

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

ELLEN CRISTINA CHAVES

**Obrigações tributárias acessórias: aspectos positivos e negativos de sua
instituição**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

ELLEN CRISTINA CHAVES

Obrigações tributárias acessórias: aspectos positivos e
negativos de sua instituição

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para
obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob orientação
da Professora Doutora Regina Helena Costa.

SÃO PAULO

2010

Banca Examinadora

Obrigações tributárias acessórias: aspectos positivos e negativos de sua instituição

Ellen Cristina Chaves

RESUMO

Resumo: O objetivo deste trabalho é estudar as obrigações tributárias acessórias, sobretudo a natureza, fonte e a estrutura formal do instituto; seus aspectos positivos, negativos e consequentes limites de imposição; bem como analisar algumas obrigações tributárias acessórias em espécie e decisões judiciais sobre o assunto. A escolha do estudo justifica-se em razão da atualidade e importância do tema, pois crescente a imposição de deveres instrumentais no cenário brasileiro, principalmente por meios eletrônicos, o que por um lado facilita a atividade arrecadatória e fiscalizatória da Administração Tributária, mas por outro implica cada vez maiores exigências e ônus para os administrados. A pesquisa do tema baseou-se principalmente em obras doutrinárias e artigos de periódicos; também houve coleta de dados no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, bem como estudos da PriceWaterhouseCoopers e do Banco Mundial em 2010. O resultado do trabalho revela a abordagem tanto de aspectos teóricos quanto práticos sobre o assunto, a fim de analisar os aspectos positivos e negativos da instituição das obrigações tributárias acessórias.

Palavras-chave: Obrigações tributárias acessórias; Administração Tributária; fiscalização tributária; natureza jurídica; fonte; estrutura formal; espécies; limites; jurisprudência.

Accessory tax obligations: positive and negative aspects of their institution

Ellen Cristina Chaves

ABSTRACT

The objective of this thesis is to study Brazilian's accessory tax obligations system focusing on its nature, history and formal structure, its positive and negative aspects, while analyzing some specific accessory obligations and related court decisions. The author chose to review this subject mainly due to its current nature and growing importance in Brazilian's revenue collection system – for instance the introduction of taxation by electronic means that improved gross collection figures and enabled superior scrutiny while increasing the burden for taxpayers. The research included books and journal articles on the matter from well-known authors, data collected from the website of the Brazilian Internal Revenue Service, Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice as well as a study from PriceWaterhouseCoopers and World Bank Group written in 2010. The result of the thesis illustrates both the theoretical and practical approaches on the subject, in order to analyze the positive and negative aspects of the institution of accessory tax obligations.

Keywords: Accessory tax obligations; Tax Administration fiscal controls; legal nature, source, formal structure, species and limits; jurisprudence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	11
1.1 Introdução	11
1.2 Conceito de Administração Tributária	15
1.3 Disciplina constitucional da Administração Tributária	20
1.4 Disciplina infraconstitucional da Administração Tributária	23
2 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA	25
2.1 Introdução	25
2.2 A fiscalização tributária na legislação brasileira	31
2.3 Direitos e deveres do sujeito passivo da obrigação tributária perante a fiscalização tributária	37
2.3.1 Apresentação de documentos, inviolabilidade do domicílio e fiscalização tributária	38
2.3.2 Duração da fiscalização tributária	40
2.3.3 Sigilo bancário e fiscalização tributária	42
2.3.4 Sigilo fiscal e fiscalização tributária	51
3 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS	54
3.1 Introdução	54
3.2 Natureza jurídica	56
3.2.1 A questão da patrimonialidade na concepção da obrigação tributária acessória	58
3.2.2 A questão da acessoriedade na concepção da obrigação tributária acessória	62
3.2.3 Nossa opinião acerca da natureza das obrigações tributárias acessórias	64
3.3 Fonte	68
3.3.1 Desnecessidade de instrumentos normativos primários para criação das obrigações tributárias acessórias	69
3.3.2 Necessidade de instrumentos normativos primários para criação das obrigações tributárias acessórias	72
3.3.3 Nossa opinião acerca das fontes das obrigações tributárias acessórias	75
3.4 Estrutura formal da regra jurídica instituidora da obrigação tributária acessória	79
3.4.1 Antecedente: critério material, critério temporal, e critério espacial	82
3.4.1.1 Critério material	83
3.4.1.2 Critério temporal	88
3.4.1.3 Critério espacial	89
3.4.2 Consequente: critério pessoal	91
3.4.2.1 Sujeito passivo	93
3.4.2.2 Sujeito ativo	101
3.5 Aspectos positivos e negativos da existência das obrigações tributárias acessórias e decorrentes limites de imposição	103
3.5.1 Quanto custa pagar tributos no Brasil e no mundo?	106
3.5.2 Aspectos positivos	114
3.5.3 Aspectos negativos	117
3.5.4 Limites de imposição	122
3.5.4.1 Princípio da legalidade	122
3.5.4.2 Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade	124
3.5.4.3 Princípio da igualdade	132
3.5.4.4 Princípio da livre concorrência	136
3.6 Obrigações tributárias acessórias em espécie	139
3.6.1 Entrega de declarações	141
3.6.2 Emissão de notas fiscais	150
3.6.3 Obrigações tributárias acessórias no Simples Nacional	156
3.6.4 Obrigações tributárias acessórias no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED	158
4 AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	165
4.1 Introdução	165
4.2 Fiscalização tributária e direitos do administrado	165

4.3	<i>Apreensão de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea</i>	167
4.4	<i>Registro especial para a indústria do cigarro</i>	170
4.5	<i>Credenciamento de prestadores de serviços</i>	177
4.6	<i>Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF</i>	179
4.7	<i>Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – DIMOB</i>	185
4.8	<i>Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF Papel Imune</i>	187
4.9	<i>Sistema de medição de Vazão</i>	190
4.10	<i>Multa pelo descumprimento de obrigação tributária acessória</i>	192
	CONCLUSÃO	197
	BIBLIOGRAFIA	211

INTRODUÇÃO

A tributação é uma das principais fontes de receita do Estado Brasileiro, pela qual são obtidos recursos tanto para o desempenho de outras atividades estatais meio quanto para a realização de atividades fim, como educação, saúde e segurança. O ordenamento jurídico brasileiro estabelece recursos prioritários às atividades desempenhadas pela Administração Tributária, bem como lhe confere poderes para que a fiscalização e a arrecadação possam ocorrer do modo mais eficaz e ágil possível.

Com efeito, tem-se visto nos últimos anos uma crescente presença da Administração Tributária, a qual bate recordes de arrecadação, bem como endurece as atividades fiscalizatórias, em um intenso combate à sonegação. Ainda, cada vez mais surgem técnicas para a viabilização da adequada e célere execução das leis tributárias, inclusive delegando-se aos particulares atividades típicas da Administração Tributária, para aperfeiçoamento de tempo e recursos.

Nesse contexto, surgem as obrigações tributárias acessórias, as quais são prestações positivas ou negativas diversas da obrigação de pagar tributo, exigidas do particular, muitas vezes atualmente por meios eletrônicos, no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária – tais como escrituração de livros; prestação de informações; expedição de notas fiscais; elaboração e entrega de declarações; promoção de levantamentos físicos, econômicos ou financeiros; manutenção de dados e documentos à disposição das autoridades administrativas; submissão à fiscalização periódica –, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação de eventual nascimento ou cumprimento de obrigações tributárias.

A imposição crescente de obrigações tributárias acessórias tem sido considerada fator promotor de fortalecimento e agilidade da Administração Tributária; por outro lado, questiona-se principalmente a implicação dos também crescentes ônus para os administrados, os quais têm que aparelhar toda uma estrutura própria para o cumprimento daquelas obrigações, o que demanda tanto investimento em pessoal especializado quanto custos com instalação de programas informatizados, máquinas e diversos materiais necessários.

Assim, a atualidade e a importância das obrigações tributárias acessórias no ordenamento jurídico brasileiro, bem como a existência de poucas obras específicas destinadas ao estudo do tema, ensejaram a elaboração do presente trabalho; o qual se encontra estruturado em quatro capítulos.

O primeiro capítulo apresenta o conceito de Administração Tributária, bem como as principais disposições constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a matéria. Destaca-se o estudo acerca da função administrativa, essencial para análise da Administração Tributária, pois esta consiste justamente em um conjunto de órgãos destinados à realização de funções administrativas, mas cujo objetivo específico é a arrecadação e a fiscalização tributária.

Ainda, analisam-se dispositivos específicos previstos na Constituição Federal acerca da Administração Tributária, que revelam o reconhecimento constitucional da importância da atividade de fiscalizar e arrecadar tributos para o Estado brasileiro. Quanto aos dispositivos infraconstitucionais, analisam-se brevemente artigos do Código Tributário Nacional sobre a Dívida ativa e as Certidões Negativas.

No segundo capítulo, apresentam-se a definição e as características da atividade de fiscalização tributária, bem como as normas básicas e genéricas sobre o tema, previstas no Código Tributário Nacional. Ademais, comentam-se os direitos e os deveres do sujeito passivo da obrigação tributária perante a fiscalização tributária, com destaque para situações envolvendo a inviolabilidade do domicílio; a duração da fiscalização tributária; e os sigilos bancário e fiscal.

O terceiro capítulo destina-se especificamente ao estudo das obrigações tributárias acessórias. Analisam-se as clássicas problemáticas acerca da natureza e das fontes das obrigações tributárias acessórias, onde são expostos posicionamentos de alguns autores; bem como a opinião da autora a respeito dos assuntos.

Estuda-se a estrutura formal da regra jurídica instituidora da obrigação tributária acessória – que deve ser construída a partir dos textos legais, por meio de um processo interpretativo – de acordo com cada um dos componentes de seu antecedente (critério material, temporal e espacial) e de seu consequente (critério pessoal). Ressalta-se que aquela

regra não apresenta um critério quantitativo em seu consequente, pois veicula uma obrigação sem caráter pecuniário, diferentemente da obrigação tributária principal.

Ainda, apresentam-se no capítulo terceiro dados de estudo publicado pela *PricewaterhouseCoopers* e pelo Banco Mundial em 2010, intitulado “Pagando Tributos”, os quais revelam quanto custa pagar tributos no Brasil e no mundo. Também são estudados os aspectos positivos e negativos da existência das obrigações tributárias acessórias, bem como os principais limites que devem ser observados para criação e exigência daqueles deveres – princípios da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade, da igualdade, e da livre concorrência –, de forma a respeitar os direitos fundamentais dos sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias.

No último tópico do terceiro capítulo, são analisadas algumas obrigações tributárias acessórias existentes na legislação esparsa, consideradas mais relevantes e interessantes, as quais são trazidas apenas a título de ilustração, tendo em vista que seria impossível analisar todas as obrigações tributárias acessórias existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, conferiu-se destaque às obrigações de entrega de declarações por pessoas físicas e jurídicas; à obrigação de emissão de nota fiscal; às obrigações exigidas dos sujeitos que aderiram ao “Simples Nacional”; bem como às obrigações previstas no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Quanto às obrigações de entrega de declarações, analisam-se, quanto às pessoas físicas: a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, bem como a extinta Declaração Anual de Isento – DAI; já quanto às pessoas jurídicas: a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF-Papel Imune, a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – Dimob, a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira – Dimof, a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf, a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

Quanto à nota fiscal, comenta-se a obrigação de emissão da mesma em papel, bem como a recente obrigação de emissão da nota fiscal eletrônica, atualmente exigida em todos os estados da federação e em relação a mais de noventa sujeitos passivos. Apontam-se

diversos benefícios para contribuintes, para a sociedade, bem como para a Administração Tributária.

Já quanto às obrigações tributárias acessórias exigidas dos sujeitos que aderiram ao “Simples Nacional”, comentam-se os principais dispositivos previstos na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

O terceiro capítulo é encerrado com o estudo das obrigações tributárias acessórias previstas no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, que consiste em um instrumento para unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. Estudam-se os objetivos, universos de atuação e benefícios do SPED, sistema que permite que diversas das obrigações tributárias acessórias existentes no ordenamento jurídico brasileiro possam ser substituídas por obrigações a serem adimplidas por meio eletrônico e de forma unificada aos diferentes órgãos fiscalizadores.

O quarto capítulo, por fim, traz decisões jurisprudenciais ilustrativas sobre os assuntos abordados ao longo do trabalho, oriundas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Ressalte-se que o capítulo se destina apenas a elucidar o tema, sem realizar pesquisa aprofundada e exaustiva ou maiores comentários sobre as decisões, o que fugiria ao objetivo principal da dissertação.

O presente trabalho tem por objetivo estudar aspectos das obrigações tributárias acessórias, sobretudo a natureza, fonte, estrutura formal do instituto; bem como os aspectos positivos e negativos daquelas obrigações, trazendo-se ainda análise de algumas obrigações delas em espécie e jurisprudência sobre os assuntos abordados ao longo do trabalho.

1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 Introdução

A presente introdução visa à apresentação do conceito de função administrativa, essencial para a posterior análise da Administração Tributária, tendo em vista que esta consiste em um conjunto de órgãos destinados justamente à realização de funções administrativas, mas cujo objetivo específico é a arrecadação e fiscalização tributárias.

Não é tarefa simples conceituar função administrativa; todavia, três critérios podem ser utilizados para auxiliar em tal tarefa: (i) critério subjetivo ou orgânico: diz respeito ao sujeito que realiza a função; (ii) critério objetivo material: diz respeito ao conteúdo da atividade produzida no exercício da função administrativa; (iii) critério objetivo formal: diz respeito ao regime jurídico ao qual se submetem os atos exercidos no desempenho da função administrativa¹.

Como nenhum critério é suficiente se tomado isoladamente, devem os três critérios em questão ser conjugados para que possa se elaborar o conceito de função administrativa.

Assim, função administrativa pode ser definida como a atividade desenvolvida pelo Estado, de forma típica pelo Executivo, e atípica pelo Judiciário e Legislativo, ou por quem aja em nome dos mesmos, para dar cumprimento aos comandos normativos no caso concreto, de maneira geral ou individual, sob regime de direito público, o que implica direitos e deveres específicos, para a consecução do interesse público.

Segundo o conceito apresentado, sob o aspecto subjetivo, função administrativa é a atividade desenvolvida de forma típica pelo Executivo e de forma atípica pelo Judiciário e pelo Legislativo.

¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 18ª ed. rev. amp. atual. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, p. 3.

Sob o aspecto objetivo material, função administrativa é a atividade por meio da qual o Estado produz atos administrativos, em sentido amplo ou estrito.

O ato administrativo em sentido amplo consiste em declaração do Estado ou de quem lhe faça às vezes, sob a regência do direito público, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, caso em que se revelam estritamente vinculadas), a título de lhe dar cumprimento, passíveis de controle de legitimidade por órgão jurisdicional. Dessa forma, estariam incluídos no conceito os atos convencionais, como os contratos administrativos e, ainda, os regulamentos, as instruções, dentre outros².

Já o ato administrativo em sentido estrito é conceituado como declaração *unilateral* do Estado ou de quem lhe faça às vezes, sob regência do direito público, manifestada mediante providências jurídicas *concretas* complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, caso em que se revelam estritamente vinculadas), a título de lhe dar cumprimento, passíveis de controle de legitimidade por órgão jurisdicional³. Dessa forma, os contratos administrativos e regulamentos estariam excluídos do conceito de ato administrativo em sentido estrito.

Ainda, é mister ressaltar que os atos administrativos apresentam determinados atributos, que lhe são propriedades ou qualidades que os diferenciam dos demais atos jurídicos, ou seja, que os caracterizam como atos praticados pela Administração Pública sob o regime de direito administrativo.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro considera atributos do ato administrativo a presunção de legitimidade ou veracidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade – sendo que esse último atributo pode ser dividido em exigibilidade (*privilège du préalable*) e executoriedade (*privilège d'action d'office*) –, os quais correspondem, na realidade, a verdadeiras prerrogativas do Poder Público⁴.

² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 21ª ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p.366/367.

³ *Ibid.*, p.368.

⁴ **Direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 189.

A presunção de legitimidade diz respeito à conformidade do ato com a lei; dessa forma, presume-se que os atos administrativos foram praticados de acordo com a lei, até que eventualmente se prove o contrário. Já a presunção de veracidade diz respeito aos fatos; assim, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.

A imperatividade é o atributo segundo o qual os atos administrativos são impostos aos administrados, independentemente de suas vontades. No entanto, a imperatividade não existe em todos os atos administrativos, mas apenas naqueles que impõem obrigações; pois quando se trata de ato que confere direitos solicitados pelo administrado (como na licença, autorização, permissão, admissão) ou ato meramente enunciativo (certidão, atestado, parecer), esse atributo inexistente⁵.

A autoexecutoriedade é o atributo segundo o qual a Administração pode colocar em execução os seus atos administrativos, com meios coercitivos próprios, independentemente da necessidade de intervenção do Poder Judiciário.

O atributo da autoexecutoriedade pode ser dividido em exigibilidade e executoriedade: aquele permite que a Administração empregue meios indiretos de coerção previstos em lei, como multas ou outras penalidades administrativas impostas em caso de descumprimento do ato; este permite que a Administração empregue meios diretos de coerção, compelindo materialmente o administrado a adotar determinado comportamento, utilizando-se inclusive de força, para atender situação emergente que ponha em risco a segurança, saúde ou outro interesse da coletividade⁶.

Celso Antonio Bandeira de Mello define a exigibilidade como qualidade em virtude da qual o Estado, no exercício de função administrativa, pode exigir de terceiros o cumprimento de obrigações que impôs; não se confunde com imperatividade, pois esta qualidade apenas permite que a Administração imponha uma obrigação, enquanto a exigibilidade impele à obediência, ao atendimento da obrigação já imposta, sem necessidade de recurso ao Judiciário. Já a executoriedade é definida como qualidade pela qual a

⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 191.

⁶ Ibid., p. 192-193.

Administração pode compelir materialmente o administrado ao cumprimento da obrigação que impôs e exigiu, sem necessidade de recurso ao Judiciário para tanto⁷.

Ainda, ressalta o autor que a executoriedade não pode ser confundida com a exigibilidade, vez que esta não garante a possibilidade de coação material, de execução do ato, já que há atos dotados de exigibilidade, mas que não possuem executoriedade. A intimação para que o administrado construa calçada defronte de sua casa, por exemplo, não apenas impõe esta obrigação, mas é exigível, pois se o particular desatender ao mandamento, pode ser multado sem que a administração necessite ir ao Judiciário, bem como pode a Administração construir a própria calçada por sua conta, debitando o custo da obra do administrado, igualmente sem a necessidade de recorrer ao Judiciário; entretanto, a Administração não pode obrigar materialmente, coativamente, o particular a realizar a construção da calçada. Nos casos de executoriedade, pelo contrário, a Administração, por si mesma, compele o administrado a realizar determinado comportamento; por exemplo, quando dissolve uma passeata, quando interdita uma fábrica, quando apreende um medicamento cujo prazo de validade se expirou, quando interna compulsoriamente uma pessoa portadora de moléstia infectocontagiosa em época de epidemia. Em suma: a executoriedade é um *plus* em relação à exigibilidade, de tal modo que nem todos os atos exigíveis são executórios⁸.

Lúcia Valle Figueiredo oferta como exemplo do atributo da exigibilidade dos atos administrativos, o ato de lançamento; pois no dia em que deve ser implementado o pagamento do tributo, o cumprimento da obrigação é exigível⁹.

Também no âmbito tributário, exemplifica Celso Antonio Bandeira de Mello que a Administração pode exigir que o administrado demonstre estar quite com os impostos municipais relativos a um dado terreno ou não expedirá o alvará de construção pretendido pelo particular, o que demonstra que os impostos são exigíveis; todavia, a Administração não pode obrigar coativamente, por meios próprios, o contribuinte a pagar tributo, caso em que necessitará mover uma ação judicial¹⁰.

⁷ **Curso de direito administrativo.** 21ª ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 399.

⁸ *Ibid.*, p. 399-400.

⁹ **Curso de direito administrativo.** 8ª ed. rev. amp. atual. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 191.

¹⁰ **Curso de direito administrativo.** 21ª ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 400.

Ainda, cabe apenas mencionar que os atos administrativos são compostos por certos elementos essenciais, de acordo com classificação extraída a partir da Lei nº 4.717/65 (Lei da Ação Popular)¹¹: (i) sujeito: agente da Administração que pratica o ato; (ii) forma: exteriorização do ato e formalidades que devem ser observadas para formação e publicidade do ato; (iii) objeto: é o conteúdo do ato administrativo; (iv) motivo: são as razões de fato e de direito que ensejam a produção do ato; (v) finalidade: em sentido amplo, corresponde à consecução de um resultado de interesse público e, em sentido estrito, corresponde ao resultado específico que cada ato deve produzir¹².

Por fim, sob o aspecto objetivo formal, função administrativa é a atividade desenvolvida sob regime de direito público, o que implica prerrogativas e sujeições específicas, ressaltando-se a necessidade de observância principalmente dos seguintes princípios, no desenvolvimento daquela atividade: supremacia do interesse público sobre o interesse privado; indisponibilidade do interesse público; presunção de legitimidade ou veracidade; igualdade; princípios previstos no *caput*, do art. 37, da Constituição Federal (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência); motivação; segurança jurídica; boa-fé; razoabilidade e proporcionalidade; controle ou tutela; autotutela, hierarquia; continuidade do serviço público.

1.2 Conceito de Administração Tributária

A Constituição Federal conferiu às pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a aptidão para criarem tributos, em abstrato, por meio de lei, ou seja, atribuiu-lhes a competência tributária.

No entanto, a competência constitucional outorgada às pessoas políticas, além de lhes conferir o poder de instituir tributos por meio de lei, também implica competência para

¹¹ Não há consenso entre os autores sobre os elementos que compõem os atos administrativos, sendo que há divergências até mesmo quanto aos vocábulos empregados, pois alguns preferem o termo “requisitos” a “elementos”; outros conjugam os dois termos atribuindo significados diversos a cada um deles. Enfim, como a finalidade do presente trabalho não é analisar o ato administrativo pormenorizadamente, adota-se a classificação extraída do próprio direito positivo, ou seja, da Lei da Ação Popular.

¹² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 194 ss.

que a pessoa política instituidora do tributo legisle sobre a forma de arrecadação do tributo, bem como sobre a fiscalização da exação tributária que a instituiu.

Dessa forma, a competência tributária confere às pessoas políticas tanto aptidão para legislar sobre as exações tributárias em si quanto para regular os expedientes necessários à fiscalização e à arrecadação dos montantes devidos; sendo que a atividade de arrecadar e de fiscalizar em concreto é desempenhada pela Administração Tributária, por meio de agentes da própria pessoa política criadora do tributo, ou por meio de delegação a agentes de outra pessoa jurídica de direito público, nos termos do artigo 7º do Código Tributário Nacional¹³.

A Administração Tributária pode ser definida como um conjunto de órgãos destinados à realização de funções administrativas, cujo objetivo específico é a arrecadação e a fiscalização tributárias.

Os agentes administrativos tributários contam com verdadeiro poder-dever para a arrecadação e fiscalização dos tributos, sendo que tais atividades devem seguir os princípios que regem a Administração Tributária como um todo; bem como a legislação constitucional e a infraconstitucional sobre a matéria.

Ainda, os atos produzidos no desempenho da função administrativa tributária apresentam como atributos típicos de atos administrativos, a presunção de legalidade e de veracidade, a imperatividade, e a exigibilidade; no entanto, não são dotados de executoriedade, tendo em vista que a Administração Tributária não pode empregar meios diretos de coerção para compelir materialmente os administrados a cumprirem suas obrigações tributárias.

Com efeito, as atividades da Administração Tributária, segundo o Código Tributário Nacional¹⁴, dividem-se em “Fiscalização”, “Dívida Ativa”, e “Certidões Negativas”. No entanto, como o atributo da executoriedade só pode existir em atos que

¹³ O artigo 7º do Código Tributário Nacional determina expressamente que: “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do art. 18 da Constituição”.

¹⁴ Vide item 1.4 do presente capítulo.

impõem obrigações aos administrados, não há que se falar em executoriedade nos atos da Administração Tributária para expedição de Certidões, tendo em vista que ela nada exige dos administrados em tais casos, mas apenas declara qual a situação dos mesmos perante o Fisco (ato enunciativo ou de conhecimento, nos dizeres de Maria Sylvia Zanella di Pietro¹⁵).

Os atos de inscrição em Dívida Ativa, por si só, também não são dotados de executoriedade, tendo em vista que ainda é necessário que o representante da Fazenda Pública pertinente inicie a execução fiscal em Juízo, onde será coercitivamente exigido o tributo que deixou de ser recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal.

Assim, não pode o agente da Administração Tributária, a fim de arrecadar um tributo que deixou de ser pago por certa empresa, interdita-la ou de qualquer maneira impedi-la de exercer suas atividades profissionais, a fim de compeli-la a pagar o montante devido. O descumprimento das obrigações fiscais permite apenas a aplicação de penalidades, a adoção de medidas fiscalizatórias e a cobrança, via execução fiscal, dos valores que deixaram de ser pagos; no entanto, não é possível o apelo a expedientes que se mostrem aptos a provocar a inviabilidade das atividades que ensejam a tributação¹⁶.

Da mesma forma, os atos de fiscalização da Administração Tributária não gozam de executoriedade. Conforme será visto no capítulo segundo, não pode o agente invadir um estabelecimento empresarial à força para realizar a fiscalização, nem compelir materialmente os responsáveis a exibirem seus livros fiscais; resta à Administração Tributária, em tais casos, aplicar as multas ou outras penalidades administrativas cabíveis, haja vista os óbices impostos pelo contribuinte, bem como recorrer ao Judiciário para obter o direito de ingressar no estabelecimento empresarial ou de obrigar o fiscalizado a exhibir os livros fiscais necessários.

Ainda, enquanto atos administrativos, os atos produzidos no exercício da atividade administrativa tributária são compostos por cinco elementos: sujeito, forma, objeto ou conteúdo, motivo, e finalidade. A finalidade em sentido amplo, que consiste na consecução de um resultado de interesse público, no caso significa não apenas arrecadação tributária, mas também proteção dos direitos dos contribuintes.

¹⁵ **Direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 188.

¹⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 91.

A respeito do tema, ensina Regina Helena Costa que o conceito de Administração Tributária pode ser compreendido em dupla acepção: (i) em sentido subjetivo, compreende o aparelhamento burocrático mantido pelos entes autorizados a tributar, composto por diversos órgãos incumbidos da arrecadação e fiscalização dos tributos; (ii) em sentido objetivo, traduz a atividade administrativa – e, dessa forma, sujeita-se ao regime jurídico próprio da Administração Pública, devendo observar principalmente os princípios da legalidade e da finalidade pública – destinada a realizar a aplicação da lei fiscal, visando ao atendimento das finalidades de interesse público consistentes na proteção dos direitos dos contribuintes e arrecadação tributária¹⁷.

Paulo de Barros Carvalho ressalta que o princípio da legalidade rege severamente toda a atividade administrativa do Estado. Especialmente no direito tributário, terreno delicado por tocar direitos fundamentais dos administrados tais como a propriedade e a liberdade, as normas que disciplinam a atividade administrativa são especialmente rígidas, com seus momentos capitais regulados por expedientes que devem guardar cabal aderência aos mandamentos que o direito positivo institui. Dessa forma, nenhum ato pode ser praticado sem autorização expressa da lei e o funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro de providências legalmente possíveis¹⁸.

Com efeito, o Direito tributário está cada vez mais voltado à *adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais*; dessa forma, vem se afirmando uma *visão humanista da tributação*, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas também visa assegurar o exercício de direitos públicos subjetivos. A tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantia de desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade¹⁹.

¹⁷ **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 308.

¹⁸ **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 534.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.4-6.

Ademais, a Constituição prevê expressamente limitações ao poder de tributar, expressão que abrange o conjunto de princípios e demais normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária. As limitações à competência tributária são traduzidas, essencialmente, na repartição de competências tributárias, bem como na indicação de imunidades e princípios²⁰. Dessa forma, pode-se afirmar que os princípios constitucionais tributários devem ser observados tanto no momento da criação da exação tributária quanto no momento da fiscalização e arrecadação dos valores devidos.

Eduardo Sabbag, por sua vez, define Administração Tributária como um conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, as quais almejam o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer por meio da facilitação no cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. Essas ações e atividades se baseiam na normatização tributária e em um conjunto integrado de sistemas de informação, alimentado por dados cadastrais e econômico-fiscais fornecidos à Administração Tributária pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária ou por terceiros²¹.

No entanto, verifica-se que as dificuldades de arrecadação e fiscalização, bem como o elevado custo das diversas atividades para tanto, apontam para a racionalização dos procedimentos administrativos, de forma que se busca a simplificação das práticas administrativas, a diminuição do número de atos de controle, o corte de custos; o que pode acabar gerando o amesquinamento de direitos. Daí a necessidade de se encontrar um equilíbrio entre a eficiência da administração fiscal e o respeito às garantias dos contribuintes²².

Enfim, no presente trabalho, serão analisados alguns dos mecanismos atualmente existentes para promover agilidade e eficiência na arrecadação e fiscalização de tributos; bem como quais são os limites a que se encontram submetidos os mesmos, a fim de que haja consecução efetiva de resultados de interesse público, consistentes tanto na proteção dos direitos dos contribuintes quanto na arrecadação de montantes para os cofres públicos.

²⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 51.

²¹ **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 839.

²² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.310.

1.3 Disciplina constitucional da Administração Tributária

A Constituição Federal dedicou artigos específicos à Administração Tributária, que revelam o reconhecimento constitucional da importância da atividade de fiscalizar e arrecadar tributos para o Estado brasileiro.

É principalmente por meio da tributação que o Estado consegue recursos²³ para realização tanto de outras atividades meio quanto de suas atividades fins, tais como educação, saúde e segurança; assim, a Constituição prevê precedência e recursos prioritários às atividades desempenhadas pela Administração Tributária. Ademais, a Constituição e a legislação infraconstitucional conferem poderes à Administração Tributária, a fim de que a fiscalização e a arrecadação possam ocorrer de modo mais ágil e eficaz possível.

O inciso XVIII, do artigo 37, da Constituição Federal determina que “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei”. O dispositivo estabelece que as atividades desempenhadas pela Administração Tributária e seus servidores são prioritárias em relação às demais atividades administrativas, tendo em vista que é justamente por meio daquela que o Estado consegue recursos para desenvolver todas as suas demais atividades administrativas, legislativas e judiciárias; bem como para remunerar os seus respectivos servidores.

Já o inciso XXII, do artigo 37, da Constituição Federal²⁴ prevê que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou

²³ Determina a Lei n° 4.320/1964 em seu artigo 11 que o tributo “é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. Ainda, o parágrafo primeiro do mesmo artigo determina que as receitas tributárias são espécies de receitas correntes.

²⁴ O inciso mencionado foi acrescentado pela Emenda Constitucional n° 42, de 19/12/2003 e determina que: “as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

convênio. Assim, garante-se que o Ministério da Fazenda da União, bem como as Secretarias das Fazendas ou Finanças dos Estados, Distrito Federal e Municípios, tenham recursos prioritários para realizar suas atividades de fiscalização e arrecadação tributárias.

Por sua vez, determina o §1º, do artigo 145, da Constituição Federal, que os impostos devem ter caráter pessoal e graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível, sendo que para tal objetivo, pode a Administração Tributária identificar patrimônio, rendimentos e atividades econômicas, nos termos da lei e respeitados os direitos dos contribuintes²⁵.

Com efeito, capacidade contributiva é a possibilidade econômica de se pagar tributos, impossibilitados sempre o efeito confiscatório e a tributação do mínimo vital. A capacidade contributiva objetiva considera apenas a dimensão econômica do fato gerador, sem considerar as condições de riqueza pessoais do contribuinte, enquanto a subjetiva considera as condições pessoais deste. Nesse sentido, a capacidade contributiva pode ser compreendida sob dois sentidos distintos: (i) capacidade contributiva absoluta ou objetiva, que se refere à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que constituem manifestações e demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas; (ii) capacidade contributiva relativa ou subjetiva, que expressa a aptidão de contribuir na medida das possibilidades de determinada pessoa²⁶.

A capacidade contributiva objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, pois condiciona o legislador a eleger para tributar apenas fatos reveladores de alguma riqueza²⁷. Já a capacidade contributiva subjetiva funciona como critério de graduação de impostos, pois a apuração do *quantum* do imposto tem como medida a própria capacidade contributiva do sujeito passivo; dessa forma, funciona como limite da tributação, garantindo a manutenção do “mínimo vital” (conceito que varia no tempo e no espaço, pois concernente a uma decisão política do legislador) e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais²⁸.

²⁵ Estabelece o parágrafo, *in verbis*: “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”.

²⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

²⁷ *Ibid.*, p. 28.

²⁸ *Ibid.*, p. 30-31.

Assim, a Constituição institui verdadeiro poder-dever à Administração Tributária, para identificação dos patrimônios, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, justamente para verificar, se no mundo fenomênico, nas situações concretas, está sendo efetivamente observado o princípio da capacidade contributiva dos contribuintes. Cabe à Administração, nos casos em concreto, apurar a “verdade real”, por meio da atividade de fiscalização, a fim de verificar se realmente os patrimônios, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte estão sendo tributados de acordo com a capacidade econômica dos mesmos para pagar tributos.

Nesse sentido, entende Regina Helena Costa que o dispositivo estabelece a inviabilidade da utilização de presunções absolutas e ficções para a instituição das obrigações tributárias, vez que a Constituição determina à Administração Tributária o levantamento de dados que propiciem a apreciação da efetiva capacidade contributiva. Cuida-se, assim, de prestigiar o *princípio da realidade ou da verdade material*, o qual se aplica ao direito tributário²⁹.

Ademais, conforme será visto mais adiante³⁰, é necessário que o Fisco promova a atividade de identificação de patrimônios, rendimentos e atividades econômicas com respeito aos direitos fundamentais do indivíduo previstos na Constituição Federal.

Ainda, embora a regra seja a proibição da vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, o inciso IV, do artigo 167, da Constituição Federal³¹, prevê, dentre outras exceções, a possibilidade de vinculação daquela receita para a realização de atividades da Administração Tributária, demonstrando mais uma vez, que a Lei Maior prioriza a destinação de montantes para o desenvolvimento das atividades de arrecadação e fiscalização tributárias.

²⁹ **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2009, p. 309.

³⁰ Vide item 2.3, que versa sobre os direitos e deveres do administrado face a fiscalização tributária, e tópico 3.5.4, que trata dos princípios que tem de ser observados quando da criação e exigência das obrigações tributárias acessórias.

³¹ Prevê a Constituição, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003: “Art. 167. São vedados: (...) IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo”.

Enfim, a própria Constituição prestigia a arrecadação e a fiscalização tributárias, a fim de que sejam recolhidos os recursos necessários para o desenvolvimento das atividades meio e atividades fins do Estado, visando sempre à supremacia do interesse público.

1.4 Disciplina infraconstitucional da Administração Tributária

Conforme ensina Eduardo Sabbag, se a Administração Tributária é fundamental para a consecução do fim estatal de retirada compulsória de valores daqueles que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, devem existir garantias para uma salutar arrecadação, que tangencie: (i) os procedimentos fiscalizatórios adequados; (ii) a cobrança judicial dos importes tributários inscritos em dívida ativa; (iii) e as medidas de controle e verificação da regularidade fiscal do contribuinte. Tais medidas correspondem, respectivamente, à Fiscalização; à Dívida Ativa; e às Certidões Negativas, disciplinadas nos artigos 194 a 208 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, o principal diploma que traz regras gerais sobre a Administração Tributária é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - o Código Tributário Nacional, o qual divide o “Título IV - Administração Tributária” em três capítulos: o primeiro versa sobre a Fiscalização Tributária; o segundo sobre a Dívida ativa; e o terceiro sobre as Certidões Negativas.

A Dívida Ativa compreende os valores que deixaram de ser recolhidos pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias no momento pertinente, os quais passarão a ser cobrados judicialmente por meio de execução fiscal, pela Fazenda Nacional, no caso de tributos federais; pelas Procuradorias do Estado, nos casos de tributos estaduais; e pelas Procuradorias dos Municípios, nos casos de tributos municipais³².

Já as Certidões Negativas são documentos emitidos pela Administração Tributária que revelam a situação tributária do sujeito passivo da obrigação tributária. As Certidões

³² Determina o artigo 201 do Código Tributário Nacional que: “Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei, ou por decisão final proferida em processo regular.”

Negativas atestam a regularidade tributária do sujeito passivo, ou seja, comprovam que o mesmo não apresenta débitos tributários pendentes quer em sede extrajudicial quer judicial. Já as Certidões Positivas com Efeitos de Negativa revelam que o sujeito passivo apresenta débitos tributários em sede extrajudicial ou judicial; todavia, há alguma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, como algum parcelamento em curso, ou decisão judicial impedindo a cobrança imediata dos montantes. Por fim, as Certidões Positivas revelam que o sujeito passivo apresenta débitos tributários judiciais ou extrajudiciais³³.

A Fiscalização Tributária será estudada especificamente no próximo capítulo, tendo em vista ser o interesse maior do presente trabalho.

Por fim, além do Código Tributário Nacional, que traça regras gerais, a legislação tributária esparsa – composta por leis, tratados, convenções, decretos e normas complementares, nos termos do artigo 96 do Código Tributário Nacional³⁴ – também traz regras que disciplinam a Atividade Tributária, o que não comporta análise mais pormenorizada, tendo em vista os objetivos da dissertação.

³³ Determina o artigo 205 do Código Tributário Nacional que: “A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida á vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido”.

³⁴ Prevê o artigo 96 do Código Tributário Nacional que: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

2 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Introdução

A fiscalização tributária é a atividade exercida no desempenho de função administrativa, para identificar o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas de pessoas que efetivamente estão ou que ao menos teoricamente poderiam estar no pólo passivo de uma obrigação jurídica tributária, a fim de apurar a existência de tributos a recolher, de identificar irregularidades ou infrações administrativas, ou até mesmo atividades que eventualmente constituam ilícitos penais, os quais devem ser comunicados aos órgãos competentes, para adoção de providências pertinentes.

Regina Helena Costa ressalta que a fiscalização tributária se trata de poder-dever do Estado, pois justamente por consistir o dever de pagar tributos obrigação *ex lege*, cabe ao Fisco exercer compulsoriamente o controle do comportamento dos sujeitos passivos, no sentido de adimplirem suas obrigações³⁵.

Todavia, cabe ressaltar que não apenas os efetivos contribuintes se submetem à fiscalização tributária, mas qualquer pessoa física ou jurídica, mesmo que imune ou isenta. Obviamente, deve haver pertinência entre o trabalho da fiscalização e a situação da pessoa fiscalizada; pois caso se trate de pessoa que, dada sua condição, natureza ou atividade, não está nem pode estar no polo passivo de uma relação jurídica em razão da qual se possa dela exigir alguma prestação – pecuniária ou não – a fiscalização, mais do que inútil, pode configurar abuso³⁶.

Ainda, enquanto atividade exercida pelo Estado no exercício de função administrativa, a fiscalização tributária observa o regime jurídico de direito público administrativo e, assim, tanto as prerrogativas quanto sujeições a ele inerentes. Dessa forma,

³⁵ **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2009, p. 310.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 462.

conforme visto no capítulo anterior, a fiscalização administrativa submete-se aos princípios da supremacia do interesse público sobre o interesse privado; indisponibilidade do interesse público; presunção de legitimidade ou veracidade; igualdade; princípios previstos no *caput*, do art. 37, da Constituição Federal (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência); motivação; segurança jurídica; boa-fé; razoabilidade e proporcionalidade; controle ou tutela; autotutela, hierarquia; continuidade do serviço público.

Os atos produzidos no exercício da fiscalização tributária devem apresentar todos os elementos do ato administrativo, ou seja: (i) um sujeito, agente da Administração capaz e competente para realizar atos de fiscalização tributária; (ii) uma forma, pois os atos de fiscalização devem ser devidamente documentados, nos termos do artigo 196 do Código Tributário Nacional, conforme será visto no próximo item; (iii) um objeto, pois os atos de fiscalização devem apresentar um conteúdo determinado; (iv) motivos, pois devem existir razões de fato e de direito claras para ensejar a fiscalização; (v) finalidade, de atender ao interesse público, em sentido amplo e, ainda, em sentido estrito, identificar o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes, para as apurações pertinentes.

Quanto ao sujeito praticante de atos da fiscalização tributária, ressalta Hugo de Brito Machado que a validade dos atos administrativos requer a competência da autoridade ou agente público. Indispensável, pois, que a fiscalização tributária seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral, ou especificamente, em função do tributo de que se tratar. Assim, a lavratura de um auto de infração, o julgamento de uma impugnação do mesmo sujeito passivo, bem como todo e qualquer ato da Administração Tributária, só tem validade se praticados por quem tem competência para tanto³⁷.

Quanto à forma dos atos praticados no exercício da fiscalização tributária, aponta Regina Helena Costa que a fiscalização tributária, como atividade administrativa, deve ser devidamente documentada, mediante a lavratura de termos e autos, consoante as formalidades previstas nas normas aplicáveis em cada esfera administrativa e conforme o tributo devido, tudo para efetivar a segurança jurídica³⁸.

³⁷ **Curso de direito tributário**. 20ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 209.

³⁸ **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 310.

Já em relação aos atributos dos atos produzidos no exercício da fiscalização tributária, podem ser citados: (i) a presunção de legitimidade e de veracidade, pois se presume que a fiscalização foi praticada de acordo com a lei; bem como que são verdadeiros os fatos alegados pela Administração para exercê-la; (ii) imperatividade, pois a fiscalização deve ser tolerada pelos contribuintes, desde que respeitados seus direitos e garantias fundamentais; (iii) exigibilidade, pois a lei admite que a Administração empregue meios indiretos de coerção previstos em lei, como multas ou outras penalidades administrativas impostas em caso de óbices impostos pelo contribuinte à fiscalização, de forma injustificada. No entanto, os atos administrativos produzidos no exercício da fiscalização tributária não gozam de executoriedade, pois os agentes da Administração Tributária não podem exigir que o administrado seja submetido à força à fiscalização.

Com efeito, a fiscalização tributária é atividade que consiste em verdadeiro poder-dever, pelo qual a Administração exige condutas positivas ou negativas dos administrados a fim de apurar eventual nascimento ou adimplemento das obrigações tributárias. No exercício dessa atividade, por exemplo, a Administração pode requisitar informações dos administrados, bem como ingressar nos estabelecimentos empresariais para analisar a documentação pertinente ali existente; por outro lado, o administrado é obrigado a prestar as informações requisitadas, bem como permitir o ingresso do Fisco no estabelecimento.

Todavia, caso o administrado se recuse a prestar as informações ou a permitir o ingresso no estabelecimento empresarial, não pode a Administração Tributária tomar à força tais informações ou adentrar sem autorização no local onde se encontra a documentação que deseja analisar; o que revela a inexistência do atributo da executoriedade nos atos de fiscalização da Administração. Em tais casos, há envolvimento de direitos dos administrados que impedem a adoção de medidas coercitivas diretas por parte da Administração – tais como o sigilo bancário e fiscal, ou a inviolabilidade do domicílio, conforme será visto adiante³⁹ –, daí a necessidade de recurso ao Poder Judiciário para que o Fisco possa tentar judicialmente fazer prevalecer a supremacia do interesse público sobre o privado.

Não há como obter o cumprimento da obrigação tributária em si de imediato, pois a Administração não dispõe de meios diretos de coerção em tais casos; o que não se confunde

³⁹ Vide item 2.3.

com certos atos que podem ser adotados sem recurso ao Judiciário, no exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária.

Celso Antônio Bandeira de Mello define “poder de polícia” como a atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade, ajustando-as aos interesses coletivos, o que abrange tanto os atos produzidos pelo Legislativo quanto pelo Executivo. No entanto, a expressão pode ser tomada em um sentido mais restrito, relacionando-se apenas com as intervenções – quer gerais e abstratas, como os regulamentos, quer específicas, como as licenças, autorizações, injunções –, do Poder Executivo, destinadas a alcançar o mesmo fim de prevenir e obstar ao desenvolvimento de atividades particulares contrastantes com os interesses sociais, o que corresponde ao conceito de “polícia administrativa”⁴⁰.

Maria Sylvia Zanella di Pietro enumera como atributos do poder de polícia: (i) discricionariedade, que existe na maior parte dos casos, mas não naqueles em que a própria lei define a solução que deve ser adotada pela Administração, como na expedição de licenças; (ii) a exigibilidade, que está presente em todas as medidas de polícia, pois a Administração pode tomar medidas executórias a fim de indiretamente levar o administrado a cumprir a obrigação a ele imposta; (iii) a executoriedade, que não está presente em todas as medidas de polícia, pois a Administração só pode usar meios diretos de coação quando há previsão legal ou no caso de medida urgente, sem a qual poderá ser ocasionado prejuízo maior ao interesse público; (iv) coercibilidade, atributo indissociável da auto-executoriedade, pois o ato de polícia só é auto-executório porque dotado de força coercitiva⁴¹.

Com efeito, nos casos em que a Administração Tributária não age com o objetivo principal de identificar o nascimento ou cumprimento de uma obrigação tributária, mas sim com o intuito de restringir direitos contrastantes com os interesses sociais, configura-se o exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, quando seus atos podem ostentar o atributo de executoriedade.

Por exemplo, a apreensão temporária de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal revela produção de ato administrativo dotado de executoriedade, produzido no exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, pois em tais

⁴⁰ **Curso de direito administrativo**. 21ª ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 780.

⁴¹ **Direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 114-117.

casos o objetivo do Fisco não é constranger o contribuinte a pagar o tributo, mas sim verificar a legitimidade da posse daquele que transporta os bens, bem como constatar a ocorrência de eventual ilícito tributário, o qual, se comprovado, deve ser comunicado ao Ministério Público para adoção de providências pertinentes em âmbito penal.

Especificamente quanto aos ilícitos tributários, prevê o Código Penal que configura crime de contrabando importar ou exportar mercadoria proibida e crime de descaminho iludir o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, saída, ou consumo de mercadoria. Ainda, incorre nas mesmas penas aquele que adquirir, receber ou ocultar, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos⁴².

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, por sua vez, prevê que constitui crime contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributo ou qualquer acessório, mediante a negativa ou ausência de apresentação, quando obrigatório, da nota fiscal ou do documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou à prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação⁴³.

Desta forma, a apreensão de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal idônea se mostra proporcional e razoável para apuração de legitimidade da posse daquele que transporta a mercadoria, bem como para constatar a ocorrência de eventual ilícito tributário, desde que, obviamente, observado todo o procedimento formal previsto na lei para a retenção dos bens.

⁴² Prevê o Código Penal: “Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria: Pena - reclusão, de um a quatro anos. § 1º - Incorre na mesma pena quem: (...) d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.”

⁴³ A Lei nº 8.137/90 estabelece: “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...) V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.”

Ainda, nos casos de configuração de dano ao erário e de importação de mercadoria proibida, o Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com as alterações posteriores, prevê a punição do responsável com a pena de perdimento da mercadoria, penalidade esta que se converte em multa quando o bem não for localizado ou tiver sido consumido⁴⁴. As supostas infrações devem ser apuradas em processo fiscal ou em procedimento simplificado; assim, apenas depois de garantido o direito de defesa do infrator em sede administrativa, pode a Administração determinar o perdimento do bem⁴⁵.

⁴⁴ O Decreto-Lei nº 1.55/76 explicita: “Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor; II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições: a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária. III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço; IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966. V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006) § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. § 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) § 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. § 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) Art. 24. Consideram-se igualmente dano ao Erário, punido com a pena prevista no parágrafo único do artigo 23, as infrações definidas nos incisos I a VI do artigo 104 do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966. Art. 25. As mercadorias nas condições dos artigos 23 e 24 serão guardadas em nome e ordem do Ministro da Fazenda, como medida acautelatória dos interesses da Fazenda Nacional. Art. 26. As mercadorias de importação proibida na forma da legislação específica em vigor serão apreendidas, liminarmente, em nome e ordem do Ministro da Fazenda. Parágrafo único. Independentemente do curso de processo criminal, as mercadorias a que se refere este artigo poderão ser alienadas ou destinadas na forma deste Decreto-lei.”

⁴⁵ O processo fiscal e o procedimento simplificado se encontram previstos no Decreto da seguinte maneira: “Art. 27. As infrações mencionadas nos artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda. § 1º Feita a intimação, pessoal ou por edital, a não apresentação de impugnação no prazo de 20 (vinte) dias implica em revelia. § 2º Apresentada a impugnação, a autoridade preparadora terá o prazo de 15 (quinze) dias para remessa do processo a julgamento. § 3º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado quando houver necessidade de diligências ou perícias, devendo a autoridade preparadora fazer comunicação justificada do fato ao Secretário da Receita Federal. § 4º Após o preparo, o processo será encaminhado ao Secretário da Receita Federal que o submeterá a decisão do Ministro da Fazenda, em instância única. (Vide Medida Provisória nº 38, de 13.5.2002) § 5º As infrações mencionadas nos incisos II e III do art. 23 deste Decreto-Lei, quando referentes a mercadorias de valor inferior a US\$ 500.00 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América), e no inciso IX do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, serão apuradas em procedimento simplificado (...).” § 6º O Ministro de Estado da Fazenda poderá complementar a disciplina do disposto no § 5º, bem como aumentar em até 2 (duas) vezes o limite nele estabelecido. (Incluído pela Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) § 7º O disposto nos §§ 5º e 6º não se

Por sua vez, o Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior – estabelece em seu artigo 613 que “A aplicação da penalidade tributária, e seu cumprimento, não impedem a cobrança dos tributos devidos nem prejudicam a aplicação das penas cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal e especial, salvo disposição de lei em contrário”.

Assim, no exercício do poder de polícia, a Administração Tributária pode adotar medidas diretas de coerção, nos termos da lei, destinadas a limitar atividades particulares contrastantes com os interesses sociais; no entanto, o Fisco não pode materialmente compelir, de imediato, o infrator a recolher o valor do tributo em si, nem a cumprir a obrigação tributária acessória, no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributárias.

Enfim, definido o conceito de fiscalização tributária, cabe analisar, no próximo item, o principal diploma legal que versa sobre a mesma: o Código Tributário Nacional.

2.2 A fiscalização tributária na legislação brasileira

O Código Tributário Nacional traz normas gerais sobre a fiscalização perpetrada pela Administração Tributária em seus artigos 194 a 200, e cabe à legislação específica esparsa tratar detalhadamente sobre o assunto.

O artigo 194 determina que a legislação tributária, observado o Código Tributário Nacional, regulará a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização tributária; dessa forma, nada mais faz o dispositivo do que relembrar que a Administração Pública se submete ao princípio da legalidade, pois só pode agir quando existir expressa previsão legal que a autorize⁴⁶.

aplica na hipótese de mercadorias de importação proibida. (Incluído pela Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009)”.

⁴⁶ É o seguinte o conteúdo do artigo, *in verbis*: “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a

O parágrafo único daquele artigo, por sua vez, estabelece que a legislação sobre fiscalização tributária se aplica a todas as pessoas, contribuintes ou não, imunes ou isentas, a fim de exprimir que as pessoas públicas ou privadas que ele enumera devem acatar o regular exercício das competências que as autoridades administrativas recebem da legislação tributária. Por exemplo: um contribuinte de ICMS deve permitir que funcionários fiscais da Secretaria da Fazenda ingressem em seu estabelecimento e examinem seus livros fiscais, no pressuposto de que sejam eles portadores de competência legítima, segundo as diretrizes jurídicas estabelecidas na legislação tributária⁴⁷.

Já o artigo 195 do Código Tributário Nacional determina explicitamente que não se aplicam disposições legais fora da legislação tributária excludentes ou limitativas do direito dos agentes administrativos tributários examinarem livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos sujeitos passivos das obrigações tributárias; nem disposições que desobriguem esses sujeitos a exibi-los⁴⁸.

Para Paulo de Barros Carvalho, o dispositivo em questão não encerra conteúdo de autoritarismo, já que revela uma imposição inafastável do exercício do dever que a lei atribui aos agentes da Administração Tributária e, ainda, constitui um desdobramento do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Assim, não pode a Administração sofrer embaraços ou enfrentar obstáculos que não os próprios limites cravados na Constituição⁴⁹.

Com efeito, os atributos da exigibilidade e da imperatividade dos atos administrativos exigem que os contribuintes se submetam à fiscalização tributária; desde que, obviamente, respeitados os direitos fundamentais consagrados no ordenamento jurídico, bem como praticados aqueles atos em estrita observância aos princípios que regem a atividade administrativa.

competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal”.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 536.

⁴⁸ É o seguinte o conteúdo do artigo, *in verbis*: “Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram”.

⁴⁹ **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 356.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já consagrou, no enunciado da Súmula 439, o direito à fiscalização tributária dos livros comerciais, desde que, obviamente, limitado o exame aos pontos objeto de investigação, a fim de que sejam resguardados os direitos fundamentais do sujeito passivo da obrigação tributária⁵⁰.

O artigo 196 explicita que a fiscalização deve ser documentada, com registros nos livros do próprio contribuinte, ou caso não seja possível, em separado, com entrega de cópia à pessoa fiscalizada. Ainda, exige o dispositivo que a autoridade fixe prazo máximo para a realização das diligências⁵¹.

O artigo em questão reafirma o aspecto formal dos atos administrativos, ao exigir a lavratura dos termos de fiscalização. Ainda, o dispositivo obsta que o procedimento fiscalizatório se dê por tempo indeterminado, em homenagem ao princípio da segurança jurídica⁵².

O artigo 197 do Código Tributário Nacional estende o dever de prestar informações ao Fisco, que a princípio é do próprio sujeito passivo, a terceiros⁵³, os quais, embora não detenham a posição passiva na obrigação tributária principal, como contribuintes ou responsáveis tributários, têm, em função de determinados serviços que prestam, acesso a

⁵⁰ Dispõe a Súmula 439 do Supremo Tribunal Federal: “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto de investigação”.

⁵¹ É o seguinte o conteúdo do artigo, *in verbis*: “Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo”.

⁵² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 312.

⁵³ É o seguinte o conteúdo do artigo, *in verbis*: “Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão”.

informações relevantes ao exercício da fiscalização tributária concernentes a bens, negócios ou atividades daqueles a que servem⁵⁴.

As pessoas relacionadas no dispositivo em questão estão relacionadas a fatos tributários, pelo que podem prestar esclarecimentos ao Fisco acerca do cumprimento das obrigações tributárias por terceiros. Os escrivães de Cartório de Registro de Imóveis, por exemplo, em relação aos negócios de compra e venda desses bens, os quais ensejam a incidência do ITBI, devem prestar informações ao Fisco sobre essas operações⁵⁵.

O parágrafo único do artigo 197, no entanto, estabelece que a obrigação de prestar informações relativas aos sujeitos passivos não se estende àqueles que estão legalmente obrigados a observar segredo, em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade, ou profissão, como os médicos, advogados, padres. De outra forma não poderia dispor a norma, pois a quebra de sigilo profissional constitui crime⁵⁶; assim, não poderia o próprio direito positivo exigir conduta vedada pelo mesmo ordenamento jurídico.

Na mesma linha, o artigo 198 do Código Tributário Nacional veda a divulgação por parte da Fazenda Pública ou seus servidores de informações sobre a situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária ou terceiros, bem como sobre a natureza e estado de seus negócios e atividades⁵⁷.

⁵⁴ SOUZA, Maria Helena Rau. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo**. 2ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 791.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 313.

⁵⁶ Dispõe o artigo 154 do Código Penal Brasileiro que constitui crime punível com detenção de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa “Revelar alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem”.

⁵⁷ Prevê o artigo em comento: “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”. (Artigo redação LC nº 104, de 10.1.2001) § 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. § 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: I – representações fiscais para fins penais; II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; III – parcelamento ou moratória”.

No entanto, o parágrafo primeiro do dispositivo abre algumas exceções, nos casos de: (i) permuta de informações entre as Fazendas Públicas, conforme previsto no artigo 199 do Código Tributário Nacional; (ii) quando houver requisição de autoridade judiciária no interesse da Justiça; (iii) quando houver solicitações de autoridades administrativas quando existente processo administrativo para apurar suposta infração administrativa praticada pelo contribuinte. Ainda, o parágrafo terceiro do artigo em questão permite a divulgação de informações relativas a representações para fins penais, inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública, bem como para parcelamento ou moratória.

O artigo 199 do Código Tributário Nacional explicita que a assistência entre as Fazendas Públicas e a troca de informações obtidas sobre os contribuintes será realizada na forma da lei ou convênio. O parágrafo único do dispositivo faculta à Fazenda Nacional da União a permuta de informações sobre contribuintes com Estados estrangeiros, na forma prevista em tratados, acordos ou convênios, no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos⁵⁸.

Com efeito, a troca de informações entre as Fazendas Públicas encontra, inclusive, respaldo constitucional, pois o inciso XXII, do artigo 37, da Constituição Federal prevê que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio, o que visa à promoção de agilidade e resultados mais efetivos na fiscalização e arrecadação tributárias.

Por fim, o artigo 200⁵⁹ autoriza a autoridade administrativa a requisitar força pública federal, estadual ou municipal, quando houver embaraço ou desacato no exercício da fiscalização tributária, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

⁵⁸ Estabelece o dispositivo, *in verbis*: “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001).

⁵⁹ É o seguinte o conteúdo do dispositivo em apreço: “Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”.

Paulo de Barros Carvalho afirma que nem sempre o relacionamento entre os agentes do Fisco e as pessoas sujeitas à fiscalização se desenvolve em clima de cordialidade, o que pode gerar embaraços aos trabalhos da fiscalização, impedindo o bom curso da atividade administrativa. Quando for o caso, os agentes do Fisco podem requisitar força pública para garantir o desempenho de suas funções, efetivando as providências administrativas que determinaram a diligência, independentemente da configuração de crime ou contravenção na situação. Assim, o recurso à força policial pode ser admitido toda vez que o agente fiscal entender em perigo a segurança do seu trabalho e dos objetivos que almeja executar⁶⁰.

No entanto, o recurso à força policial só se mostra adequado se não estiverem em jogo direitos fundamentais dos sujeitos fiscalizados. Por exemplo, o emprego de força policial revela-se adequado quando agentes da fiscalização já se encontram dentro da empresa, acompanhados de contadores e representantes judiciais da fiscalizada, analisando os livros e documentação ali existente, quando surge um dos sócios do estabelecimento e, sem qualquer fundamentação idônea, começa a gerar embaraços à fiscalização, retendo alguns documentos e procurando esconder outros.

Por outro lado, caso os agentes da fiscalização tenham acabado de chegar à empresa a ser fiscalizada, mas os representantes do estabelecimento se neguem a permitir o ingresso do fisco no local, sob fundamento do direito fundamental à inviolabilidade do domicílio, ao menos de imediato nada pode o Fisco fazer, não cabendo recurso à força policial, pois de início, o direito alegado se sobrepõe ao dever de submissão à fiscalização.

A respeito do assunto, ensina Hugo de Brito Machado que a requisição de força policial, quando cabível, é feita diretamente pela autoridade administrativa, sem necessidade de intervenção judicial; mas, é necessário distinguir entre as hipóteses nas quais é cabível a requisição direta, daquelas na qual é necessária autorização judicial. Sem a distinção, o artigo 200 do Código Tributário Nacional será inconstitucional. Assim, nos casos em que o uso de força pública possa entrar em conflito com as garantias constitucionais dos contribuintes, deve a Administração obter autorização judicial para empregá-la, sem o quê as provas

⁶⁰ **Curso de direito tributário.** 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 541-542.

eventualmente obtidas não poderão ser usadas pela Fazenda Pública; bem como poderá a conduta dos agentes da administração configurar crime de excesso de exação⁶¹.

Enfim, o dispositivo analisado deve ser interpretado juntamente com a Constituição Federal; pois a fiscalização somente poderá empregar força policial a fim de dar cumprimento aos seus atos, quando nenhum direito individual do fiscalizado for ferido ou quando este estiver agindo de forma ilegal.

2.3 Direitos e deveres do sujeito passivo da obrigação tributária perante a fiscalização tributária

A segunda parte do §1º, do artigo 145, da Constituição Federal, investe explicitamente na Administração Tributária de poderes fiscalizatórios; no entanto, o próprio dispositivo exige que a fiscalização seja exercida nos termos da lei e que os direitos individuais dos contribuintes sejam respeitados.

A fiscalização tributária impõe aos administrados a exigência de cumprimento de diversos deveres, tais como a exibição de livros e documentos; a prestação de informações relevantes para apuração do nascimento ou adimplemento de um tributo; outras obrigações tributárias acessórias.

Todavia, como o objetivo da Administração Tributária não pode ser apenas a arrecadação tributária, mas também deve ser a proteção dos administrados, os direitos inerentes a estes devem ser respeitados e promovidos. Antes de tudo, as funções desempenhadas no exercício da Administração Tributária são funções desempenhadas pelo Estado e, assim, devem observância aos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal, os quais são pilares fundamentais do Estado democrático de direito brasileiro.

⁶¹ **Curso de direito tributário**. 20ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 216/217.

É dever do Estado arrecadar e fiscalizar os montantes necessários para o desempenho de suas atividades meio e fim, sempre em consonância com os fundamentos do Estado democrático de direito brasileiro, dentre os quais se encontram os direitos e garantias fundamentais dos seres humanos e, obviamente, das pessoas sujeitas à fiscalização tributária.

Enfim, nos próximos itens serão analisados os principais direitos dos sujeitos passivos das obrigações tributárias quando se trata de fiscalização tributária: a inviolabilidade do domicílio, o sigilo bancário, e fiscal.

2.3.1 Apresentação de documentos, inviolabilidade do domicílio e fiscalização tributária

Os administrados sujeitos à fiscalização tributária devem exhibir suas mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais exigidos pelo Fisco; bem como devem permitir o ingresso em seus domicílios tributários para que seja efetuado o exame pertinente pelos agentes da fiscalização.

No entanto, é mister analisar, no presente tópico, como deve o agente administrativo proceder, a fim de que não haja ofensa aos direitos e garantias consagrados no Estado democrático de direito brasileiro – em especial o direito à inviolabilidade do domicílio –, nos casos em que o contribuinte se recusa a apresentar voluntariamente as mercadorias, livros e documentos pertinentes; ou quando veta a entrada do agente do Fisco em seu domicílio, para impedir a fiscalização.

Com efeito, a mera recusa de apresentação dos elementos necessários para a fiscalização ou a obstrução de acesso ao domicílio do fiscalizado não autorizam o recurso à requisição de força policial pela Administração, previsto no artigo 200 do Código Tributário, para compelir o sujeito passivo a exhibir a documentação exigida ou forçar o ingresso no local, conforme já visto anteriormente⁶².

⁶² Vide item 2.2, onde foram feitos comentários ao artigo 200, do Código Tributário Nacional.

Leandro Paulsen defende que, havendo negativa ou mera oposição de obstáculos, por parte da pessoa sujeita à fiscalização, à exibição dos livros e documentos, pode o Fisco buscar em juízo acesso aos mesmos; sendo que tal acesso não estaria sujeito à necessidade de comprovação de qualquer suspeita de irregularidade. A verificação poderia ser feita até mesmo para a simples conferência de valores pagos pelo contribuinte relativamente a tributos sujeitos a lançamentos por homologação⁶³.

Dessa forma, o Fisco não pode fazer uso de força policial nos casos em que o sujeito passivo da obrigação tributária meramente se opõe à exibição da documentação exigida, havendo necessidade de recurso ao Judiciário para obtenção da apreensão e exibição da documentação necessária. Também pode o Fisco, antes de recorrer ao Judiciário, impor penalidade pecuniária pela falta de apresentação da documentação exigida, ou até mesmo utilizar-se do lançamento por arbitramento, nos casos em que admitido na legislação⁶⁴; valendo-se do atributo da exigibilidade dos atos administrativos.

Da mesma forma, jamais pode o agente da administração invadir o estabelecimento à força, sem autorização judicial, pois isto sim configura ofensa à inviolabilidade do domicílio, direito fundamental no Estado democrático de direito brasileiro.

Com efeito, determina o inciso XI, do artigo 5º, da Constituição Federal, que a casa – que inclui os locais privados não abertos ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade – é asilo inviolável do indivíduo, sendo que terceiros somente podem nela ingressar durante o dia ou noite: (i) com consentimento do morador; (ii) no caso de flagrante delito; (iii) no caso de desastre; (iv) para prestar socorro; (v) em razão de determinação judicial, mas nesse caso, apenas é permitido o ingresso durante o dia⁶⁵.

⁶³ **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 6 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado - ESMAFE, 2004, p. 1237.

⁶⁴ Segundo os §§ 2º e 3º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, quando empresas, servidores de órgãos públicos da administração direta e indireta, segurados da Previdência Social, serventuários da Justiça, síndicos, comissários e liquidantes de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, recusarem-se a exibir, sonegarem, ou prestarem informações deficientes sobre documentos ou informações relativas a documentos e livros sobre as contribuições ao INSS; este Órgão, bem como a Receita Federal, podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

⁶⁵ Determina a Constituição Federal: “Art. 5º. (...) XI – a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial”.

Enfim, pode-se concluir que é dever do administrado exibir a documentação exigida pela autoridade fiscal, bem como facilitar o ingresso da mesma em seu domicílio tributário. Todavia, caso o administrado se oponha à exibição dos documentos ou ingresso em seu estabelecimento, não pode a autoridade fiscal compelir materialmente aquele à exibição ou invadir o estabelecimento cuja entrada foi obstaculizada pelo dono. Nesses casos, cabe ao Fisco recorrer ao Poder Judiciário, aplicar multas, ou ainda adotar outras medidas indiretas pertinentes para fazer com que o administrado cumpra seus deveres legais tributários.

2.3.2 Duração da fiscalização tributária

O exercício de fiscalização tributária não pode perdurar por lapso de tempo desproporcional, não razoável, de modo que imponha entraves ou até mesmo obstaculize o desempenho da atividade econômica da empresa; o que fere principalmente o princípio da livre iniciativa, princípio fundamental do Estado democrático de direito brasileiro, também considerado como fundamento da ordem econômica brasileira⁶⁶. Ademais, a duração razoável da fiscalização promove segurança jurídica, pois o fiscalizado sabe que por certo e determinado período, não abusivo, terá de se submeter à atividade fiscalizatória.

O artigo 196 do Código Tributário Nacional⁶⁷ exige que a autoridade fiscal fixe prazo máximo para a realização das diligências de fiscalização. Ainda, a eficiência é princípio constitucional que deve ser observado por toda Administração Pública.

Com efeito, a fiscalização deve ser concluída em um período certo, do modo mais eficaz possível para a obtenção das informações que o Fisco deseja e, ao mesmo tempo, da forma que menos atrapalhe as atividades diárias do fiscalizado. Assim, os agentes do Fisco devem informar ao fiscalizado quais documentos deve deixar à disposição da fiscalização, bem como quanto tempo o procedimento irá demandar, a fim de que as demais atividades do

⁶⁶ Prevê a Constituição Federal: “Art. 1º. “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (...)”. Ainda, prevê o mesmo diploma: “Art. 170ª ordem econômica, fundada na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios (...)”.

⁶⁷ Vide item 2.2. do presente capítulo, onde foi estudado o artigo 196 do Código Tributário Nacional.

fiscalizado não sejam obstadas e para que haja segurança jurídica no sentido de que existe um prazo determinado para a fiscalização terminar.

Segundo ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho, após o advento da Constituição de 1988, deve-se entender que os poderes da Administração devem ser amplos, mas não desmedidos; pois valores em prol da liberdade, postos na Constituição Federal, limitam o arbítrio Fiscal. Aponta o autor que o poder de fiscalizar da Administração encontra limites no direito do sujeito passivo da relação jurídica tributária de exercer atividade sob o regime da livre iniciativa; assim, a fiscalização não pode causar transtornos que obstaculizem ou impeçam esse exercício, sob pena de responsabilidade civil e até mesmo penal do agente da administração causador⁶⁸.

As Súmulas de números 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal⁶⁹ exprimem o entendimento de que são inconstitucionais os expedientes que, a pretexto de facilitar a arrecadação tributária, impõem proibições ou limitações ao exercício de atividades empresariais lícitas ou, ainda, que atentem contra a garantia de liberdade do exercício profissional. É exatamente o atributo da adequação que se mostra ausente nos expedientes verberados pelas súmulas 70, 323 e 547; pois, interditar estabelecimentos, apreender mercadorias ou proibir o exercício de atividades empresariais são instrumentos impróprios, inadequados para assegurar a arrecadação tributária⁷⁰.

Enfim, é lícito à Administração Tributária fiscalizar as mercadorias, livros e documentos do sujeito passivo da obrigação tributária, desde que atue em observância ao ordenamento jurídico como um todo, sob pena de macular princípios inerentes ao Estado democrático de direito brasileiro. Se violados quaisquer direitos dos sujeitos passivos da obrigação tributária em razão da fiscalização tributária, resta sempre aberta a via do Judiciário, cuja função precípua é a composição de conflitos humanos intersubjetivos para promoção da paz e bem-estar de todos.

⁶⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 892.

⁶⁹ São os seguintes os conteúdos das Súmulas mencionadas: Súmula 70. “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”; Súmula 323. “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”; Súmula 547. “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas exerça suas atividades profissionais”.

⁷⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 91/92.

2.3.3 Sigilo bancário e fiscalização tributária

As chamadas obrigações tributárias acessórias nem sempre incumbem ao sujeito passivo, pois não raro são exigidas de terceiros como instrumento para fiscalizar o sujeito passivo; noutros casos, a obrigação acessória é de um não contribuinte, sendo a ele imposta como meio para verificar se sua situação fiscal é realmente a de alguém que não deve tributo⁷¹.

O artigo 197 do Código Tributário Nacional⁷² estende o dever de prestar informações ao Fisco, que a princípio é do próprio sujeito passivo da obrigação tributária principal, a terceiros – tais como bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras –, que tenham conhecimento sobre bens, negócios ou atividades relevantes ao exercício da fiscalização tributária. É mister analisar, então, se a legislação em vigor fere princípios inerentes ao Estado democrático de direito brasileiro, principalmente aqueles que versam sobre a intimidade, a privacidade, e o sigilo.

Primeiramente, cabe analisar sucintamente a questão do direito ao sigilo bancário, a qual inevitavelmente vem à tona em razão da obrigação de instituições financeiras serem obrigadas a prestar informações sobre seus clientes ao Fisco. Além da obrigação em questão estar prevista no artigo 197 do Código Tributário Nacional, a Lei Complementar nº 105/2001 versa justamente sobre o sigilo das operações das instituições financeiras e exceções possíveis.

O artigo 1º da Lei Complementar nº 101/2005 estabelece que as instituições financeiras devem conservar em sigilo suas operações ativas e passivas, bem como serviços prestados; todavia, nos parágrafos 3º e 4º estabelece um rol de exceções à manutenção do sigilo, dentre as quais se encontra a possibilidade de prestação de informações à Administração Tributária pelas instituições financeiras⁷³.

⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 461-462.

⁷² Vide item 2.2. do presente capítulo, onde o artigo 197 do Código Tributário Nacional foi estudado.

⁷³ Prevê a Lei Complementar nº 101/2005: “Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.(...) § 3º Não constitui violação do dever de sigilo: I – a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

O artigo 5º da Lei Complementar nº 101/2005 determina que deve o Executivo disciplinar os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à Administração Tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. O diploma define o que é operação financeira, bem como ressalta que as informações sobre esta devem se restringir à identificação dos titulares das operações e aos montantes globais mensalmente por eles movimentados, vedada a identificação da origem ou natureza dos gastos efetuados⁷⁴.

O Decreto nº 4489, de 28 de Novembro de 2002 regulamenta o artigo 5º da Lei Complementar nº 101/2005, determinando que as instituições financeiras devem prestar à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda informações sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços de forma contínua e em arquivos digitais, as quais devem se restringir à identificação dos titulares das operações e aos

II - o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil; III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996; IV – a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa; V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados; VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9 desta Lei Complementar. § 4º A quebra de sigilo poderá ser decretada, quando necessária para apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, e especialmente nos seguintes crimes: I – de terrorismo; II – de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins; III – de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado a sua produção; IV – de extorsão mediante seqüestro; V – contra o sistema financeiro nacional; VI – contra a Administração Pública; VII – contra a ordem tributária e a previdência social; VIII – lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores; IX – praticado por organização criminosa”.

⁷⁴ Determina a Lei Complementar nº 105/2001: “Art. 5º. O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. §1º § 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo: I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança; II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques; III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados; IV – resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança; V – contratos de mútuo; VI – descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito; VII – aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável; VIII – aplicações em fundos de investimentos; IX – aquisições de moeda estrangeira; X – conversões de moeda estrangeira em moeda nacional; XI – transferências de moeda e outros valores para o exterior; XII – operações com ouro, ativo financeiro; XIII - operações com cartão de crédito; XIV - operações de arrendamento mercantil; e XV – quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente. § 2º As informações transferidas na forma do *caput* deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados. § 3º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

montantes globais mensalmente por eles movimentados, vedada a identificação da origem ou natureza dos gastos efetuados⁷⁵.

Já o artigo 6º da Lei Complementar nº 105 frisa que os agentes da Administração Tributária só poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. O parágrafo único do dispositivo exige que os exames, informações e documentos sejam conservados em sigilo, observada a legislação tributária⁷⁶.

O Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, regulamenta o artigo 6º em comento, determinado em seu artigo 2º que os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil⁷⁷, exceto nos casos previstos no parágrafo 3º do dispositivo⁷⁸. O artigo 3º elenca as hipóteses em que os exames de informações sobre os

⁷⁵ Prevê o Decreto nº 4489/2002: “Art.1º. As instituições financeiras, assim consideradas ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, devem prestar à Secretaria da Receita Federal do ministério da Fazenda informações sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, sem prejuízo do disposto no art. 6º da referida Lei Complementar. Art.2º. As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no §1º do art. 5º da lei Complementar nº 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.”

⁷⁶ Determina a Lei Complementar nº 105/2001: “Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.”

⁷⁷ Prevê o Decreto nº 3724/2001: “Art 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

⁷⁸ Conforme redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007, prevê o parágrafo em questão: “§3o. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização: I-realizado no curso do despacho aduaneiro; II-interno, de revisão aduaneira; III- de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva; IV- relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).”

contribuintes constantes das instituições financeiras são considerados indispensáveis⁷⁹. O artigo 4º do Decreto exige que as informações solicitadas às instituições financeiras sejam formalizadas mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), que será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre sua movimentação financeira⁸⁰.

A breve análise dos dispositivos em questão revela que a legislação disciplina de forma minuciosa a prestação de informações pelas instituições financeiras ao Fisco, as quais devem versar apenas sobre a identificação dos clientes do banco e movimentações financeiras globais por eles realizadas – sem a identificação da origem ou natureza dos gastos efetuados – bem como devem seguir um procedimento formal específico e detalhado. Tanto cuidado se deve à necessidade de preservação da intimidade e privacidade dos fiscalizados.

No entanto, a Lei Complementar em questão tem sido objeto de diversas discussões judiciais, principalmente quanto à constitucionalidade de seu artigo 6º, sob o fundamento de que as relações entre as instituições financeiras e seus clientes não podem ser violadas pela Administração, sob pena de infração principalmente aos incisos X e XII, do artigo 5º, da Constituição Federal.

⁷⁹ Conforme redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007: “Art.3o Os exames referidos no § 5o do art. 2o somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: I-subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado; II- obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos; III- prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996; IV- omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável; V- realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível; VI- remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas; VII- previstas no art. 33 da Lei no 9.430, de 1996; VIII- pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais: a) cancelada; b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei no 9.430, de 1996; IX- pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada; X-negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira; XI- presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.”

⁸⁰ Segundo redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007: Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF. §1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao: I-Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto; II-Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto; III- presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto; IV- gerente de agência. §2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

Com efeito, a Constituição Federal garante, em seu artigo 5º, inciso X, que “São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”. Já o inciso XII do mesmo artigo reza que “É inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”.

Segundo entendimento de Marco Aurélio Greco, não obstante a tortuosa redação do inciso XII, do artigo 5º, da Constituição Federal, é possível concluir que a inviolabilidade nele prevista busca proteger tanto o dado, a informação, o registro em si, estaticamente considerados (daí os termos “correspondência e dados”); quanto o respectivo fluxo de mensagens numa perspectiva dinâmica (daí os termos “comunicações telegráficas” e “comunicações telefônicas”). Dessa forma, duplo seria o sentido do dispositivo, que protegeria tanto o fluxo das informações quanto as informações armazenadas⁸¹.

No entanto, o Ministro afirma que diverso tem sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal, para quem o inciso XII do artigo 5º protegeria apenas o fluxo ou a transmissão de dados e informações. Por outro lado, haveria decisões do Supremo Tribunal Federal que colocariam o sigilo dos dados em si sob a proteção do inciso X do mesmo artigo; situação que admitiria a quebra via autorização judicial, em razão da inexistência de direitos e garantias individuais absolutos, embora o dispositivo não preveja explicitamente a possibilidade de quebra, diferentemente do inciso XII analisado. Ainda, afirma o Ministro que, caso considerado o sigilo bancário como corolário da intimidade e da vida privada, não se aplicaria às pessoas jurídicas, já que inerentes apenas às pessoas físicas⁸².

Todavia, mesmo que se entenda que a proteção prevista no inciso XII do artigo 5º abranja apenas informações e dados quando em trânsito; não carecem de proteção as informações e dados quando estáticos, armazenados. Isso porque tanto o inciso X, quanto outros dispositivos previstos na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional resguardam as esferas jurídicas das pessoas, físicas ou jurídicas, para possibilitar a vida em

⁸¹ Sigilo do Fisco e perante o Fisco. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JR. Jayr Viégas (coords.). **Sigilo Fiscal e Bancário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 77.

⁸² Ibid., p. 79-81.

sociedade. Assim, não há como se concordar com o entendimento do Ministro Marco Aurélio Greco de que a proteção constitucional do sigilo bancário não alcança as pessoas jurídicas, se posicionada no inciso X do artigo 5º da Constituição Federal.

Sacha Calmon Navarro Coelho aponta a necessidade de respeito ao sigilo bancário, entendido no Brasil como direito fundamental do contribuinte à privacidade e à resistência à comunicação de dados, que configuram desdobramento da personalidade da pessoa. Assim, poderia o sujeito passivo: (i) ser ouvido em juízo ou opor-se em juízo, por meio de ações próprias, à pretensão fazendária de quebra de sigilo; (ii) obter, em qualquer hipótese, uma decisão judicial acerca da pretensão de quebra de sigilo por parte do Fisco; decisão esta que deve se basear na convicção razoável de existência de uma infração à lei, bem como na imprescindibilidade da medida e probabilidade de a revelação ser eficaz para a provável constatação da infração⁸³.

No entanto, defende-se no presente trabalho o posicionamento de que a Lei Complementar nº 101/2005 não fere quer o direito à intimidade quer à privacidade do fiscalizado, posto estar o Fisco autorizado apenas a receber informações das instituições financeiras sobre a identificação dos clientes destas, bem como sobre as movimentações globais realizadas mensalmente – ou seja, números – vedada a identificação da origem ou natureza dos gastos efetuados, o que resguarda a intimidade e privacidade do fiscalizado.

A existência de um procedimento formal e detalhado para a obtenção das informações também é exigida pela legislação. O artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 exige a instauração de procedimento fiscal para que agentes da Administração Tributária possam examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras considerados indispensáveis, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras. O Decreto nº 3724/ 2001, que regulamenta aquele artigo, exige que as informações solicitadas às instituições financeiras sejam formalizadas mediante Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), que será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre sua movimentação financeira.

⁸³ **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 892.

Ademais, conforme já visto⁸⁴, a própria Constituição Federal, na cláusula final do parágrafo primeiro do artigo 145, que versa sobre o princípio da capacidade contributiva, determina que é “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 dos contribuintes”. Dessa forma, a Constituição autoriza a identificação das movimentações bancárias do fiscalizado pela Administração Tributária, desde que respeitados os direitos do mesmo e que a fiscalização seja efetuada nos exatos termos da lei.

Regina Helena Costa entende compatível a prerrogativa fazendária com o ordenamento constitucional, desde que, na aplicação do artigo 6º, da Lei Complementar nº 105/2001, sejam observadas todas as formalidades necessárias a respeito dos direitos do contribuinte: (i) instauração ou existência de procedimento administrativo que tenha por objeto o acesso a dados bancários do contribuinte, devidamente fundamentada (devido processo legal); (ii) ciência prévia ao contribuinte da necessidade de exame de tais dados, mediante comunicação devidamente fundamentada, com a observância de prazo razoável para que este possa decidir se abre mão do sigilo de seus dados bancários, ou se impugna a exigência administrativamente ou judicialmente (contraditório e ampla defesa); (iii) impossibilidade da solicitação de dados se referir a período anterior à vigência da Lei Complementar nº 105/2001, pois, no caso, não se cuida de mero processo de fiscalização, mas sim de acesso a dados não autorizados antes da edição da lei (irretroatividade da lei)⁸⁵.

Com efeito, é de extrema importância a previsão legal que possibilita o acesso aos dados bancários dos administrados pela Administração Tributária, de forma excepcional. Para exemplificar tal importância, menciona-se Procedimento Administrativo Fiscal que foi encaminhado pela Receita Federal do Brasil à Procuradoria da República no Município de Imperatriz, o que ensejou a abertura de inquérito policial⁸⁶ e denúncia contra os sócios administradores de frigorífico atuante naquela cidade, tendo em vista que a empresa apresentou ao Fisco declaração de que se encontrava em situação de “inatividade” no ano-

⁸⁴ Vide tópico 1.3, que versa sobre a disciplina constitucional da Administração Tributária.

⁸⁵ **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 316-317.

⁸⁶ Trata-se de Procedimento Administrativo Fiscal e de Inquérito Policial recebidos pela Autora, no exercício de seu cargo de Procuradora da República no Município de Imperatriz/MA, os quais não serão identificados, justamente para não revelar a empresa envolvida no delito, em razão das informações e dados bancários ali contidos.

calendário de 2002, embora tenha realizado vultosa movimentação financeira naquele ano e deixado de recolher os tributos devidos em razão dos valores auferidos, o que se subsume ao tipo previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/91⁸⁷.

Segundo o Procedimento Administrativo Fiscal em questão, o frigorífico foi intimado em 26/07/2006, para apresentar os livros contábeis e extratos bancários e de aplicações financeiras referentes ao ano de 2002; entretanto, apesar de regularmente intimada, a referida sociedade empresária não respondeu à solicitação.

De tal sorte, em 04/10/2006, expediu-se nova intimação nos termos da anterior, porém, ressaltando-se que no caso de não apresentação dos livros e documentos solicitados, deveria a pessoa jurídica apresentar, por escrito, esclarecimentos. Em resposta, a empresa solicitou prorrogação do prazo em 30 (trinta) dias para entrega da documentação requerida, reafirmando que estava sem movimentação desde 2002 e que o responsável contábil na época não teria efetuado a contabilização nem a escrituração fiscal pertinentes. Entretanto, mesmo concedida a solicitação de prazo, a empresa não apresentou os documentos e livros requisitados pela fiscalização, tampouco demonstrou, em qualquer tempo, que estava providenciando tais elementos.

Assim, visando subsidiar a ação fiscal e diante da imprescindibilidade das informações pertinentes à movimentação financeira do contribuinte, tendo em vista que frustradas as tentativas através da colaboração do mesmo, foram expedidas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF a instituições financeiras, com o escopo de coletar elementos probatórios indispensáveis à mensuração de eventual material tributável.

Diante das informações fornecidas pelas referidas instituições financeiras, verificou-se que embora a pessoa jurídica tenha se declarado em situação de inatividade no ano-calendário 2002, teve depósitos bancários não contabilizados e não justificados na ordem de R\$ 4.620.167,16 (quatro milhões, seiscentos e vinte mil, cento e sessenta e sete reais, e dezesseis centavos).

⁸⁷ Prevê a Lei nº 8.137/90: “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; (...) Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”.

Foi lavrado, em 23/11/2006, Termo de Intimação para que a fiscalizada comprovasse a origem dos recursos utilizados nas operações, relativos às movimentações realizadas junto às instituições financeiras. No entanto, intimada regularmente, mais uma vez a fiscalizada permaneceu em silêncio.

Dessa forma, com base nas informações coletadas, o Fisco Federal lançou de ofício os valores dos tributos devidos, lavrando Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e contribuições para a Seguridade Social no valor de R\$ 1.866.226,37 (um milhão, oitocentos e sessenta e seis mil, duzentos e vinte e seis reais, e trinta e sete centavos). Houve constituição definitiva do crédito tributário; encaminhamento do débito à Procuradoria da Fazenda Nacional em Imperatriz/MA para inscrição em Dívida Ativa da União e cobrança judicial; bem como comunicação ao Ministério Público Federal para adoção das providências pertinentes.

No exemplo trazido, pessoa jurídica supostamente mais frágil do ponto de vista econômico financeiro, tanto que optou pelo Simples, na verdade movimentava valores na ordem de milhões; mas suprimia os tributos devidos, mediante declarações falsas ao Fisco. Ademais, a empresa não demonstrou, em qualquer tempo, que estava interessada em apresentar os documentos comprobatórios da origem dos recursos ingressados em suas contas correntes.

Assim, em casos como o trazido no exemplo, é imprescindível que a Administração Tributária possa ter acesso aos dados bancários dos fiscalizados – obviamente, de maneira fundamentada e desde que respeitadas todas as formalidades legais –, pois não pode se esconder sob o “manto do sigilo bancário” a empresa que simplesmente ignora a fiscalização; que fornece informações falsas ao entregar suas declarações; que sonega altas cifras, as quais ao menos em tese, devem reverter para toda a sociedade.

Enfim, a necessidade de autorização judicial para obtenção de informações sobre movimentações financeiras dos sujeitos fiscalizados pela Administração Tributária jogaria por terra a permissão constitucional supramencionada, além de dificultar – e muito – a atividade fiscalizatória tributária. Ademais, a supremacia do interesse público deve prevalecer perante uma inexistente violação à intimidade e privacidade das pessoas fiscalizadas, já que existente

autorização constitucional e legislação infraconstitucional regulamentadora da obtenção de dados bancários dos sujeitos passivos da fiscalização tributária.

2.3.4 Sigilo fiscal e fiscalização tributária

A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional⁸⁸ permitem que as Fazendas Públicas troquem entre si informações obtidas sobre os contribuintes, na forma da lei ou convênio. A Fazenda Nacional da União está autorizada a permutar informações sobre contribuintes com Estados estrangeiros, na forma prevista em tratados, acordos ou convênios, no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos.

Além da possibilidade de troca de informações entre as Fazendas Públicas e entre a Fazenda Nacional da União e Estados estrangeiros, o artigo 198 do Código Tributário Nacional admite que as informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros, ou sobre a natureza ou estado de suas atividades ou negócios, sejam divulgadas pelas Fazendas Públicas às autoridades judiciárias competentes, no interesse da Justiça; bem como às autoridades administrativas, quando existente processo administrativo para averiguar prática de infração administrativa.

Com efeito, a troca de informações sobre os contribuintes entre as Fazendas Públicas, na forma da lei ou convênios celebrados, não configura qualquer ofensa ao Estado democrático de direito brasileiro, desde que obtidas de forma legal e legítima. O mesmo se diga em relação à troca de informações entre a Fazenda Nacional da União e Estados estrangeiros.

Seja a Fazenda Pública da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios; sempre se estará tratando do Estado brasileiro, mas apenas em diferentes estratos da federação. Assim, a troca de informações entre as Fazendas Públicas prestigia o princípio da supremacia

⁸⁸ Vide item 1.3, onde se estudou o artigo 37, inciso XXII, da Constituição Federal; e item 2.2, onde foi analisado o artigo 199 do Código Tributário Nacional.

do interesse público sobre o interesse privado, além das tão almejadas celeridade e eficiência da Administração Pública.

Ainda, a prestação de informações pelo Fisco às autoridades judiciais competentes, no interesse da Justiça, também não fere qualquer direito inerente ao Estado democrático de direito brasileiro; desde que haja regular processo em trâmite. Se não prestadas as informações, inclusive, pode o agente fiscal responder pelo crime de desobediência.

Todavia, conforme defende Regina Helena Costa, o inciso II, do §1º, do artigo 198, do Código Tributário Nacional padece de inconstitucionalidade, ao permitir que as Fazendas Públicas prestem informações sobre sujeitos passivos ou terceiros às autoridades administrativas, com o objetivo de investigar infrações administrativas; pois a cláusula final do artigo 145 da Constituição Federal permite apenas que a autoridade fiscal tenha acesso a tais dados e não qualquer autoridade administrativa⁸⁹.

Já quanto à obrigação de terceiros fornecerem ao Fisco informações de que disponham sobre sujeitos passivos, primeiramente, é necessário analisar a que “terceiros” o agente fiscalizador se dirige para requisitar informações relevantes para a fiscalização tributária. Assim, caso o Fisco se dirija a terceiros que administram informações relativas ao sujeito passivo abertas ao próprio público; não há que se falar em violação. Caso contrário, pode-se dizer que haverá violação de princípios constitucionalmente consagrados.

Citam-se, por exemplo, as informações sobre contribuintes constantes de Cartórios de Registros de Imóveis, de processos judiciais não sigilosos, de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público, podem ser analisadas por qualquer cidadão juridicamente interessado ou não. Assim, o agente da fiscalização, ao requisitar informações sob a administração desses terceiros, não infringe qualquer princípio inerente ao Estado democrático de direito.

A respeito do tema, Tércio Sampaio Ferraz Júnior ensina que, pelo sentido inexoravelmente comunicacional da convivência, a vida privada compõe certas situações que

⁸⁹ **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2009, p. 319.

são informadas sem constrangimento. São dados que, embora privativos – como nome, endereço, idade, nome de registro público oficial –, condicionam o próprio intercâmbio humano em sociedade, pois constituem elementos de identificação que tornam a comunicação possível, corrente, e segura. Por isso, a inviolabilidade desses dados em si, pelo sigilo, não faz sentido; sendo que a inviolabilidade de dados referentes à vida privada só tem pertinência para aqueles associados aos elementos identificadores usados nas relações de convivência privadas, as quais só dizem respeito àqueles que convivem. Em suma, simples cadastros de elementos identificadores (nome, endereço, RG etc) não são protegidos; mas cadastros que envolvam relações de convivência privada são resguardados (por exemplo, nas relações de clientela, desde quando é cliente, se a relação foi interrompida etc)⁹⁰.

Por outro lado, caso as informações se encontrem no âmbito da intimidade ou privacidade do sujeito passivo e, de alguma forma, interessem à autoridade fiscal, deve haver lei específica permitindo o acesso a tais dados, regulando detalhadamente o procedimento a ser adotado pelo Fisco, como ocorre em relação às informações sobre movimentações financeiras, conforme visto acima⁹¹. Caso contrário, como há direitos fundamentais do fiscalizado em jogo, resta ao Fisco recorrer ao Poder Judiciário para ter acesso a tais informações, caso o próprio fiscalizado se oponha a fornecê-las.

⁹⁰ Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JR. Jayr Viégas (coords.). **Sigilo fiscal e bancário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 28/29.

⁹¹ Vide item Tópico 2.3.3, que trata do sigilo bancário.

3 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

3.1 Introdução

A expressão *obrigação tributária* imediatamente remete ao dever de pagar tributo; todavia, segundo o Código Tributário Nacional, a expressão é mais ampla, pois abrange não apenas o dever de recolher tributos; mas também o dever de pagar penalidades pecuniárias aplicadas em razão do descumprimento da legislação tributária; bem como o dever dos administrados de realizarem prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. Determina o Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º 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.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

O Código Tributário Nacional denomina de *obrigação tributária principal* o dever de pagar tributo, previsto na regra matriz de incidência tributária.

Especificamente a respeito da regra matriz de incidência tributária, merece ser dito que a mesma se trata de uma regra de conduta, geral e abstrata, construída pelo intérprete do direito a partir dos textos legais, que prescreve a incidência tributária⁹². A regra matriz apresenta os critérios mínimos para que a mensagem do direito possa ser transmitida, compreendida e cumprida pelos seus destinatários.

A regra matriz de incidência tributária prevê abstratamente, em uma estrutura composta por uma hipótese de incidência (antecedente, suposto ou descritor) e um

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 84.

consequente (tese ou prescritor), que ocorrido determinado acontecimento de cunho econômico no mundo fenomênico, um sujeito passivo deve a um sujeito ativo um tributo. A hipótese prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça às vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, sendo que o primeiro fica no direito subjetivo público de exigir do segundo o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo fica acometido do dever jurídico (ou dever subjetivo) de prestar aquele objeto⁹³.

Assim, quanto às funções das partes componentes da regra matriz, o antecedente, funcionando como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato; enquanto o consequente, funcionando como prescritor, oferece critérios para a identificação da obrigação tributária, que nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário.

É mister ressaltar, no entanto, que tanto o antecedente quanto o consequente constituem proposições conotativas, pois apresentam, na verdade, classes de predicados ou notas que os acontecimentos do mundo físico-social devem revelar para poder ocorrer o fenômeno da subsunção à norma, no devido momento da tradução em linguagem competente pela autoridade administrativa (lançamento), ou pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária (“auto-lançamento”), nos casos em que a lei assim determinar⁹⁴.

Nesse sentido, verifica-se que o fato jurídico tributário não está no antecedente da regra-matriz, mas apenas no antecedente da regra individual e concreta⁹⁵. O critério material (verbo e complemento), o critério espacial e o critério temporal do antecedente da regra-matriz não se referem a um acontecimento específico e individualizado do mundo físico, com local e tempo determinados; mas apenas trazem os predicados que um acontecimento deve apresentar para a subsunção. Da mesma forma, o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) do consequente da regra matriz não se referem a um fato relacional (relação jurídica tributária) específico, com o valor calculado e determinado a ser pago pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da obrigação tributária.

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 84.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 86-87.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 92.

Apenas após a tradução em linguagem pela autoridade competente ou pelo sujeito passivo surge uma regra individual e concreta, cujo antecedente e conseqüente constituem enunciados protocolares denotativos que identificam detalhadamente o acontecimento social transformado em fato jurídico tributário nesse momento, bem como a relação jurídica tributária, a qual nasce assim que instalado aquele fato (princípio da causalidade jurídica), revelando a aproximação dos sujeitos ativo e passivo tributários, em torno da prestação pecuniária a ser exigida pelo primeiro e satisfeita pelo segundo⁹⁶.

Ainda, o Código Tributário Nacional denomina de *obrigação tributária principal* o dever de pagar penalidades pecuniárias pelo descumprimento da legislação tributária; ou seja, pela ausência do recolhimento do tributo devido ou recolhimento a menor, bem como pelo descumprimento das *obrigações tributárias acessórias*.

Por fim, as *obrigações tributárias acessórias* são definidas pelo Código Tributário Nacional como prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Assim, compreendem prestações de “fazer” ou “não fazer” tais como escriturar livros; prestar informações; expedir notas fiscais; fazer declarações; promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros; manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas; aceitar a fiscalização periódica de suas atividades; tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do nascimento e adequado cumprimento da obrigação tributária.

No entanto, há divergências na doutrina tanto a respeito da natureza da obrigação tributária acessória, quanto a respeito de sua fonte, conforme abordado no próximo tópico.

3.2 Natureza jurídica

A natureza das obrigações tributárias acessórias causa dissenso na doutrina, tanto quanto ao termo *obrigação* quanto ao termo *acessória*.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 112.

Quanto ao termo *obrigação*, parte da doutrina defende que este necessariamente remete a deveres de conteúdo patrimonial, sendo que as obrigações tributárias acessórias previstas no Código Tributário Nacional seriam meros deveres administrativos, sem conteúdo econômico; dessa forma, as obrigações tributárias acessórias não teriam natureza de obrigação.

Ainda, para a corrente em questão, as obrigações tributárias acessórias não seriam verdadeiras obrigações por faltar-lhes o caráter da transitoriedade; já que estas existem até que se extingam com o pagamento ou outra forma de extinção legalmente prevista⁹⁷; enquanto aquelas são deveres contínuos do sujeito passivo, ou seja, configuram estados de sujeição permanentes.

Para uma segunda corrente, o termo *obrigação* só apresenta conteúdo patrimonial na concepção civilista; mas, como *obrigação* é categoria jurídico-positiva, pode o legislador conferir-lhe configuração distinta em âmbito tributário, bem como nos demais ramos do direito⁹⁸. Dessa forma, as obrigações tributárias acessórias teriam natureza de obrigações desprovidas de conteúdo patrimonial.

Ainda, pode-se mencionar uma terceira corrente, para a qual as obrigações tributárias acessórias seriam verdadeiras obrigações, porque sempre teriam conteúdo patrimonial, como as obrigações tributárias principais.

Já quanto ao termo *acessória*, divide-se a doutrina entre aqueles que entendem que as obrigações tributárias acessórias não seriam acessórias, pois podem existir sem que haja uma obrigação tributária principal; e entre os que entendem que não há qualquer impropriedade no termo, pois o mesmo deve ser entendido de forma específica no direito tributário positivo, desvinculado das concepções civilistas.

⁹⁷ O Código Civil prevê como formas de extinção das obrigações o pagamento; a dação em pagamento; a novação; a compensação; a confusão; e a remissão das dívidas.

⁹⁸ O direito positivo é uno, devendo todas as leis que o compõem observância às regras e aos princípios previstos na Constituição Federal. Todavia, há especificidades que diferenciam as leis que estruturam o direito civil, o tributário, o penal, o trabalhista, dentre outros. Dessa forma, pode-se falar que existem peculiaridades dentro de cada domínio jurídico; o que também autoriza o legislador a empregar definições diversas, de acordo com essas especificidades.

Dessa forma, passa-se a abordar o pensamento de alguns dos autores defensores de cada uma das correntes, para melhor esclarecimento.

3.2.1 A questão da patrimonialidade na concepção da obrigação tributária acessória

Parte da doutrina defende que as obrigações tributárias acessórias não têm natureza de verdadeiras obrigações, pois o objeto destas sempre teria caráter patrimonial, enquanto o objeto daquelas seriam meros deveres administrativos, sem cunho econômico.

Com efeito, segundo a doutrina civilista, a obrigação é uma relação jurídica de caráter transitório, excluindo deveres alheios ao direito – como o de gratidão ou cortesia, visto que o devedor pode ser compelido a realizar a prestação –, cujo objeto consiste em uma prestação pessoal estabelecida entre credor e devedor e econômica, por ser necessário que a prestação positiva ou negativa (dar, fazer ou não fazer) tenha um valor pecuniário, isto é, seja suscetível de aferição monetária⁹⁹.

Geraldo Ataliba foi grande defensor da corrente segundo a qual as obrigações tributárias acessórias não poderiam ser consideradas verdadeiras obrigações, justamente em razão do objeto daquelas não ser revestido de caráter econômico, ou seja, as condutas dos sujeitos passivos não podem ser economicamente valoradas¹⁰⁰.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho adota a corrente segundo a qual o vocábulo *obrigação* tem sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável. Afirma o Autor que a maioria dos civilistas e dos teóricos gerais do Direito salientam o timbre da patrimonialidade como aspecto que estabelece distinção entre as relações jurídicas, separando as obrigacionais das não-obrigacionais; no entanto, admite que a orientação não goza de unanimidade, havendo aqueles que a contestam¹⁰¹.

⁹⁹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 2 v. 22ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 29.

¹⁰⁰ **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 60.

¹⁰¹ **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 290.

Não obstante as divergências, Paulo de Barros Carvalho adota a distinção em razão de seu forte potencial explicativo e, assim, define obrigação como o vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de obrigação de cunho patrimonial¹⁰². No entanto, assevera o autor que o termo *obrigação* costuma ser empregado tanto para representar o dever acometido ao sujeito passivo tanto no seio das relações de cunho econômico quanto meros deveres administrativos; problema semântico que persegue e atormenta o cientista do Direito. Nesse sentido, mais adequado seria adotar a expressão *relações jurídicas tributárias* para abranger dois tipos de relações: as obrigações tributárias, todas de cunho patrimonial, previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência (regra matriz); e os deveres instrumentais ou formais, meros deveres administrativos, destinados a tornar possível a operatividade da instituição tributária¹⁰³.

O termo *obrigações acessórias* seria, então, passível de críticas, pois os deveres acometidos aos administrados para acompanhamento e consecução dos desígnios tributários do Estado não tem natureza obrigacional, já que lhes falta conteúdo mensurável em valores econômicos, ou seja, patrimonialidade.

Já para outra parte da doutrina, diferentemente da anterior, as obrigações tributárias acessórias teriam natureza de verdadeiras obrigações, pois o direito tributário positivo criou sua própria noção de obrigação – desvinculada do conceito existente no âmbito do direito civil – noção esta que dispensa a exigência do conteúdo patrimonial para que exista uma obrigação.

José Souto Maior Borges defende que quando a doutrina do direito tributário, para afirmar a patrimonialidade “essencial” da obrigação tributária, socorre-se da teoria civilista, não se apercebe que esta não se aplica além do direito civil, pois em face do direito positivo brasileiro não há como se extrair a conclusão pela patrimonialidade genérica da obrigação tributária, precisamente porque ele distingue – de forma inaugural no Código Tributário Nacional – entre obrigação tributária principal, susceptível de valoração econômica, e

¹⁰² **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 290-291.

¹⁰³ *Ibid.*, p. 291.

obrigação tributária acessória, insusceptível de valoração econômica¹⁰⁴. Dessa forma, a obrigação não seria categoria de direito positivo, ao qual precisamente compete tipificá-la e caracterizá-la em função de determinados conteúdos, o que envolve conseqüências altamente embaraçosas para a tese da patrimonialidade geral das obrigações¹⁰⁵.

Ainda, o autor critica a afirmação de que as obrigações tributárias acessórias seriam desprovidas de transitoriedade, pois a obrigação tributária principal e a acessória seriam transitórias, já que se renovam sempre que se realizam os pressupostos normativos para tributação, em períodos fiscais diversos e subseqüentes¹⁰⁶.

Com efeito, a transitoriedade, conceito de ordem temporal, pode ser correlacionada com um período de tempo qualquer, normativamente assinado para o surgimento e cumprimento do dever. Assim, por exemplo, surge em um período fiscal qualquer, o dever de escriturar as operações tributáveis realizadas nesse período e emitir as correspondentes notas fiscais; dentro desse período o dever nasce e se extingue nos seus termos inicial e final, tanto que se não forem cumpridas essas obrigações no período fiscal respectivo, será aplicada ao sujeito passivo uma penalidade tributária autônoma em razão do descumprimento da obrigação tributária acessória no prazo. Se esse dever não fora delimitado no tempo e no espaço não seria viável a cominação de penalidade para as hipóteses de seu descumprimento¹⁰⁷.

José Wilson Ferreira Sobrinho ressalta que uma região finita, como por exemplo, o direito tributário, não pode desbordar de seus limites a fim de invadir áreas que não lhe estão reservadas; ou seja, os segmentos do direito, enquanto províncias materiais, não se devem ocupar com conceitos jurídicos puros, mas sim com conceitos jurídicos empíricos. O conceito de obrigação tributária será, então, um conceito jurídico empírico porque construído a partir de uma determinada ordem jurídica vigente. Por conseqüência, o conceito de obrigação tributária é uma categoria de direito material, ou conceito jurídico empírico e, dessa

¹⁰⁴ **Obrigação tributária: uma introdução metodológica.** São Paulo: Saraiva, 1984, p. 69.

¹⁰⁵ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica.** São Paulo: Saraiva, 1984, p. 83.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 40.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 39.

forma, terá seus contornos conceptuais inequivocamente delineados pelo direito positivo: este lhe dirá o que é e o que não é obrigação tributária¹⁰⁸.

Na mesma trilha, Regina Helena Costa defende que o Código Tributário Nacional moldou o conceito de obrigação tributária sem o requisito de patrimonialidade inerente à concepção civilista, para contemplá-lo como gênero a contemplar duas espécies: a obrigação que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e a obrigação que tem por objeto prestação de caráter não pecuniário. Ressalte-se, que ao assim agir, o legislador permaneceu dentro dos limites constitucionalmente permitidos, pois *obrigação* é categoria jurídico-positiva, ou seja, tem seu perfil desenhado pelo direito positivo, que pode outorgar-lhe configuração distinta em cada domínio jurídico¹⁰⁹.

Também não incidiria na hipótese a vedação contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição da República, vez que o texto fundamental não utiliza o conceito de obrigação apenas com o perfil que lhe atribui o direito privado¹¹⁰.

No entanto, ainda pode ser mencionada uma terceira corrente, para a qual as obrigações tributárias acessórias seriam verdadeiras obrigações, mas porque teriam, sim, conteúdo patrimonial, da mesma forma que as obrigações tributárias principais.

Paulo Souto Borges defende que todas as obrigações tributárias têm por objeto a prestação de tributo e, assim, caráter patrimonial; pois tributo deve ser entendido não exclusivamente como valor em pecúnia a ser recolhido aos cofres públicos para o custeio das necessidades estatais, mas também como toda prestação pecuniária compulsória cujo valor se possa exprimir em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Hoje se vive em um mundo capitalista, onde, pragmaticamente falando, a grande maioria das atividades e bens é

¹⁰⁸ **Obrigação tributária acessória.** São Paulo: Editora Aquarela, 1988, p. 76-77.

¹⁰⁹ **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2009, p. 174.

¹¹⁰ *Ibid.*, mesma página.

mensurável em moeda: advogados, consultores, oficinas de automóveis etc., trabalham no sistema de *time sheeting*, ou da remuneração de horas por trabalho¹¹¹.

Assim, afirma Paulo Souto Borges que o caráter patrimonial das obrigações tributárias acessórias se revelaria principalmente em âmbito pragmático, pois a legislação tributária a cada dia tem conferido mais e maiores atribuições relativas à perquirição do *quantum debeatur* aos contribuintes. E daí advém mais um fundamento de ordem pragmática pela patrimonialidade das obrigações tributárias acessórias, pois os gastos que o Fisco não realiza ao delegar tais atividades ao contribuinte, obviamente, são a estes repassados; por exemplo, as grandes empresas têm número considerável de empregados (estrutura de pessoal) lotados em boa parte de seus espaços (estrutura física) única e exclusivamente para o cumprimento daquelas obrigações¹¹².

Enfim, pode-se concluir que existem três principais correntes a respeito do tema: (i) as obrigações tributárias são verdadeiras obrigações, mas desprovidas do caráter de patrimonialidade; (ii) as obrigações tributárias não são verdadeiras obrigações, pois desprovidas do caráter de patrimonialidade; (iii) as obrigações tributárias são verdadeiras obrigações, pois dotadas do caráter de patrimonialidade.

3.2.2 A questão da acessoriedade na concepção da obrigação tributária acessória

Parte da doutrina critica o termo *acessória*, por entender que as obrigações tributárias acessórias nem sempre são acessórias de uma obrigação tributária principal.

Paulo de Barros Carvalho defende que os por ele denominados deveres instrumentais nem sempre são acessórios, pois nem sempre há uma obrigação principal a ser cumprida; por exemplo, em um procedimento de fiscalização para apurar a ocorrência de um

¹¹¹ O caráter patrimonial das obrigações tributárias acessórias. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 319-320.

¹¹² *Ibid.*, p. 325.

evento tributário, um sujeito passivo pode ser compelido a prestar diversas informações, realizar comprovações e esclarecimentos, mas, ao final, o Fisco concluir que não se deu o evento que cogitava e, portanto, houve a concretização de diversos deveres administrativos por parte do sujeito passivo, mas sem a existência de uma obrigação tributária patrimonial¹¹³.

Por outro lado, há substancial doutrina que aceita o termo *acessória*, pois o mesmo deve ser entendido dentro do contexto do direito positivo tributário, desvinculado das concepções civilistas.

Regina Helena Costa entende que o termo em questão foi corretamente empregado pelo legislador, pois no âmbito do direito tributário, não traduz conceito afeito à disciplina das obrigações na esfera civil, segundo a qual “o acessório segue o principal”. A obrigação tributária acessória tem existência autônoma, subsistindo ainda que ausente a obrigação principal, como nos casos de imunidade e isenção; no entanto, a *acessoriedade* dessa obrigação, nos termos do Código Tributário Nacional, surge do fato de que o liame assim qualificado é estatuído para propiciar a efetiva fiscalização e arrecadação do tributo, objeto da obrigação principal, ainda que a situação fática específica não revele a exigência daquele. Portanto, a mera possibilidade de existência de obrigação principal legitima a imposição de obrigações acessórias, sendo esse o sentido da *acessoriedade* no contexto dos vínculos obrigacionais tributários¹¹⁴.

Hugo de Brito Machado ensina que a *acessoriedade* das obrigações tributárias acessórias não pode ser entendida no sentido de “ligação a determinada obrigação outra, da qual dependa”. Por isso mesmo, a obrigação tributária acessória subsiste, ainda quando a obrigação principal à qual se liga, ou parece ligar-se imediatamente, é inexistente em face de imunidade, não incidência ou isenção tributária. O caráter de *acessoriedade* há de ser entendido no sentido próprio que tem a obrigação no campo do direito tributário, ou seja, uma *acessoriedade* em relação à obrigação de pagar tributo vista globalmente, e não em relação à obrigação de pagar determinado tributo, exigível em razão de determinado e específico fato tipo, que realiza uma hipótese de incidência em determinada situação isolada. *Acessoriedade* no sentido de ser uma obrigação instrumento da outra; que só existe para instrumentalizar a

¹¹³ **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 293.

¹¹⁴ **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 174-175.

outra; que não teria sentido de existir sem a outra; pois, por exemplo, não haveria sentido em obrigar algum comerciante a manter escrituração de todas as suas compras, e de todas as vendas, em livros especificamente destinados para este fim, e a emitir notas fiscais, nem a manter registros contábeis de todos os fatos relativos aos seus patrimônios, se não existissem tributos incidentes sobre a produção e circulação de mercadorias, bem como sobre a renda de tais pessoas ¹¹⁵.

Enfim, conclui-se que existem duas principais correntes a respeito do tema: (i) o termo *acessória* foi incorretamente empregado pelo legislador, tendo em vista que as obrigações tributárias acessórias subsistem independentemente da existência de obrigações tributárias principais; (ii) o termo *acessória* foi corretamente empregado pelo legislador, pois as obrigações tributárias acessórias sempre se destinam a viabilizar o controle do adimplemento de obrigações tributárias principais em sentido global, mesmo que em certos casos concretos não haja obrigação específica de pagar determinado tributo.

3.2.3 Nossa opinião acerca da natureza das obrigações tributárias acessórias

Os deveres jurídicos podem ser considerados gênero dentro do qual se encontram diversas prestações compulsórias, de cunho patrimonial ou não, as quais devem ser devidamente cumpridas, sob pena de aplicação das sanções pertinentes aos responsáveis pelo inadimplemento. No entanto, no direito civil, decidiu-se chamar de *obrigação* apenas os deveres com cunho patrimonial, a fim de diferenciá-los dos demais deveres.

Todavia, a adoção do conceito de *obrigação* pelos civilistas não impede que o direito tributário empregue o termo para abrigar tanto os deveres com cunho econômico, quanto os desprovidos de caráter patrimonial, pois a Constituição – lei maior a ser observada por toda a legislação infraconstitucional – não fez qualquer especificação ou restrição, cabendo aos construtores e intérpretes do direito fazê-las, de acordo com as especificidades de cada ramo do direito.

¹¹⁵ **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 2 v. São Paulo: Atlas, 2004, p. 302.

Dessa forma, o Código Tributário Nacional decidiu chamar de *obrigação* tanto as prestações compulsórias de caráter patrimonial, ou seja, tributos e multas; quanto as prestações desprovidas de patrimonialidade, as obrigações tributárias acessórias.

As obrigações tributárias acessórias podem ser definidas como verdadeiras obrigações, mas desprovidas de conteúdo econômico, previstas em proposições jurídicas, pelas quais um determinado sujeito é compelido a fazer ou não fazer algo, no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária. Caso descumprido o dever, o sujeito estará sujeito às sanções pertinentes pelo inadimplemento, sanções essas de cunho econômico, como o pagamento de uma multa; ou não, como por exemplo, a exclusão de regimes especiais como o “Simples Nacional”¹¹⁶.

Embora o cumprimento das obrigações tributárias acessórias possa gerar gastos para seus sujeitos passivos, não se pode afirmar que aquelas obrigações em si tenham conteúdo patrimonial. Obviamente, o cumprimento daquelas obrigações implica diversos gastos para o sujeito passivo, que deverá deslocar pessoal e providenciar estrutura material para o devido adimplemento; todavia, as obrigações tributárias acessórias em si consistem em prestações de fazer ou não fazer, no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias, sem conteúdo econômico, sem possibilidade de serem expressas em moeda.

O descumprimento da obrigação tributária acessória é que pode gerar sanção com conteúdo econômico, como por exemplo, no caso de obrigação de pagar uma multa pelo descumprimento da entrega da declaração do imposto de renda no prazo legal. No entanto, o dever de natureza patrimonial consistente no recolhimento da multa se trata de nova obrigação, permanecendo a obrigação tributária acessória que foi descumprida mediante a ausência de entrega da declaração de imposto de renda sem qualquer conteúdo patrimonial.

Ademais, refuta-se no presente trabalho a afirmação de que as obrigações tributárias acessórias não seriam verdadeiras obrigações, por faltar-lhes o caráter da transitoriedade.

¹¹⁶ Vide item 3.6.3, que versa sobre as obrigações tributárias acessórias no regime especial do “Simples Nacional”.

Com efeito, as obrigações tributárias acessórias são também transitórias, pois nascem em um determinado período fiscal, com a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, e morrem com o cumprimento da prestação pelo sujeito passivo; em um novo período fiscal, tratar-se-á de nova obrigação a ser cumprida pelo sujeito passivo, embora esta possa apresentar conteúdo semelhante ao da obrigação anterior adimplida. Assim, por exemplo, se um comerciante emite nota fiscal pela venda de uma primeira mercadoria “A”, deverá emitir nova nota fiscal pela venda de uma segunda mercadoria “B”, ou seja, tratam-se de duas obrigações tributárias acessórias diversas, cada uma cumprida a seu tempo e relativa a uma mercadoria específica, embora o conteúdo seja sempre a emissão de nota fiscal.

Já quanto à questão do adjetivo *acessória*, realmente não se pode concluir que os deveres sem cunho patrimonial em questão são dependentes de uma obrigação principal de caráter pecuniário, ou seja, de um tributo; pois já restou claro que as obrigações tributárias acessórias existem mesmo quando não há uma obrigação tributária principal, como no caso de imunidades ou isenções.

No entanto, o termo *acessório* pode ser entendido como “auxílio”, “apoio” da atividade arrecadatória e fiscalizatória do Estado.

As obrigações principais são aquelas que levam dinheiro para os cofres públicos e, dessa forma, estão em primeiro plano na atividade arrecadatória do Estado; já as obrigações acessórias não se destinam ao objetivo primordial e principal de arrecadação, de trazer dinheiro em espécie, mas colaboram, assessoram, apóiam a atividade arrecadatória e fiscalizatória.

Embora as expressões obrigações tributárias “auxiliadoras”, “colaboradoras” ou “instrumentais” parecessem mais adequadas, o termo “acessória” não se mostra incorreto, quando entendido da maneira ora explanada.

De todo o exposto, deve restar claro que a questão terminológica não atrapalha a definição e a compreensão do instituto das obrigações tributárias acessórias, que são prestações compulsórias no interesse da arrecadação e fiscalização tributária, as quais devem ser cumpridas por determinados sujeitos, sob pena de aplicação das sanções pertinentes de cunho patrimonial ou não patrimonial.

No entanto, a questão mais preocupante resume-se à falta de clareza quanto à definição dos sujeitos passivos que estão submetidos ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias, bem como quanto ao objeto dessas prestações.

Qualquer pessoa pode ser obrigada a atividades no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias, mesmo que sequer potencialmente possa estar ligada à obrigação de pagar tributo ou que não disponha de informações que liguem terceiros a essa obrigação? O Fisco pode impor qualquer tipo de obrigação acessória ao sujeito passivo, mesmo que isto prejudique suas atividades empresariais? O Fisco pode privatizar a gestão tributária, impondo ônus sem limites ao sujeito passivo, tudo no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias?

Maurício Zockun ensina que a doutrina nacional e a estrangeira se preocupam em analisar: (i) o emprego correto ou incorreto da expressão “obrigação tributária acessória” ou “dever adjetivo ou instrumental” para descrever a proposição jurídica que prevê a obrigatoriedade de sujeitos de direito fazerem, não fazerem, ou suportarem determinadas condutas em prol da fiscalização e da arrecadação de tributos; (ii) a necessidade desses deveres serem introduzidos no ordenamento jurídico por meio de lei formal ou ato infralegal previsto no artigo 96 do Código Tributário Nacional. No entanto, os doutrinadores não se preocupam em tratar sobre os possíveis limites do conteúdo do mandamento das obrigações tributárias acessórias ou deveres instrumentais, ou seja, não se investiga com rigor quais as pessoas que podem ser postas na condição de fazer, não fazer ou suportar determinada conduta em prol da arrecadação ou fiscalização de tributos; nem qual o conteúdo dos deveres que podem ser criados no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos¹¹⁷.

Enfim, ao longo do presente trabalho buscar-se-á tratar sobre algumas dessas questões, a fim de melhor esclarecer quais os possíveis sujeitos das obrigações tributárias acessórias; bem como os limites de conteúdo dessas obrigações.

¹¹⁷ **Regime jurídico da obrigação tributária acessória.** São Paulo: Malheiros, 2005, p. 106.

3.3 Fonte

As obrigações tributárias acessórias foram definidas como verdadeiras obrigações, mas desprovidas de conteúdo econômico, previstas em proposições jurídicas, pelas quais um determinado sujeito é compelido a fazer ou não fazer algo, no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributárias.

Dessa forma, pode-se dizer que, para o mundo jurídico, as obrigações tributárias acessórias surgem por meio de previsões legais, de proposições normativas, de forma que a lei é a fonte que dá origem às obrigações tributárias acessórias no direito positivo.

No entanto, para que as obrigações tributárias previstas em lei possam ser exigidas em concreto de um sujeito passivo específico, há de ocorrer no mundo fenomênico o fato previsto abstratamente na regra jurídica que prevê aquela obrigação. Assim, por exemplo, para que determinado Cartório de Registro de Imóveis seja obrigado a informar à autoridade administrativa tributária sobre a alienação um imóvel, conforme prevê a legislação¹¹⁸, é necessário que uma determinada pessoa “A” aliene no mundo concreto para uma pessoa “B”, o imóvel objeto de uma matrícula registrada naquele específico Cartório, do qual será exigida a informação pelo Fisco, no interesse da fiscalização tributária.

Ensina Hugo de Brito Machado que as fontes da obrigação tributária são a lei e o fato gerador: a primeira é fonte formal e a segunda fonte material. Ambas são indispensáveis, pois não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento; mas só a descrição não basta, já que é preciso que ocorra o fato descrito na hipótese. Dessa forma, a previsão legal – hipótese de incidência – mais a concretização desta – fato gerador – criam a obrigação tributária¹¹⁹.

Com efeito, para a existência da obrigação tributária acessória no mundo jurídico, é necessária a existência de uma previsão legal; já para a existência daquela obrigação

¹¹⁸ Prevê o artigo 197, inciso I, do Código Tributário Nacional: “Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício”.

¹¹⁹ **Curso de direito tributário**. 20ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Malheiros, 2002, p.111.

também no mundo fenomênico, é necessária a ocorrência de um acontecimento no mundo concreto que implique a exigência do cumprimento da obrigação acessória.

Todavia, há grande divergência tanto na doutrina quanto na jurisprudência a respeito de que espécie de “lei” seria necessária para a criação das obrigações tributárias acessórias no mundo jurídico.

Para uma corrente, as obrigações tributárias acessórias somente podem ser criadas por leis ou instrumentos normativos com força de lei, ou seja, por instrumentos normativos primários. Já para outra corrente, aquelas obrigações tanto podem ser instituídas por leis, quanto por veículos infra-legais, como portarias e instruções normativas, ou seja, instrumentos normativos secundários.

A seguir, passa-se a analisar as duas correntes, para em seguida apresentar-se o pensamento adotado no presente trabalho a respeito do tema.

3.3.1 Desnecessidade de instrumentos normativos primários para criação das obrigações tributárias acessórias

Segundo a corrente em análise – fundamentada principalmente no conteúdo literal do parágrafo segundo, do artigo 113, do Código Tributário Nacional – as obrigações tributárias acessórias poderiam ser introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro não apenas por lei ou instrumentos introdutórios com força de lei; mas também por veículos infralegais, como instruções normativas ou portarias.

Com efeito, o Código Tributário Nacional determina *in verbis* que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§2º. 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.

Ainda, o mesmo Diploma define em seu artigo 96 o que é “legislação tributária”, *in verbis*: “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Assim, a corrente defende que o Código Tributário Nacional autorizou a instituição de obrigações tributárias acessórias pela “legislação tributária”, a qual compreende não apenas as leis e os veículos com força de lei, previstos no artigo 59 da Constituição Federal; mas também os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Hugo de Brito Machado sustenta que a assertiva de que as obrigações tributárias acessórias só poderiam ser instituídas por lei em sentido material e formal, pois “ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei” é evidentemente exagerada e revela compreensão inteiramente diversa do que seja uma obrigação tributária acessória. Exagerada, pois se o “ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei” tivesse alcance absoluto, seriam totalmente inúteis as prescrições normativas infra-legais de tal sorte que poderiam ser atirados na cesta de lixo todos os regulamentos, portarias e tantos outros atos normativos, sem que isto qualquer falta fizesse no ordenamento jurídico. Revela diversa compreensão do que seja obrigação tributária acessória, pois deixa de colocá-la como dever de natureza meramente instrumental, que apenas indiretamente decorre de lei¹²⁰.

Afirma o autor que a própria Constituição autoriza o Presidente da República a expedir decretos e regulamentos para fiel execução das leis; sendo que o decreto e o regulamento certamente criariam, validamente, algum tipo de obrigação, pois se assim não fosse, não teriam sentido algum. Por exemplo, a lei institui a obrigação de pagar imposto de renda, para quem auferir rendimentos superiores a certo montante durante o ano, e um regulamento, obviamente, poderia estabelecer para tais pessoas a obrigação de declarar os

¹²⁰ Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 299- 300.

rendimentos auferidos, obrigação essa de cunho instrumental, instituída para fiel execução da lei, sem a qual não haveria como tornar efetiva a obrigação de pagar o imposto¹²¹.

No entanto, Hugo de Brito Machado ressalva que nem todos os deveres administrativos impostos aos contribuintes e terceiros no interesse da Administração Tributária configuram obrigações tributárias acessórias. Estas, porque acessórias, instrumentais, necessárias para viabilizar o cumprimento da obrigação principal, podem ser instituídas por normas de natureza simplesmente regulamentar; mas não os outros deveres administrativos que, embora possam ser úteis ao controle do cumprimento de obrigações tributárias, não são inerentes a estas e, assim, não se caracterizam como obrigações tributárias acessórias. Dessa forma, os deveres administrativos que não constituem obrigações tributárias acessórias, instituídos por simples comodismo fiscal, apenas poderiam ser instituídos por meio de lei¹²².

Leandro Paulsen também defende que as obrigações tributárias acessórias não precisam ser instituídas exclusivamente por lei, pois afirma que aquelas obrigações não limitam a liberdade do contribuinte, tampouco opera ingerência sobre o seu patrimônio. Dessa forma, as obrigações tributárias acessórias constituem deveres formais, inerentes à regulamentação de questões operacionais relativas à tributação, de forma que não haveria necessidade de lei em sentido estrito para o estabelecimento de obrigações tributárias acessórias. A “legislação tributária”, tal como definida no artigo 96 do Código Tributário Nacional, abrangendo os decretos e normas complementares, as estabelecerá; no entanto, eventual aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória é que dependerá de previsão legal, pois abarcada pela regra geral da legalidade, nos termos do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, além de referida expressamente no artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional¹²³.

Enfim, no presente tópico foram trazidos apenas alguns exemplos acerca da corrente que defende que as obrigações tributárias acessórias podem ser instituídas por meio de instrumentos legislativos secundários, como resoluções, portarias e instruções; tendo em

¹²¹ Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 300.

¹²² Ibid, p. 301.

¹²³ **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado - ESMAFE, 2004, p. 889.

vista, principalmente: (i) a existência de autorização prevista no Código Tributário Nacional, para a instituição dessas obrigações pela “legislação tributária”, o que inclui veículos legislativos primários e secundários; (ii) o fato de que tais obrigações estariam sempre auxiliando a fiscalização ou arrecadação de tributos previstos em leis em sentido material e formal, a fim de permitir a fiel execução das mesmas; dessa forma, apenas as obrigações principais dependeriam de lei em sentido estrito, mas não as obrigações acessórias.

3.3.2 Necessidade de instrumentos normativos primários para criação das obrigações tributárias acessórias

Segundo a corrente em análise – fundamentada principalmente no conteúdo do inciso II, do artigo 5º, da Constituição Federal – as obrigações tributárias acessórias poderiam ser introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro apenas por lei ou instrumentos introdutórios com força de lei.

Sacha Calmon Navarro Coelho defende que as obrigações tributárias acessórias são deveres de fazer ou não fazer destituídos de valor patrimonial, que devem decorrer de previsões legais em estrito, ou seja, em leis em sentido formal e material, “até porque ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei, a teor da Constituição da República”. Dessa forma, a “legislação tributária” referida no artigo 96 do Código Tributário Nacional deveria ser tomada como sinônimo de lei¹²⁴.

Luiz Alberto Gurgel de Faria, no mesmo sentido, ensina que a afirmativa de que a obrigação tributária acessória decorre da “legislação tributária” deve ser interpretada em harmonia com a Constituição Federal, a qual reforçou o princípio da legalidade. Assim, as obrigações tributárias acessórias somente poderão ser criadas através de lei formal e materialmente considerada, advinda do Poder Legislativo, cabendo aos decretos e demais normas complementares apenas o papel de explicitar a lei, viabilizando a sua melhor forma de execução, quando necessário. Observa-se, pois, que tanto a obrigação tributária principal

¹²⁴ **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 694.

quanto a acessória decorrem de lei e não de acordo de vontades, como normalmente acontece no direito privado¹²⁵.

Paulo de Barros Carvalho também afirma que as prestações tributárias destituídas de valor patrimonial, denominadas pelo Autor “deveres instrumentais ou formais”, devem observar, estreitamente, o mandamento inscrito no artigo 2º, inciso II, da Constituição Federal, o que significa reiterar que somente poderão ser exigidas prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, de quem quer que seja, no pressuposto de haver lei que disponha nesse sentido¹²⁶.

Roque Antonio Carrazza, por sua vez, sustenta que os deveres instrumentais tributários só podem advir de lei, mas no sentido lato, agasalhando não só a emanada do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas, das Câmaras Municipais e da Câmara Legislativa (lei *stricto sensu*), como também as leis delegadas e as medidas provisórias, desde que, obviamente, editadas em obediência ao processo legislativo traçado pela Constituição Federal. Defende o Autor que os cidadãos só podem ter sua esfera de liberdade restringida, ou seja, não podem ser compelidos a qualquer comportamento, positivo ou negativo, senão por meio de lei, nos termos do inciso II, do artigo 5º, da Constituição Federal; dispositivo este que abarca não apenas o fazer (*facere*) e o não fazer (*non facere*), mas também o dar (*dare*) e o suportar (*pati*)¹²⁷.

Dessa forma, segundo o autor, os decretos, portarias, atos administrativos em geral, só podem existir para tornar efetivo o cumprimento dos deveres instrumentais criados pela lei; por exemplo, se a lei obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais, pode o decreto regulamentar estabelecer o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos, bem como a forma de preenchê-los, de forma a facilitar-lhes o manuseio. Nesse sentido, a lei, ao traçar genericamente um dever instrumental, abre para o chefe do Executivo um leque de opções e possibilidades, cabendo a ele, por meio de regulamento ou de outro ato normativo infra-legal,

¹²⁵ In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo**. 2ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 545-546.

¹²⁶ **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 298.

¹²⁷ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 335.

apontar o caminho mais conveniente, dentro dos parâmetros da lei, a ser palmilhado pela Administração e pelos administrados, quando em contato com esta¹²⁸.

Ainda, ressalta Roque Antonio Carrazza que deve ser rechaçada a ideia de que as obrigações tributárias acessórias poderiam ser veiculadas por meio de atos normativos infra-legais, tendo em vista que seriam de fácil cumprimento, de tão singelas; pois, na maioria dos casos, para cumprimento dos deveres instrumentais verifica-se que é necessária a mobilização de pessoal; a efetuação de gastos (aquisição de livros, impressão de notas fiscais etc); a disponibilidade de espaço (para acondicionamento de guias de recolhimento, para possibilitar o exame de documentação ao Fisco etc); a contratação de mão de obra especializada (contadores, advogados, economistas etc); e assim por diante, o que demanda tempo e dinheiro. Ademais, frisa o Autor que as obrigações tributárias só podem ser veiculadas por lei, pois o descumprimento daquelas se resolve nas mais diversas sanções, inclusive pecuniárias; dessa forma, repugna ao senso jurídico imaginar que uma pessoa possa ser compelida a pagar multa com base no não-acatamento de um dever criado por norma jurídica infralegal¹²⁹.

Já Maurício Zockun ressalta que a Constituição chegou a prever exceções para a criação de obrigações tributárias por meio de fontes secundárias do direito, mas o fez apenas em relação às obrigações tributárias principais. As normas jurídicas tributárias instrumentais não podem ser veiculadas originariamente em atos infralegais, mas apenas por fontes primárias do direito, tendo em vista que a Constituição Federal não abriu qualquer exceção para tanto. Nas singulares e inalteráveis hipóteses em que essa exceção é constitucionalmente autorizada, não foram arrolados quaisquer dos mandamentos insertos no campo do direito tributário formal, mas apenas no direito tributário material¹³⁰, como, por exemplo, ocorre com a norma veiculada pelo §1º, artigo 153, da Constituição Federal¹³¹, a qual, segundo o Autor,

¹²⁸ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006., p. 332-334.

¹²⁹ *Ibid.*, p. 333.

¹³⁰ **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 154.

¹³¹ Prevê a Constituição Federal: “Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (...) IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (...) §1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

permite que ato normativo infra-legal modifique de modo inovador o plexo de direitos e obrigações entre Administração e administrados¹³².

Assim, conclui Mauricio Zockun que norma geral e abstrata veiculadora de obrigações tributárias acessórias só pode ser veiculada por lei formal e por lei delegada, sendo que, neste último caso: (i) ainda que a lei delegada não tenha sido incluída no rol de legislação tributária, a Constituição Federal, em razão do disposto em seu artigo 68¹³³, autoriza que a matéria seja objeto de delegação legislativa; (ii) somente ato emanado de procedimento legislativo pode criar nova norma jurídica de direito tributário formal *stricto sensu* ou as regras que a compõem, sendo que a delegação legislativa decorre indiretamente de um procedimento legislativo, pois a resolução expedida pelo Congresso Nacional – decorrente de um procedimento – especificará o conteúdo e os termos de seu exercício pelo Presidente da República e, eventualmente, sua apreciação e ulterior votação¹³⁴.

No presente tópico foram trazidos alguns exemplos acerca da corrente que defende que as obrigações tributárias acessórias não podem ser instituídas por meio de instrumentos legislativos secundários.

3.3.3 Nossa opinião acerca das fontes das obrigações tributárias acessórias

O artigo 96 e o §2º, do artigo 113, ambos do Código Tributário Nacional, não podem ser analisados isoladamente, mas devem ser interpretados sistematicamente, em conjunto com a Constituição Federal.

¹³² **Regime jurídico da obrigação tributária acessória.** São Paulo: Malheiros, 2005, p. 149.

¹³³ Determina o artigo 68 da Constituição Federal: “Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. § 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre: I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos. (...) § 2º - A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício. § 3º - Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.”

¹³⁴ **Regime jurídico da obrigação tributária acessória.** São Paulo: Malheiros, 2005, p. 155-156.

A constitucionalidade é princípio estruturante do Estado democrático de direito brasileiro, pois este se funda em uma Constituição rígida, emanada da vontade popular, que se encontra no topo do ordenamento jurídico de forma suprema, sendo o fundamento de validade de todas as demais normas jurídicas existentes. Assim, a Constituição brasileira vigente apresenta as seguintes características: formal, escrita, legal, dogmática, promulgada (democrática, popular), rígida, analítica (dirigente)¹³⁵.

Joaquim Gomes Canotilho afirma que o Estado de direito é um Estado constitucional, pois pressupõe a existência de uma Constituição que sirva de ordem jurídica normativa fundamental, vinculante de todos os atos dos poderes públicos. Trata-se de uma verdadeira ordenação normativa fundamental dotada de supremacia, ou seja, de supremacia da constituição, sendo que é nessa supremacia normativa da lei constitucional que o primado do direito do Estado de direito encontra uma primeira e decisiva expressão”¹³⁶.

Ainda, Canotilho ensina que o princípio da supremacia da constituição exprime-se também através da chamada *reserva de constituição*, que exige que certas questões respeitantes ao estatuto jurídico político não sejam reguladas por leis ordinárias, mas apenas pela Constituição. Assim, apenas a Constituição pode definir o quadro de competências dos órgãos do poder político; bem como restringir os direitos, liberdades e garantias, ou autorizar expressamente os casos em que lei infraconstitucional possa estabelecer restrições¹³⁷.

Por fim, ressalta o autor que embora o princípio da constitucionalidade não implique uma total normação jurídica feita pela Constituição, quando existe uma norma jurídica constitucional, ela não pode ser postergada, quaisquer que sejam os pretextos invocados, em razão da *força normativa da constituição*, que se voltará contra qualquer dissolução político-jurídica eventualmente pretendida¹³⁸.

¹³⁵ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 12ªed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 40.

¹³⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 4ª ed., totalmente refundida e aumentada. Livraria Almedina: Coimbra, Portugal, 1987, p. 360.

¹³⁷ *Ibid.*, p. 361.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 362.

Dessa forma, a Constituição deve ser considerada em qualquer criação de novas regras do ordenamento jurídico, bem como na interpretação e aplicação das regras já existentes.

Nesse sentido, o método lógico-sistemático de interpretação, deve ser sempre considerado mais um estágio da interpretação, momento no qual a lei é imersa no sistema a que pertence, para se verificar se com ele é compatível. A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, umas do lado das outras; mas é uma construção escalonada em diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, apoiar-se sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra e assim por diante, até se chegar finalmente na norma fundamental pressuposta e hipotética. Norma fundamental essa, portanto, que é o fundamento de validade último que constitui a unidade desta conexão criadora¹³⁹.

Conclui-se que o método de interpretação lógico-sistemático é de suma importância, justamente para se verificar se a norma em construção pelo intérprete se encaixa perfeitamente no escalonamento existente no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim após os esclarecimentos necessários, passa-se a analisar precisamente o principal dispositivo constitucional que deve ser levado em conta ao se analisar a questão das fontes das obrigações tributárias acessórias: o inciso II, do artigo 5º, da Constituição Federal.

Determina o inciso II, do artigo 5º, da Constituição Federal que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; sendo que lei, aqui, deve ser entendida como veículo introdutório primário, único meio apto a inovar no ordenamento jurídico brasileiro, criando deveres, direitos, permissões e proibições. Os veículos introdutórios secundários apenas esclarecem a lei, viabilizando a execução da mesma, sem inovações.

Nesse sentido, segundo ensina Paulo de Barros Carvalho, os instrumentos primários de introdução de normas no direito compreendem as leis e estatutos normativos

¹³⁹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ªed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 247.

com vigor de lei, sendo que apenas esses veículos possuem o condão de promover o ingresso de regras inaugurais no sistema jurídico brasileiro. São as leis constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, e as resoluções¹⁴⁰.

Pondera o Autor que todos os demais documentos normativos regradores de condutas humanas são instrumentos introdutórios secundários, pois têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, não apresentando força vinculante capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo. Assim, os instrumentos secundários ou derivados apenas realizam os comandos que a lei autorizou e na precisa dimensão que lhes foi estipulada, apresentando hierarquia inferior às leis, motivo pelo qual são também chamados de atos normativos infra-legais. São os decretos regulamentadores, as instruções ministeriais, as portarias, as circulares, as ordens de serviço, dentre outros¹⁴¹.

Por conseguinte, a Constituição Federal exige que todas as obrigações legais, o que inclui as obrigações tributárias acessórias, sejam veiculadas por meio de lei ou instrumentos com força de lei, ou seja, pelos veículos legislativos primários previstos em seu artigo 59¹⁴².

Tanto o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, quanto seu artigo 59, devem ser considerados no momento da criação e interpretação das obrigações tributárias acessórias, de forma que não podem ser levados em consideração nessa tarefa apenas os artigos do Código Tributário Nacional, diploma infraconstitucional e, portanto, inferior na escala do ordenamento jurídico nacional.

Ressalte-se que a Constituição Federal não abriu qualquer exceção para a criação de obrigações tributárias acessórias por meio de veículos introdutórios secundários, sendo que estes apenas podem esmiuçar e disciplinar detalhadamente a previsão genérica legal daquelas obrigações, a fim de facilitar a exigência das mesmas no mundo fenomênico.

¹⁴⁰ **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 57.

¹⁴¹ *Ibid.*, p. 57-58.

¹⁴² O artigo 59 da Constituição Federal prevê: “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções”.

A inovação no ordenamento jurídico – ou seja, a previsão de uma obrigação de fazer ou deixar de fazer algo no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias –, só pode ser oriunda de um processo legislativo formal, nos termos da Constituição Federal; o que traz segurança ao sujeito passivo, no sentido de que apenas após esse processo poderão surgir novas obrigações. A regulamentação dessas obrigações, sem extrapolação das previsões legais e sem possibilidade de veiculação de novas obrigações, é que pode ser feita por meio de portarias, instruções normativas, ou outros veículos introdutórios secundários.

Assim, para a observância ao princípio da legalidade e da segurança jurídica basta que haja base legal, ainda que genérica, em favor da obrigação tributária acessória disciplinada em veículo legislativo secundário. O que portarias e instruções normativas, dentre outros veículos secundários não podem fazer, é inovar completamente no ordenamento jurídico, criando obrigações tributárias acessórias jamais mencionadas ou vislumbradas em qualquer lei.

Diante de todo o exposto, defende-se no presente trabalho que as fontes das obrigações tributárias acessórias, ou seja, os instrumentos legais que podem introduzir novas obrigações no ordenamento jurídico, são apenas a lei e veículos com força de lei, autorizados pela Constituição Federal a versar sobre matéria tributária. Os instrumentos normativos secundários apenas podem regulamentar, esclarecer, esmiuçar, os critérios material, espacial, temporal e pessoal da regra jurídica instituidora da obrigação tributária acessória.

3.4 Estrutura formal da regra jurídica instituidora da obrigação tributária acessória

Da mesma forma que o intérprete e o aplicador do direito podem construir a regra matriz de incidência tributária – a qual veicula a obrigação tributária principal –, é possível a construção da regra matriz veiculadora da obrigação tributária acessória.

As regras introdutoras de obrigações tributárias muitas vezes não se encontram prontas e acabadas no ordenamento jurídico brasileiro, pois nem todos os elementos

necessários para possibilitar o cumprimento das mesmas estão em um único texto legal. Assim, cabe aos intérpretes e aos aplicadores do direito, por meio de um processo interpretativo, por vezes a partir de diversos textos legais, a elaboração daquelas regras, para identificar qual a obrigação tributária exigida e como deve ser cumprida.

Paulo de Barros Carvalho ensina que a norma jurídica é uma estrutura categorial construída pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu espírito. Assim, a leitura de um único artigo muitas vezes é insuficiente para a compreensão da regra jurídica, de forma que o exegeta terá de consultar outros preceitos do mesmo diploma e até mesmo sair dele, fazendo incursões pelo sistema¹⁴³. Segundo o autor, há quatro planos interpretativos para obtenção da construção e compreensão da norma jurídica.

Primeiramente, doutrina o Autor que se tem-contato com o texto legal, ou seja, com o conjunto de palavras escritas que compõem o suporte fático da lei. É o denominado plano S1, o plano da expressão, da literalidade textual, do suporte físico das significações jurídicas; o qual é composto pelo conjunto de letras, palavras, frases, períodos e parágrafos, graficamente manifestados nos documentos produzidos no processo de enunciação do direito positivo. Assim, tomados no plano da expressão, os enunciados podem ser entendidos como suportes físicos de significações, constituindo a base empírica do direito posto¹⁴⁴.

Em um segundo momento, ingressa-se no plano do conteúdo, plano S2, relativo ao conjunto de significações dos enunciados prescritivos. Nessa etapa, há contato com o significado dos signos jurídicos, associando-os e comparando-os, para estruturar significações de cunho jurídico, que transmitam algo peculiar ao universo das regulações das condutas intersubjetivas¹⁴⁵.

No plano S3 – relativo ao conjunto articulado das significações normativas, ou seja, o sistema de normas jurídicas *strictu sensu* – passa-se à contextualização dos conteúdos obtidos no curso do processo gerativo, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido para as mensagens deônticas. Por exemplo, perante o enunciado “A alíquota do

¹⁴³ **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 5ª. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 70.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 71.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p. 74-75.

imposto é de 3%”, o intérprete obterá a significação dos termos “alíquota” e “imposto”; no entanto, ainda perguntará, para a construção da norma jurídica completa e orientação jurídica da conduta: mas 3% do quê?¹⁴⁶.

Já no último plano interpretativo, plano S4, organizam-se as normas construídas no plano S3, verificando-se os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas componentes do ordenamento jurídico¹⁴⁷. Nesse momento, cabe ao intérprete analisar a compatibilidade da norma construída com o ordenamento jurídico como um todo, em especial com a Constituição Federal.

Dessa forma, apenas após o processo intelectual de passagem pelos quatro planos interpretativos pode-se obter a construção e a compreensão das regras completas que veiculam as obrigações tributárias principais, bem como daquelas que introduzem no ordenamento jurídico brasileiro obrigações tributárias acessórias.

É preciso ressaltar, que tanto as regras gerais e abstratas que veiculam as obrigações tributárias principais quanto aquelas que introduzem as acessórias, apresentam uma estrutura formal composta por um antecedente e um conseqüente. O antecedente funciona como descritor, a fim de anunciar os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato; enquanto o conseqüente funciona como prescritor, a fim de oferecer critérios para a identificação da obrigação tributária, que nasce com a ocorrência daquele fato.

No entanto, há algumas diferenças quanto às partes componentes do antecedente e do conseqüente da regra que veicula a obrigação principal e daquela que veicula a obrigação acessória; pois a primeira versa sobre a obrigação de pagar tributo, enquanto a segunda versa sobre obrigações de fazer ou não fazer algo, de conteúdo não pecuniário, no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias.

Com efeito, a regra matriz de incidência tributária, que veicula a obrigação de pagar tributo, prevê em seu antecedente determinado acontecimento ou situação, em certo local e tempo; já no seu conseqüente, prevê a obrigação de um certo sujeito passivo recolher

¹⁴⁶ **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 5ª. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 78-79.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 81.

determinado tributo a um sujeito ativo em razão da ocorrência daquele evento ou situação descritos no antecedente. Por exemplo, o antecedente da regra matriz do imposto de importação prevê como acontecimento econômico a importação para o Brasil de produtos estrangeiros; enquanto o consequente da regra prevê que o importador deve recolher à União o imposto de importação, de acordo com a base de cálculo e a alíquota previstas na legislação.

Dessa forma, o antecedente da regra matriz de incidência tributária é composto por um critério material, temporal e por um critério espacial; enquanto o consequente é formado por um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um quantitativo (base de cálculo e alíquota); os quais constituem os elementos essenciais para possibilitar a identificação e o cumprimento da obrigação tributária principal, consistente no recolhimento do tributo devido.

Já na regra que veicula a obrigação tributária acessória também há a previsão de um acontecimento ou situação no antecedente; mas não há a exigência do pagamento de um tributo no consequente. Dessa forma, no consequente da regra geral e abstrata que veicula a obrigação acessória, há apenas um critério pessoal – composto pelo sujeito passivo e pelo sujeito ativo, os quais estão ligados por uma relação obrigacional sem caráter econômico –, mas não um critério quantitativo, haja vista a inexistência de base de cálculo e alíquota na relação obrigacional acessória.

Assim, nos próximos itens, serão analisados os elementos componentes da regra jurídica instituidora da obrigação tributária acessória, a qual, repita-se, deve ser construída pelos intérpretes e aplicadores do direito, após a realização do processo interpretativo, para perfeita compreensão e adequado cumprimento da obrigação exigida.

3.4.1 Antecedente: critério material, critério temporal, e critério espacial

O antecedente da regra geral e abstrata que veicula a obrigação tributária acessória – da mesma forma que a regra matriz de incidência tributária – apresenta a descrição de um

acontecimento ou situação (critério material), condicionado por circunstâncias de tempo (critério temporal) e de espaço (critério espacial).

No entanto, enquanto no antecedente da regra matriz de incidência tributária tem-se a descrição de um acontecimento que fará nascer a obrigação de pagar tributo; no antecedente da regra que veicula a obrigação tributária acessória tem-se a descrição de uma situação que fará nascer a obrigação consistente em uma prestação de fazer ou não fazer algo, sem conteúdo pecuniário, no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária.

Dessa forma, serão brevemente analisados, a seguir, os critérios do antecedente da regra que veicula a obrigação tributária acessória.

3.4.1.1 Critério material

Enquanto a maioria dos critérios materiais dos tributos se encontra genericamente delineada na Constituição Federal¹⁴⁸ e no Código Tributário Nacional, o mesmo não ocorre com os critérios materiais da maioria das obrigações tributárias acessórias.

Com efeito, determina o Código Tributário Nacional: “Art. 115. Fato gerador da obrigação tributária acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”¹⁴⁹.

¹⁴⁸ A Constituição Federal delinea os critérios materiais das principais espécies tributárias existentes: (i) dos impostos em seus artigos 153;154, II; 155 e 156; (ii) das taxas em seu artigo 145, inciso II; (iii) das contribuições de melhoria em seu artigo 145, III; (iv) dos empréstimos compulsórios em seu artigo 148. Já quanto às contribuições sociais, a Constituição, em seu artigo 149, não delineou os critérios materiais das regras matrizes respectivas, mas apenas fixou a finalidade de tais tributos: atender à Seguridade Social; intervir no domínio econômico; atender ao interesse de categorias profissionais ou econômicas. Também em relação às contribuições de iluminação pública, a Constituição, em seu artigo 149-A, não foi clara, já que apenas prevê que municípios e Distrito Federal podem instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

¹⁴⁹ Ressalte-se, apenas, que o verdadeiro fato jurídico tributário não está no antecedente da regra geral e abstrata tributária, mas apenas no antecedente da regra individual e concreta; pois a primeira não se refere a um acontecimento específico e individualizado do mundo físico, com local e tempo determinados, mas apenas traz os predicados que um acontecimento deve apresentar para a subsunção. No entanto, o Código Tributário Nacional e parte da doutrina empregam o termo “fato gerador” tanto para se referir aos acontecimentos previstos na regra geral e abstrata quanto para se referir ao evento efetivamente ocorrido no mundo fenomênico e descrito na regra tributária individual e concreta.

Dessa forma, verifica-se que, em regra, o Código Tributário Nacional não delinea os critérios materiais das obrigações tributárias acessórias, mas apenas determina que o critério material da regra que veicula a obrigação tributária acessória é a ocorrência de “qualquer situação” que implica a exigência de obrigação diversa da principal.

Luciano Amaro afirma que a obrigação tributária principal e a acessória decorrem da legislação tributária e ambas supõem, para nascerem, que ocorra o pressuposto de fato legalmente definido (fato gerador). Ou seja, em ambos os casos, requer-se a ocorrência de um fato (legalmente qualificado) para surgir o dever jurídico (do sujeito passivo) de prestar algo (dar, fazer ou não fazer) em proveito do sujeito ativo, podendo esse dever jurídico ter por objeto dar ao sujeito ativo uma quantia em dinheiro ou de outro modo satisfazê-lo, para atender ao seu interesse de fiscalizar e de arrecadar as prestações que lhe sejam devidas¹⁵⁰.

Ainda, o autor afirma que o conceito de fato gerador da obrigação tributária acessória se dá por exclusão: toda situação que dê origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade), como por exemplo, a situação que faz surgir o dever de escriturar livros, de emitir notas fiscais etc. Ou seja, se o ato que a legislação impõe, à vista de certa situação, não é recolher uma quantia em dinheiro, ou se a lei impõe uma omissão, trata-se de fato gerador de obrigação acessória¹⁵¹.

Hugo de Brito Machado ressalta que não existe dever jurídico que não tenha o seu fato gerador: direito subjetivo e dever jurídico são efeitos da incidência da norma, que ocorre quando no mundo fenomênico se concretiza a situação hipoteticamente naquela descrita. Não há incidência sem fato, sendo que norma e fato nela previstos geram deveres, obrigações e os correspondentes direitos subjetivos. É assim na fenomenologia jurídica em geral e também no Direito Tributário¹⁵².

O autor ressalta que fato gerador da obrigação tributária acessória é geralmente uma situação que não está definida em uma norma específica, mas resulta de um conjunto de normas. Uma situação por vezes muito simples, mas na maioria dos casos bastante complexa, na qual há uma inter-relação de diversas obrigações tributárias principais e acessórias, sendo

¹⁵⁰ **Direito tributário brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 244.

¹⁵¹ *Ibid.*, p. 248-249.

¹⁵² Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 96, set. 2003, p. 29.

que geralmente não existe uma descrição precisa e individualizada dessa situação. Mas mesmo assim, é uma situação que se pode identificar, em seus aspectos subjetivos e objetivos, embora não se disponha de uma descrição normativa específica de um tipo por ela caracterizado¹⁵³.

Já Aliomar Baleeiro ensina que o Código Tributário Nacional refere-se separadamente ao fato gerador da obrigação tributária principal e ao da acessória. O desta é a situação, prevista em lei, que obriga alguém a praticar ou se abster de certos atos diversos do pagamento do tributo ou de pena pecuniária. O Código Tributário Nacional estatui que fato gerador da obrigação acessória é “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato”; no entanto, da definição desse fato gerador há de constar expressa e especificamente quais as práticas e abstenções impostas ao sujeito passivo delas, o que não pode ficar ao arbítrio da autoridade fiscal¹⁵⁴.

Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Balleiro, “Direito tributário brasileiro”, refuta claramente a afirmação de que haveria fato gerador apenas para a obrigação tributária principal, enquanto a acessória seria mero dever imperativo e incondicionado. Pelo contrário, o artigo 115 do Código Tributário Nacional refere-se exatamente ao fato gerador próprio das obrigações acessórias, tudo a demonstrar que elas são deveres, cujo nascimento depende da ocorrência de uma hipótese específica, ou seja, de um fato gerador.¹⁵⁵

No entanto, afirma a autora que a lei cria os deveres acessórios em seus contornos básicos e remete ao regulamento a pormenorização dos mesmos. Ao dizer o Código Tributário Nacional que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal, não rompe com o princípio fundamental da legalidade, apenas reconhece que existe margem de discricionariedade para que, dentro dos limites da lei, o regulamento e

¹⁵³ Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 96, set. 2003 p. 30.

¹⁵⁴ **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 709.

¹⁵⁵ *Ibid.*, p. 701.

os demais atos administrativos normativos explicitem a própria lei, viabilizando a sua fiel execução¹⁵⁶.

De todo o exposto, pode-se concluir que a definição do critério material da regra que veicula a obrigação tributária acessória – ou fato gerador, como alguns denominam – é dada por exclusão, ou seja: é toda situação prevista em lei que implica obrigação diversa do recolhimento de tributo ou pagamento de penalidade pecuniária. Ainda, muitas vezes cabe ao intérprete extrair dos diversos textos legais qual o acontecimento ou situação que enseja a exigência de cumprimento da obrigação tributária acessória, pois uma única lei pode não prever de forma precisa, individualizada e clara quais aqueles acontecimentos ou situações.

No entanto, a ausência de delimitação explícita do Código Tributário Nacional acerca dos critérios materiais da regra que veicula a obrigação tributária acessória não autoriza o legislador a escolher acontecimentos e situações indiscriminadamente, para figurarem como fatos geradores daquelas obrigações.

Com efeito, é necessário que o acontecimento escolhido ou situação selecionada pelo legislador interessem à arrecadação ou à fiscalização tributárias e apresentem alguma relação com o nascimento ou exigência de obrigações tributárias principais. Dessa forma, tanto o acontecimento ou situação que ensejam a exigência da obrigação tributária acessória quanto essa obrigação em si devem ter possibilidade de atender aos interesses da arrecadação ou fiscalização tributárias.

Cita-se, por exemplo, o fato de alguém adquirir disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza no Brasil, durante o ano-calendário, é um acontecimento que enseja referido interesse: (i) no caso de valor auferido superior ao isento previsto na legislação, o sujeito que auferiu a renda deve recolher o imposto de renda devido (obrigação principal), bem como entregar a declaração de imposto de renda (obrigação acessória); (ii) no caso de valor auferido igual ou inferior ao isento, não há imposto a ser

¹⁵⁶ **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 709-710.

recolhido (obrigação principal), mas até pouco tempo atrás, o sujeito que auferiu a renda estava obrigado a entregar ao Fisco declaração de isento (obrigação acessória)¹⁵⁷.

A regras introdutoras das obrigações tributárias acessórias, no exemplo, podem ser assim sintetizadas: (i) “Se adquirir disponibilidade econômica de renda ou proventos de qualquer natureza acima do limite isento, no Brasil, no ano-calendário X; então, aquele que a adquiriu deve entregar à União no exercício seguinte, a declaração de imposto de renda”; (ii) “Se adquirir disponibilidade econômica de renda ou proventos de qualquer natureza igual ou abaixo do limite isento, no Brasil, no ano-calendário X; então aquele que a adquiriu deve entregar à União, no exercício seguinte, a declaração de isento”¹⁵⁸. Por meio dessas declarações, o Fisco pode verificar qual o patrimônio do contribuinte; quais rendas ou proventos auferidos e se há ou não imposto devido em razão da aquisição de disponibilidade desses valores; se houve evolução patrimonial compatível com os ganhos auferidos; dentre outras apurações que interessam à arrecadação e à fiscalização tributária.

Dessa forma, nesse primeiro exemplo, verifica-se que o critério material da obrigação tributária acessória coincide com o critério material da obrigação tributária principal, qual seja, a “aquisição de disponibilidade econômica de renda ou proventos de qualquer natureza”.

Por outro lado, também enseja interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias, por exemplo, o fato de Cartórios de Registro de Imóveis disporem de informações sobre bens de terceiros, a fim de que o Fisco verifique, se no caso de uma doação, foi devidamente recolhido o ITCMD – imposto de transmissão *causa mortis* ou doação; se no caso de compra e venda de um imóvel rural, foi devidamente recolhido o ITR – imposto territorial rural pertinente; dentre outras apurações. A regra geral e abstrata que veicula a obrigação tributária acessória, no exemplo, pode ser assim sintetizada: “Se o Cartório de Registro de Imóveis X dispuser de informações sobre o bem do terceiro Y, então deve disponibilizar tais informações quando solicitadas pelo Fisco”.

¹⁵⁷ Conforme será visto no item 3.6.1, em 2008 foi extinta a obrigatoriedade de apresentação da Declaração Anual de Isento – DAI, de forma que a partir do ano-calendário 2007, exercício 2008, as pessoas físicas ficaram desobrigadas da apresentação daquela declaração para manutenção do CPF regular.

¹⁵⁸ O dia do exercício seguinte em que o sujeito passivo da obrigação tributária acessória deve entregar a declaração ao Fisco – tal como o dia do pagamento do tributo, no caso da obrigação tributária principal – não faz parte do consequente da regra introdutora da obrigação tributária e, assim, deve ser buscado nos veículos introdutórios secundários que disciplinam e pormenorizam como deve ocorrer a entrega, inclusive apontando as datas pertinentes.

Assim, nesse segundo exemplo, o critério material da regra que veicula a obrigação acessória não coincide com qualquer critério material de obrigações principais; todavia, o fato dos Cartórios disporem de informações sobre bens de terceiros interessa à arrecadação e à fiscalização tributárias, na medida em que tais informações auxiliam o Fisco na verificação do nascimento e cumprimento de obrigações principais.

Conclui-se que a definição do critério material da regra que veicula a obrigação tributária acessória é obtida por exclusão, ou seja: é toda situação prevista em lei que implica obrigação diversa do recolhimento de tributo ou pagamento de penalidade pecuniária; sendo que tal situação pode ou não coincidir com o critério material de uma obrigação tributária principal, mas deve sempre interessar ao Fisco na verificação do nascimento ou cumprimento de obrigações principais, na fiscalização e na arrecadação tributárias.

3.4.1.2 Critério temporal

O critério temporal da regra que veicula a obrigação tributária acessória refere-se ao momento em que ocorre a situação que enseja a exigência da obrigação de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias.

No entanto, verifica-se que a situação que enseja a exigência do cumprimento da obrigação tributária acessória pode ser pontual, ou seja, ocorrer em um momento determinado, ou se prolongar no tempo; o que não significa dizer que o cumprimento da obrigação em si deixa de ser transitório.

Por exemplo, dada a seguinte regra que veicula a obrigação tributária acessória de emitir nota fiscal: “Se circular mercadoria em um dia X, em uma cidade Y; então quem circulou a mercadoria deve emitir a nota fiscal respectiva”. O critério material da regra é “circular mercadoria”, enquanto o critério temporal é um momento específico no tempo, qual seja, o “dia X” em que ocorreu a circulação; assim, ocorrida a circulação, no “dia X”, há a obrigação tributária acessória de emitir a nota fiscal da mercadoria respectiva. A cada nova circulação, há nova obrigação de emissão de nota fiscal.

Por outro lado, dada a seguinte regra que veicula a obrigação tributária acessória de tolerar o exame pelo Fisco de mercadorias: “Se for comerciante de mercadorias, em uma cidade Y; então o comerciante deve tolerar o exame de suas mercadorias pelo Fisco”. O critério material da regra geral e abstrata é “ser comerciante de mercadorias”; no entanto, não há um momento específico e determinado para “ser comerciante”, pois esta é uma situação que se prolonga no tempo e no espaço, enquanto houver o exercício da atividade empresarial. O comerciante em exercício deve sempre tolerar o exame de suas mercadorias pelo Fisco, mas cada vez que concretamente permitir a fiscalização de sua documentação, estará sendo cumprida uma nova obrigação tributária acessória; assim, o critério temporal, o momento em que ocorre a situação que enseja a exigência é uma situação que se prolonga no tempo, mas cada vez que efetivamente ocorrer a fiscalização, nova obrigação estará sendo cumprida.

Da mesma forma, a pessoa física que auferir renda tributável em um ou vários meses de determinado ano, deve cumprir a obrigação tributária acessória de entregar sua declaração de imposto de renda ao Fisco durante o período pertinente do ano seguinte. Assim, “Se uma pessoa auferir renda tributável no ano-calendário; ela deve entregar sua declaração de imposto de renda no exercício seguinte, no período pertinente”.

Verifica-se que o critério temporal do antecedente da regra que veicula a obrigação tributária acessória se refere ao momento da ocorrência da situação que enseja a exigência da obrigação de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação e fiscalização tributária; sendo que tal momento pode ser específico e determinado no tempo ou se prolongar, caso em que é permanente a situação que implica a exigência do cumprimento da obrigação, mas a cada vez que concretamente ocorrer o cumprimento, nova obrigação instrumental existirá.

3.4.1.3 Critério espacial

O critério espacial da regra que veicula a obrigação tributária acessória refere-se ao local em que ocorre a situação que enseja a exigência da obrigação de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias.

Cumpramos ressaltar que, quando além da obrigação tributária acessória também existe uma obrigação tributária principal a cargo do mesmo sujeito, os critérios espaciais das regras veiculadoras daquelas obrigações podem ou não coincidir.

Podemos explicitar como exemplo, o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda consiste no local em que houve a aquisição da disponibilidade jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza, o que pode ocorrer em qualquer local do Brasil. No caso, o critério espacial da regra que exige a entrega de declaração de imposto de renda também será o mesmo, ou seja, qualquer lugar do Brasil, pois tal obrigação nasce no mesmo momento e local em que ocorre a disponibilidade da aquisição jurídica da renda ou proventos, embora o cumprimento do dever apenas ocorra no exercício seguinte, na forma e prazo estabelecidos por instrução normativa da Receita Federal¹⁵⁹.

Já no caso da regra matriz do imposto sobre serviços – ISS, o critério espacial consiste no local da efetiva prestação do serviço, o qual não necessariamente coincide com o critério espacial da regra que veicula a obrigação tributária acessória consistente na exigência de credenciamento do contribuinte no município onde efetivamente são prestados os serviços¹⁶⁰. Assim, por exemplo, no caso de uma empresa que tem sede em Guarulhos, mas presta serviços efetivamente apenas na cidade de São Paulo: (i) o critério espacial da regra matriz do ISS é o município de São Paulo, pois essa cidade é o local onde ocorre a prestação do serviço, que por sua vez faz nascer a exigência de recolhimento do ISS para os cofres daquele município; (ii) o critério espacial da regra que veicula a obrigação tributária acessória de credenciamento é o município de Guarulhos, pois a situação da empresa registrar sua sede em Guarulhos, mas não prestar serviços ali, enseja a obrigação de credenciamento em São Paulo, ou seja, local da efetiva prestação, nos seguintes termos: “Se a empresa X está situada em Guarulhos, mas presta efetivamente serviços em São Paulo, então deve se credenciar em São Paulo”.

Pode-se concluir que o critério espacial é o local onde ocorre a situação que enseja a exigência da obrigação de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação e

¹⁵⁹ Para mais informações sobre a obrigação da entrega de declaração do imposto de renda, vide item 3.6.1.

¹⁶⁰ No quarto capítulo, analisa-se decisão judicial sobre a obrigação de credenciamento, onde podem ser obtidas mais informações sobre o assunto.

fiscalização tributárias, o qual pode ou não coincidir com o critério espacial da regra matriz de incidência tributária.

3.4.2 Consequente: critério pessoal

Ocorrido no mundo concreto o evento descrito no antecedente da regra que veicula a obrigação tributária acessória, haja vista o fenômeno da incidência, uma relação jurídica tributária de caráter não pecuniário será estabelecida entre sujeito ativo e passivo, no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias.

Assim, o consequente da regra que veicula a obrigação tributária acessória, diferentemente do consequente da regra que veicula a obrigação tributária principal, não apresenta um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), justamente porque o objeto da relação obrigacional que liga o sujeito passivo ao sujeito ativo não é uma prestação pecuniária susceptível de expressão em moeda, ou seja, não há um valor indicado no consequente para recolhimento pelo sujeito passivo.

Relembre-se, conforme já visto¹⁶¹, que embora o cumprimento das obrigações tributárias acessórias possa gerar gastos para seus sujeitos passivos, não se pode afirmar que aquelas obrigações em si tenham conteúdo patrimonial. Obviamente, o cumprimento daquelas obrigações implica diversos gastos para o sujeito passivo, que tem de deslocar pessoal e providenciar estrutura material para o devido adimplemento; todavia, as obrigações tributárias acessórias em si consistem em prestações de fazer ou não fazer, no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias, sem conteúdo econômico, sem possibilidade de serem expressas em moeda.

O descumprimento da obrigação tributária acessória é que pode gerar sanção com conteúdo econômico, como por exemplo, no caso de obrigação de pagar uma multa pelo descumprimento da entrega da declaração do imposto de renda no prazo legal. No entanto, o dever de natureza patrimonial consistente no recolhimento da multa se trata de nova

¹⁶¹ Vide item 3.2.3 do presente trabalho.

obrigação, permanecendo a obrigação tributária acessória que foi descumprida, mediante a ausência de entrega da declaração de imposto de renda, sem qualquer conteúdo patrimonial.

Com efeito, a relação jurídica obrigacional prescrita no consequente da regra jurídica em questão é composta por um sujeito ativo, um sujeito passivo e um objeto; sendo que apenas obrigações que efetivamente interessam à arrecadação ou à fiscalização tributárias podem figurar no consequente de regras que veiculam obrigações tributárias acessórias.

Maurício Zockun ensina que o vocábulo “interesse”, empregado em associação com a expressão “da arrecadação ou da fiscalização”, não veicula em seu conteúdo conceito jurídico fluido e impreciso, de forma a permitir que aquele que exerce função pública eleja discricionariamente, ao seu talante e arbítrio, os requisitos fáticos e jurídicos em que há ou não interesse na realização da função administrativa consistente na arrecadação e na fiscalização dos tributos. Assim, uma norma jurídica tributária instrumental será validamente produzida se prescrever condutas que tenham por finalidade prover a pessoa competente de informações a respeito: (i) da ocorrência de fatos jurídicos que ensejam o nascimento de obrigações tributárias materiais; (ii) ou do adimplemento de obrigações tributárias materiais; pois a obrigação tributária instrumental se destina a instrumentalizar a função estatal consistente na apuração da ocorrência de fatos jurídicos tributários e de eventual adimplemento da obrigação tributária substantiva¹⁶².

Na mesma linha, Hugo de Brito ensina que a obrigação tributária acessória tem sempre caráter instrumental, ou seja, não tem razão de ser fora do contexto das obrigações principais, embora não se ligue necessariamente a uma específica obrigação tributária principal. Dessa forma, um dever administrativo que não seja indispensável ao controle do cumprimento de obrigação tributária principal não se enquadra no conceito de obrigação tributária principal¹⁶³.

Ives Gandra Martins, por sua vez, ensina que “no interesse da fiscalização” deve ser a obrigação tributária acessória sempre adequada à necessidade de controle, razão pela qual, conforme as peculiaridades inerentes ao fato tributário, sua conformação e perfil podem

¹⁶² **Regime jurídico da obrigação tributária acessória.** São Paulo: Malheiros, 2005, p. 124.

¹⁶³ Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Oliveira Rocha, n. 96, set. 2003, p. 32-33.

variar. Por conseguinte, “no interesse da arrecadação e fiscalização” é o mote que leva ao tratamento legal, em nível constitucional e complementar, das obrigações acessórias¹⁶⁴.

Leonardo Alfradique Martins afirma que a causa da obrigação tributária acessória é e tem de ser o interesse da arrecadação e da fiscalização tributária, tal qual determinado no artigo 113, do Código Tributário. Toda e qualquer obrigação tributária acessória que não atenda a esse comando não é legítima, sob pena de, indevidamente, transformarem-se as penalidades pelo descumprimento daquelas obrigações em nova fonte de custeio dos gastos públicos¹⁶⁵.

Assim, as obrigações tributárias acessórias somente se configuram legítimas quando criadas para apurar a ocorrência ou eventual adimplemento de obrigações tributárias principais, bem como quando observam limites e princípios fundamentais no Estado democrático de direito¹⁶⁶.

O objeto da relação jurídica tributária acessória em regra consiste na prestação de informações ao Fisco ou na tolerância da fiscalização pelo agente tributário competente; no entanto, também podem ser vislumbrados outros comportamentos dos sujeitos passivos no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias, conforme será visto a seguir.

3.4.2.1 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa física ou jurídica que figura como devedora da prestação de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributárias.

¹⁶⁴ Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar – parecer. **Revista Interesse Público**. Belo Horizonte: Editora Fórum, v. 5, n. 24, 2004, p. 129.

¹⁶⁵ A incompatibilidade das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias desvinculadas do interesse da arrecadação ou da fiscalização. **Revista de Estudos Tributários** [do Instituto de Estudos Tributários]. Porto Alegre: I.E.T, v. 9, n. 51, set./out. 2006, p. 52.

¹⁶⁶ O tópico 3.6. do terceiro capítulo aborda alguns dos limites e princípios fundamentais no Estado democrático de direito que devem observados na criação e exigência das obrigações tributárias acessórias.

O Código Tributário Nacional, sem maiores detalhamentos, determina, quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária acessória, *in verbis*: “Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

No entanto, conforme ensina Maurício Barros, tal como ocorre com o sujeito passivo da obrigação principal, há um sujeito passivo das obrigações instrumentais pressuposto na Constituição Federal, ou seja, um sujeito passivo possível, que não poderá trespassar a figura do próprio contribuinte; de sujeito que tenha conhecimento e relação com o tributo investigado; ou de sujeitos que, em razão de função de ofício, possuem a informação buscada pelo Fisco. O sujeito passivo deverá ser criteriosamente eleito pelo legislador infraconstitucional, de modo que a instituição do ônus não revele abuso de poder do Fisco ou comine uma prestação de cumprimento impossível¹⁶⁷.

Maurício Zockun entende que apenas podem ser sujeitos passivos da obrigação tributária as pessoas que mantenham vínculo direto ou indireto com o surgimento do fato jurídico descrito na materialidade da hipótese de incidência da norma jurídica tributária material. Se uma pessoa não está relacionada com o nascimento de um fato jurídico tributário – porque não participou daqueles atos e fatos que, direta ou indiretamente, colaboraram para sua eclosão no mundo fenomênico – não pode ser colocada na condição de sujeito passivo de uma obrigação tributária instrumental¹⁶⁸.

No entanto, o mesmo autor admite que uma pessoa estranha aos pólos de uma relação jurídica tributária substantiva pode deter conhecimento a respeito do nascimento da relação jurídica que supostamente ensejaria o nascimento desse dever de levar dinheiro ao erário a título de tributo, como ocorre com as pessoas descritas no rol exemplificativo previsto no artigo 197 do Código Tributário Nacional, as quais se encontram obrigadas a prestar informações de que disponham sobre bens, negócios ou atividades de terceiros¹⁶⁹. Assim, somente podem ser sujeitos da obrigação tributária acessória as pessoas de quem se pode exigir: (i) o cumprimento de obrigação consistente na versão, em linguagem competente, de

¹⁶⁷ As obrigações tributárias acessórias (instrumentais) e a responsabilidade tributária (solidária ou por substituição/ retenção). **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora., v. 4, n. 16, dez. 2007, p. 122-123.

¹⁶⁸ **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 140-141.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 141-142.

informações que digam respeito à arrecadação e à fiscalização de tributos; (ii) suportar a atividade de fiscalização realizada pelo agente público competente¹⁷⁰.

Com efeito, obviamente, os sujeitos passivos das obrigações tributárias principais – contribuintes e responsáveis¹⁷¹ – podem ser eleitos como sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias, justamente porque: (i) os contribuintes apresentam relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador e, dessa forma, possuem informações sobre esses acontecimentos, bem como sobre o nascimento e eventual adimplemento dos tributos devidos; (ii) os responsáveis tributários têm obrigação tributária decorrente de expressa previsão em lei, mesmo sem se revestirem da condição de contribuinte e, dessa forma, também dispõem de informações sobre o nascimento e adimplemento do tributo devido.

Especificamente em relação ao responsável tributário, determina o Código Tributário Nacional que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo ou atribuindo-a a este em caráter supletivo¹⁷². No entanto, o responsável, ainda que de maneira indireta, deverá ter relação com o evento a ser tributado, pois dessa relação deverá resultar a posição do responsável sobre o contribuinte que deveria ter satisfeito a obrigação tributária e, caso dessa relação não surja esse vínculo, não se poderá atribuir a outrem a obrigação em adimplir o tributo¹⁷³.

O Código Tributário Nacional enumera diversas espécies de responsáveis tributários: (i) responsáveis por sucessão envolvendo imóveis (art. 130); (ii) responsáveis por sucessão na aquisição ou remissão de bens (art. 131, inciso D); (iii) responsáveis por sucessão

¹⁷⁰ ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136.

¹⁷¹ O Código Tributário Nacional prevê: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

¹⁷² Determina o Código Tributário Nacional: “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

¹⁷³ BARROS, Maurício. As obrigações tributárias acessórias (instrumentais) e a responsabilidade tributária (solidária ou por substituição/ retenção). **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora., v. 4, n. 16, dez. 2007, p. 118.

em casos de morte (art. 131, incisos II e III); (iv) responsáveis por sucessão em fusões, transformações, incorporações, extinções, ou aquisições de empresas (arts. 132 e 133); (v) responsabilidade por solidariedade em casos de intervenção ou omissão (art. 134); (vi) responsabilidade por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135); (vii) responsáveis por infrações (art. 137).

Também se pode falar em responsáveis tributários em razão das figuras da substituição “para trás” e da substituição “para frente”. A substituição tributária “para trás” se configura quando o fato jurídico tributário já aconteceu no passado, mas o recolhimento do montante devido só ocorre futuramente, por parte de pessoa física ou jurídica determinada em lei, diversa do sujeito que realizou aquele fato. Já a substituição tributária “para frente” se configura quando o fato jurídico tributário ainda não ocorreu, mas a lei imputa a uma pessoa, diversa do sujeito passivo que realizará aquele fato, o dever de recolher o tributo devido.

Dessa forma, tanto contribuintes quanto responsáveis podem ser eleitos como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, tendo em vista que ambos podem colaborar na prestação de informações ao Fisco a respeito do nascimento e eventual adimplemento de obrigações tributárias principais.

É mister ressaltar, nesse momento, que não apenas obrigações consistentes na prestação de informações ao Fisco ou tolerância à fiscalização podem ser estabelecidas como obrigações tributárias acessórias, mas também podem ser exigidas outras prestações, no interesse do Fisco, como ocorre no fenômeno da responsabilidade por retenção.

Maurício Barros ensina que na responsabilidade por retenção, é atribuída a um terceiro a obrigação de reter, de uma soma em dinheiro que deverá ser paga ao contribuinte, a exata quantia do tributo devido por este, bem como, em seguida, repassá-la aos cofres públicos. Somente o terceiro que tiver relação de poder face o contribuinte, bem como posse da riqueza a ser tributada por imperativo legal – e, em consequência, do próprio valor a ser retido –, pode figurar como sujeito passivo da obrigação de retenção. Tal se dá na relação de

emprego, na qual a fonte pagadora tem o gozo do salário do contribuinte e a relação de poder sobre o empregado, criada pela própria legislação trabalhista¹⁷⁴.

Helena Taveira Torres entende que a responsabilidade por retenção configura obrigação tributária acessória, na qual os agentes de retenção são pessoas escolhidas pelo legislador para ficarem “no lugar” do contribuinte, pois se encontram privilegiadamente relacionadas com o fato gerador, mas não como parte do critério subjetivo da relação jurídica tributária decorrente da obrigação principal. O retentor paga o tributo em nome do contribuinte, mas se trata apenas de “intermediário” legalmente interposto para os fins de arrecadação tributária, suportando uma obrigação tributária acessória, meramente de natureza formal, relativamente à entrega do dinheiro ao Estado, como um fazer algo no interesse da arrecadação e da fiscalização¹⁷⁵.

O autor ressalta que o mecanismo da retenção constitui caso de substituição tributária para trás (“para trás”, em razão do fato jurídico tributário já ter ocorrido), sendo que tal substituição revela uma singular estrutura de arrecadação do tributo – relação de dever instrumental –, pela substituição do sujeito passivo real, previsto na legislação como contribuinte do tributo, por outro sujeito passivo, apenas para fins de arrecadação, haja vista a particular condição deste em relação ao fato gerador do tributo¹⁷⁶.

Maurício Barros também defende que o fenômeno da retenção na fonte configura obrigação tributária acessória, mas entende que existem duas normas jurídicas tributárias bem claras envolvidas no fenômeno, com antecedentes e conseqüentes bem distintos: (i) a primeira é a norma de retenção, que apresenta no antecedente o pagamento e no conseqüente a relação jurídica entre agente e contribuinte, na qual o primeiro está obrigado a reter do valor a ser pago, o montante do tributo devido ao Fisco pelo segundo; (ii) a segunda é a norma de repasse do valor retido, que apresenta no antecedente a retenção e no conseqüente a relação

¹⁷⁴ As obrigações tributárias acessórias (instrumentais) e a responsabilidade tributária (solidária ou por substituição/ retenção). **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora., v. 4, n. 16, dez. 2007, p. 138.

¹⁷⁵ Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 70, jul. 2001, p. 95.

¹⁷⁶ *Ibid.*, mesma página.

jurídica entre agente e Fisco, na qual o primeiro está obrigado a repassar ao segundo o valor retido¹⁷⁷.

Na responsabilidade por retenção, o sujeito passivo dessa obrigação não figura como sujeito passivo da obrigação tributária principal, segundo Maurício Barros, pois não se dá a figura a que alude o artigo 128 do CTN, mas de sujeito passivo de verdadeira obrigação instrumental, da subclasse das obrigações comissivas específicas, na medida em que figura como mera ponte entre o patrimônio do contribuinte e o erário; tanto que, descumprido o dever de retenção, o Fisco não poderá exigir do sujeito que deixou de reter os valores, o tributo e as penalidades associadas à obrigação principal, mas apenas a multa pelo descumprimento do dever de retenção. Por outro lado, entende o Autor que caso haja a retenção, mas não ocorra o repasse, o agente retentor se tornará sujeito passivo da obrigação principal, pois estará obrigado ao recolhimento do tributo; dessa forma, apenas a norma de retenção estaria sujeita ao regime jurídico das obrigações acessórias, vez que a norma de repasse seria regida pelo regime jurídico da obrigação tributária principal¹⁷⁸.

No entanto, defende-se que quando ocorre a retenção, mas não o posterior repasse do valor retido ao Fisco, não há qualquer transformação da obrigação tributária acessória em principal.

A obrigação tributária acessória, no caso, é única, mas formada por duas condutas subsequentes de fazer, pois a primeira consiste na retenção do valor devido pelo contribuinte ao Fisco, enquanto a segunda consiste em repasse do valor retido aos cofres públicos. A regra introdutora de tal obrigação pode ser assim formulada: “Se houver relação de poder face o contribuinte, bem como posse da riqueza a ser tributada por imperativo legal; então, a pessoa com o poder, deve reter o valor do tributo devido pelo contribuinte, bem como em seguida repassar o valor retido ao Fisco credor”.

Assim, caso inexistente retenção e repasse ou existente retenção, mas inexistente repasse, em qualquer dos casos haverá descumprimento da obrigação tributária acessória consistente no dever de reter e repassar. No entanto, enquanto no primeiro caso a lei

¹⁷⁷ As obrigações tributárias acessórias (instrumentais) e a responsabilidade tributária (solidária ou por substituição/ retenção). **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora., v. 4, n. 16, dez. 2007, p. 135.

¹⁷⁸ *Ibid.*, p. 136-137.

determina que apenas seja aplicada multa pelo descumprimento da obrigação acessória; no segundo caso, além da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, o ordenamento permite que o próprio tributo também seja cobrado do retentor que não repassou o valor, com caráter também de penalidade e não como obrigação principal de recolhimento de tributo.

Encerrada a questão relativa ao fenômeno da responsabilidade por retenção, em relação a qual não será realizado maior aprofundamento, o que fugiria ao objetivo do trabalho, é mister ressaltar que não apenas os contribuintes e responsáveis tributários podem ser eleitos como sujeitos passivos de obrigações tributárias acessórias, mas também terceiros que detenham informações relevantes sobre bens, negócios ou atividades ligadas com o potencial nascimento de obrigações tributárias principais, como prevê o artigo 197 do Código Tributário Nacional, já estudado¹⁷⁹.

Ademais, obrigações tributárias acessórias podem ser exigidas tanto de sujeitos isentos quanto imunes, embora não haja uma obrigação tributária principal específica a ser cumprida pelos mesmos.

Regina Helena Costa define imunidade tributária como a exoneração fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível de princípios constitucionais, a qual confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação”¹⁸⁰. As normas imunizantes atingem apenas a relação jurídica obrigacional tributária (obrigação tributária), restando intactas as relações jurídicas de cunho não-obrigacional (deveres instrumentais tributários), assim como a relação jurídica sancionatória, que advém do descumprimento das duas primeiras¹⁸¹.

Com efeito, as imunidades são normas jurídicas de estrutura finitas, expressamente determinadas no texto constitucional, cuja função é estabelecer a incompetência das pessoas políticas de direito interno para instituir um tributo sobre determinadas situações, bens ou pessoas. No entanto, a imunidade não veda o estabelecimento

¹⁷⁹ Vide item 2.2.

¹⁸⁰ **Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 52.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 49.

de obrigações acessórias, a fim de que os entes imunes comprovem que fazem jus à exação constitucional em questão.

A própria Constituição prevê, por exemplo, que são imunes as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei¹⁸², enquanto o Código Tributário Nacional estabelece como requisitos: (i) a proibição de distribuição de patrimônio ou renda a qualquer título; (ii) a exigência de aplicação integral no País dos recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; (iii) a exigência de escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão¹⁸³. Assim, as instituições em questão são obrigadas a escriturar livros próprios, bem como a prestar informações e tolerar a fiscalização, a fim de que o Fisco possa justamente obter elementos a fim de apurar se as mesmas fazem jus à exação constitucional.

Já no caso das isenções, a pessoa política apresenta competência constitucionalmente conferida para exigir determinado tributo; no entanto, por meio de lei infraconstitucional, decide que em determinada situação inexistente a obrigação de recolher o tributo, por exemplo, pessoas que auferem renda inferior a determinado valor previsto na legislação estão isentas do recolhimento do imposto de renda.

Todavia, também nas isenções não se encontra o sujeito isento dispensado do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, já que dispõe de informações sobre fatos que, a princípio, caso inexistente a isenção, gerariam a exigência do pagamento de tributos.

Assim, por exemplo, até pouco tempo atrás, os isentos do recolhimento do imposto de renda estavam obrigados a entregar declarações de isento anualmente, justamente

¹⁸² A previsão constitucional se encontra no seguinte dispositivo: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: (...) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.

¹⁸³ Prevê o Código Tributário Nacional: “Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV- cobrar impostos sobre: (...) c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo. (...) Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II – aplicarem, integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”.

para demonstrar para o Fisco que a renda por eles auferida estava dentro do limite legal previsto para a isenção; ou seja, não havia obrigação de pagar imposto de renda (obrigação tributária principal), mas havia obrigação de entregar declaração à Receita Federal para comprovação da condição de isento (obrigação tributária acessória)¹⁸⁴.

Enfim, pode-se concluir que podem figurar como sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias: (i) pessoas ligadas direta ou indiretamente à ocorrência de um fato jurídico tributário, ou seja, contribuintes ou responsáveis tributários; (ii) pessoas que não participaram da ocorrência de um fato jurídico tributário, mas que detêm informações sobre pessoas, bens ou direitos ligados com a possível ocorrência de um fato jurídico tributário; (iii) pessoas físicas ou jurídicas imunes ou isentas.

3.4.2.2 Sujeito ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária acessória é a pessoa jurídica de direito público que figura como credora da prestação de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributárias.

O Código Tributário Nacional, sem diferenciar sujeito ativo da relação jurídica tributária principal da acessória, define apenas, *in verbis*, que: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Leandro Paulsen pondera que o artigo 119 não versa sobre competência tributária, que se refere à instituição de tributos, nem do destinatário do produto da arrecadação; mas cuida de definir quem possui capacidade para figurar no pólo ativo da relação tributária, como credor e, assim, fiscalizar, lançar, exigir, se necessário em juízo, a satisfação do crédito tributário. Por exemplo, no caso das contribuições para o “Sistema S”, a União é a pessoa política constitucionalmente competente para instituí-las por meio de lei; o Instituto Nacional

¹⁸⁴ Conforme será visto no item 3.6.1, em 2008 foi extinta a obrigatoriedade de apresentação da Declaração Anual de Isento – DAI, de forma que a partir do ano-calendário 2007, exercício 2008, as pessoas físicas ficaram desobrigadas da apresentação daquela declaração para manutenção do CPF regular.

da Seguridade Social-INSS é o sujeito ativo da relação tributária; e o SESC, SENAC e SENAI são os destinatários do produto da arrecadação¹⁸⁵.

Com efeito, a competência tributária é a faculdade de legislar concedida pela Constituição Federal apenas às pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, aos entes da Federação –, para produção de normas jurídicas sobre tributação, dentre as quais se encaixam tanto as regras que veiculam as obrigações tributárias principais quanto acessórias. Já capacidade tributária ativa é o poder-dever conferido à pessoa jurídica de direito público que figura como sujeito ativo de uma relação jurídico-tributária, para exigir e fiscalizar o tributo, bem como exigir outros comportamentos no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias.

No entanto, Roque Antonio Carrazza ressalta que a pessoa política só pode criar deveres instrumentais correlacionados com os tributos de sua competência. Dessa forma, à pessoa política só é dado instituir obrigações acessórias pertinentes, isto é, que se ajustem aos tributos compreendidos em seu campo tributável; de forma que seria ilógico, bem como juridicamente impossível, se a pessoa política “A” criasse obrigações tributárias acessórias relativas a tributo de competência da pessoa política “B”¹⁸⁶. Por exemplo, apenas a União pode criar obrigações tributárias acessórias sobre o imposto de renda, pois este é um tributo sob sua competência constitucional.

Da mesma forma, apenas a própria pessoa política criadora do tributo ou pessoas jurídicas de direito público ligadas àquela pessoa podem figurar como sujeitos ativos de obrigações tributárias acessórias destinadas à verificação do eventual nascimento ou pagamento daquele tributo. Por exemplo, a obrigação de entrega da declaração anual de imposto de renda só pode ser exigida pela Secretaria da Receita Federal – órgão componente da União, pessoa política competente para a instituição do imposto de renda –, e não por qualquer das Fazendas Estaduais ou Municipais.

Observe-se que os agentes do Fisco representantes da pessoa jurídica de direito público exercem um verdadeiro poder-dever tanto quando cobram um tributo, como quando

¹⁸⁵ **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 6 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado - ESMAFE, 2004, p. 907-908.

¹⁸⁶ **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 22ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 336.

fiscalizam os atos dos sujeitos passivos das obrigações tributárias. Para que possam cumprir o dever de fiscalizar os atos dos sujeitos passivos das obrigações tributárias, as autoridades recebem da legislação tributária a necessária competência, que lhes é atribuída em caráter geral ou especificamente em relação a cada tributo¹⁸⁷.

Podemos concluir que apenas a pessoa política criadora do tributo ou as pessoas jurídicas de direito público ligadas àquela pessoa podem figurar como sujeitos ativos de obrigações tributárias acessórias destinadas à verificação do eventual nascimento ou pagamento daquele tributo. Assim, apenas as pessoas mencionadas podem exigir: (i) sejam prestadas informações a respeito do nascimento ou pagamento de tributos dentro do campo tributário constitucional do ente federado; (ii) sejam tolerados atos de fiscalização tributária, também relacionados ao campo tributário do ente federado competente; (iii) o cumprimento de condutas outras, no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias do ente competente, como, por exemplo, ocorre no caso do fenômeno da retenção tributária, onde o Fisco exige que um terceiro efetue a retenção e repasse aos cofres públicos do tributo devido pelo contribuinte.

3.5 Aspectos positivos e negativos da existência das obrigações tributárias acessórias e decorrentes limites de imposição

A tributação é uma das principais fontes de receita do Estado Brasileiro, pela qual são obtidos recursos tanto para o desempenho de outras de suas atividades meio quanto para a realização de suas atividades fins, como educação, saúde e segurança.

Assim, conforme já analisado anteriormente no primeiro capítulo do presente trabalho¹⁸⁸, a Constituição Federal prevê precedência e recursos prioritários às atividades desempenhadas pela Administração Tributária. Ademais, a Constituição e a legislação infraconstitucional conferem poderes à Administração Tributária, a fim de que a fiscalização e a arrecadação possam ocorrer do modo mais ágil e eficaz possível.

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito, **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2 v. São Paulo: Atlas, 2004, p. 306.

¹⁸⁸ Vide item 1.3. do presente trabalho, que versa sobre a Disciplina Constitucional da Administração Tributária.

A Constituição Federal autoriza e o ordenamento jurídico brasileiro cada vez mais exhibe técnicas para a viabilização da adequada execução das leis tributárias, em atenção principalmente ao princípio da praticabilidade tributária.

Regina Helena Costa enfatiza que a praticabilidade, no campo tributário, constitui verdadeiro princípio – e não simples regra jurídica – já que apresenta elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre diversas leis; bem como contempla valor considerado fundamental para a sociedade, consistente na viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário. A praticabilidade tanto delimita o âmbito de atuação do legislador infraconstitucional quanto orienta os agentes públicos na interpretação e aplicação das leis tributárias¹⁸⁹.

Para a autora, o princípio da praticabilidade tributária determina que as leis tributárias devem ser exequíveis, para que sejam atingidos os fins de interesse público por elas objetivado – quais sejam: o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos –, de modo que aquele princípio pode ser entendido como verdadeiro desdobramento do princípio maior da supremacia do interesse público sobre o particular, já que os atos estatais de aplicação das leis tributárias ficam jungidos aos ditames da praticabilidade, de modo a não frustrar a finalidade pública prevista na lei¹⁹⁰.

Ainda, o princípio da praticabilidade tributária autoriza o legislador tributário a se valer de diversos instrumentos destinados a viabilizar a exequibilidade das leis tributárias, como por exemplo: (i) abstrações generalizantes: presunções; ficções; indícios; normas de simplificação; conceitos jurídicos indeterminados; cláusulas gerais; normas em branco; (ii) outros recursos: analogia; a privatização da gestão tributária; os meios alternativos de solução de conflitos tributários¹⁹¹.

¹⁸⁹ **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte.** São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 92-93.

¹⁹⁰ *Ibid.*, p. 93.

¹⁹¹ Os exemplos se referem aos instrumentos de viabilização da praticabilidade tributária apontados por Regina Helena Costa na obra **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte.** São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

Dessa forma, tem-se visto nos últimos anos uma crescente presença da Administração Tributária, a qual bate recordes de arrecadação, bem como endurece as atividades fiscalizatórias, em um intenso combate à sonegação. A arrecadação das receitas federais – ou seja, montantes administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil bem como montantes recolhidos por Darf ou GPS, mas administradas por outros órgãos –, atingiu o valor de R\$ 61.488.000,00 (sessenta e um milhões, quatrocentos e oitenta e oito mil reais) no mês de junho de 2010, e de R\$ 379.491.000 (trezentos e setenta e nove milhões, quatrocentos e noventa e um mil reais), no período de janeiro a junho do mesmo ano. O desempenho da arrecadação das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil entre janeiro e junho de 2010, em relação a igual período de 2009, registrou uma variação real acumulada, com atualização pelo IPCA, de +11,21%¹⁹².

Os dados da arrecadação são excelentes, mas o mesmo não se pode dizer em relação ao número de horas exigidas dos brasileiros para o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, pois a imposição de deveres instrumentais no Brasil cresce cada vez mais. Inclusive, conforme será visto no próximo tópico, segundo estudo realizado em 2009 pela *PricewaterhouseCoopers* e pelo Banco Mundial, intitulado *Paying Taxes 2010* [Pagando tributos 2010], o Brasil atualmente ocupa o topo no *ranking* dos países que mais tempo gastam com a realização daqueles deveres.

Com efeito, a imposição crescente de obrigações tributárias acessórias tem sido considerada fator promotor de fortalecimento e agilidade da Administração Tributária; por outro lado, questiona-se principalmente a implicação dos também crescentes ônus para os administrados, os quais têm que aparelhar toda uma estrutura própria para cumprimento daquelas obrigações, o que demanda gastos com investimento em pessoal especializado, bem como com instalação de programas informatizados, máquinas e diversos outros materiais necessários.

Dessa forma, no próximo tópico, são trazidas informações contidas em interessante estudo realizado pelo Banco Mundial e pela empresa *PricewaterhouseCoopers*, que analisou os custos do pagamento de tributos em 183 (cento e oitenta e três) economias, dentre elas o Brasil. Após, são analisados tantos os aspectos positivos quanto negativos da

¹⁹² Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2010/Analisemensaljun10.pdf>> Acesso em 15-07-2010.

existência das obrigações tributárias acessórias, bem como os limites que devem ser observados na criação e exigência desses deveres.

3.5.1 Quanto custa pagar tributos no Brasil e no mundo?

Mesmo nos países mais desenvolvidos, como ressalta Aldo Vincenzo Bertolucci, a preocupação com os *compliance costs of taxation* – custos de conformidade na tributação – é muito recente, pois só a partir dos anos 80 iniciou-se um estudo mais intenso a respeito do tema, sendo que em 1988, em congresso realizado no Rio de Janeiro pela *International Fiscal Association* (IFA), que esse tópico passou a atrair mais a atenção dos estudiosos da tributação¹⁹³.

Os custos de conformidade na tributação abrangem as pessoas físicas ou jurídicas que têm de cumprir as obrigações tributárias e acessórias definidas pelo Poder Público e que representam o sacrifício de recursos para atender aos cumprimentos previstos nas disposições legais tributárias. Os custos de conformidade monetários diretos são os principais e compreendem as obrigações tributárias acessórias relativas: aos impostos incidentes sobre vendas de produtos que a empresa tem de calcular, registrar, informar à Administração Tributária e pagar; cálculo da renda tributável, para preenchimento de declarações e pagamento do imposto sobre a renda; recolhimento de contribuições previdenciárias e imposto de renda na fonte devidas pelos funcionários da empresa; arquivo e guarda de documentos por prazos superiores aos que seriam necessários para a conclusão do negócio; manutenção de advogados dedicados ao contencioso da empresa; treinamento de pessoal interno para realização de tarefas relativas a impostos; dentre outras atividades¹⁹⁴.

No entanto, nos últimos anos, o tempo e custos necessários para cumprimento das obrigações tributárias tem chamado a atenção dos estudiosos da tributação, bem como de diversos governos ao redor do mundo, os quais já se encontram preocupados em realizar reformas tributárias para facilitar o cumprimento do pagamento dos tributos.

¹⁹³ **Quanto custa pagar tributos.** São Paulo: Atlas, 2003, p. 19.

¹⁹⁴ *Ibid.*, p. 21-23.

Os estudos realizados pela *PricewaterhouseCoopers* e pelo Banco Mundial acerca do pagamento de tributos em diversas regiões do mundo tem contribuído muito para a coleta de dados e reflexão a respeito do tema. Nesse sentido, a publicação intitulada *Paying Taxes 2010* [Pagando tributos 2010], realizada pela *PricewaterhouseCoopers* em conjunto com o Grupo do Banco Mundial do projeto *Doing Business* [Fazendo Negócios], coletou dados em 183 (cento e oitenta e três) economias, a fim de verificar a facilidade do pagamento de tributos em diversos locais do mundo¹⁹⁵.

Consta dentre os temas chaves e descobertas da publicação que as economias com taxas totais de tributos baixas não são necessariamente um modelo para outras economias. Os negócios entendem a necessidade de pagar tributos, bem como que tributar não é tarefa fácil para o governo, que por sua vez tem a responsabilidade de usar os tributos arrecadados para atender objetivos econômicos e sociais e melhorar a infra-estrutura e qualidade de vida para os cidadãos, que em troca beneficiam os negócios. No entanto, o relatório *Doing Business* [Fazendo Negócios] observou que nos últimos 05 (cinco) anos, foram implementadas 171 (cento e setenta e uma) reformas que afetaram os indicadores de pagamentos de impostos em 104 (cento e quatro) economias ao redor do mundo. Assim, 45 (quarenta e cinco) economias reduziram a carga tributária incidente sobre pequenas e médias empresas ou facilitaram o pagamento de tributos com reformas, o que correspondeu a 25% mais reformas do que no ano anterior; 20 (vinte) economias reduziram as taxas de imposto de renda, a reforma mais popular, proximoamente seguida por 18 (dezoito) economias que se focaram em tornar o preenchimento e pagamento de tributos mais fácil. Timor Leste e México foram os países que fizeram as reformas mais substanciais, enquanto o Leste Europeu e a Ásia Central foram os locais com o maior número de reformas pelo terceiro ano consecutivo¹⁹⁶.

¹⁹⁵ As informações e figuras trazidas no presente tópico foram extraídas do estudo *Paying Taxes 2010* [Pagando tributos 2010], disponível em <www.pwc.com>, acesso em 27/06/2010. Houve tradução livre da Autora tanto em relação aos textos constantes do estudo, elaborados pelo Banco Mundial e pela *PricewaterhouseCoopers*; quanto em relação aos títulos e legendas das figuras extraídos do estudo.

¹⁹⁶ THE WORLD BANK GROUP. **Paying Taxes 2010** [Pagando Tributos 2010], p. 08. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010. É mister ressaltar, que segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência à parte do texto ora extraída deve ser feita da seguinte forma: “2009 The World Bank Group. All rights reserved. Extract from “Paying Taxes 2010” publication, available on www.pwc.com”, o que em tradução livre da Autora significa: “2009 Grupo do Banco Mundial. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação ‘Pagando tributos 2010’, disponível em www.pwc.com”.

No entanto, nos últimos cinco anos, o estudo *Paying Taxes* [Pagando tributos] também mostrou que em muitos casos, o cumprimento das obrigações fiscais impõe uma pesada carga tributária para o negócio em termos de custo e tempo e tem o potencial de desmotivar investimentos e encorajar a informalidade; assim, muitas das reformas tributárias continuam na agenda de governos, geralmente com o objetivo de simplificar a lei tributária e tornar mais simples para as empresas cumprirem com os regulamentos, sendo que a habilidade para pagar e para arquivar eletronicamente tem um significativo impacto positivo no indicador de número de pagamentos. O Arquivo eletrônico tem se mostrado bem estabelecido em economias desenvolvidas e está aumentando o número de implantações em economias em desenvolvimento, o que exige confiança dos contribuintes no que diz respeito ao sistema de pagamento de tributos, como também disponibilidade de tecnologia¹⁹⁷.

Ainda, observou-se que legisladores de economias tão diferentes como Egito, Turquia e Ilhas Maurício ressaltaram a importância da reforma tributária para estimular o crescimento econômico e o investimento, melhorando a competitividade, o combate ao desemprego e a governança. As reformas citadas procuraram diminuir isenções, alargar a base tributária e modernizar os sistemas fiscais, bem como mostraram que é preciso vontade política e envolvimento maciço de governantes para o sucesso das mudanças¹⁹⁸.

Na América Latina e no Caribe, constatou-se que a maioria das reformas tributárias importantes incorporou sistemas eletrônicos de cobrança, o que diminuiu o tempo gasto pelos contribuintes locais para pagamento de tributos na região, que é a que mais horas exige para o cumprimento das obrigações tributárias, em comparação com outros locais do mundo. México e Peru, por exemplo, tornaram mais fácil o pagamento de imposto sobre valor agregado através da distribuição de software para cobrança; a autoridade fiscal da Colômbia introduziu sistema de pagamento denominado “MUISCA”, que permite o preenchimento e pagamento eletrônico de imposto de renda e imposto sobre valor agregado; já a Guatemala

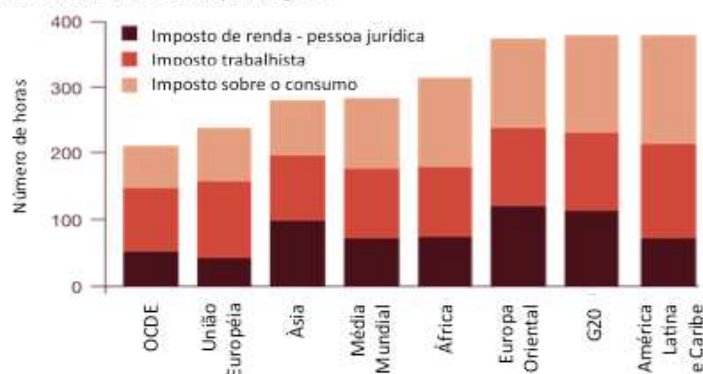
¹⁹⁷ THE WORLD BANK GROUP. **Paying Taxes 2010** [Pagando Tributos 2010], p. 08. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010. É mister ressaltar, que segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência à parte do texto ora extraída deve ser feita da seguinte forma: “2009 The World Bank Group. All rights reserved. Extract from “Paying Taxes 2010” publication, available on www.pwc.com”, o que em tradução livre da Autora significa: “2009 Grupo do Banco Mundial. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação ‘Pagando tributos 2010’, disponível em www.pwc.com”.

¹⁹⁸ *Ibid.*, p. 15-16.

introduziu leis obrigando o uso de sistemas eletrônicos para pagamentos de impostos, reduzindo a necessidade de trâmites burocráticos¹⁹⁹.

A Figura 1 compara o número de horas gasto para cumprimento das obrigações tributárias entre preparação, preenchimento e pagamento, de acordo com três tipos de tributos – impostos sobre a renda, impostos sobre o trabalho, impostos sobre o consumo – OECD²⁰⁰, União Européia, região da Ásia e Pacífico, Continente Africano, Ásia Central e Europa Oriental, G20²⁰¹, América Latina e Caribe²⁰²:

Figura 1
Comparação das horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias por região:



Nota: Este gráfico mostra o tempo médio gasto por região e a média mundial, dividido por tipo de tributo. Fonte: Base de dados "Fazendo Negócios" (PricewaterhouseCoopers). Tradução livre da Autora.

¹⁹⁹ THE WORLD BANK GROUP. **Paying Taxes 2010** [Pagando Tributos 2010], p. 15. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010. É mister ressaltar, que segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência à parte do texto ora extraída deve ser feita da seguinte forma: "2009 The World Bank Group. All rights reserved. Extract from "Paying Taxes 2010" publication, available on www.pwc.com", o que em tradução livre da Autora significa: "2009 Grupo do Banco Mundial. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação 'Pagando tributos 2010', disponível em www.pwc.com

²⁰⁰ A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OECD é composta atualmente pelos seguintes membros: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Tcheca, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Coréia, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Eslováquia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido, Estados Unidos.

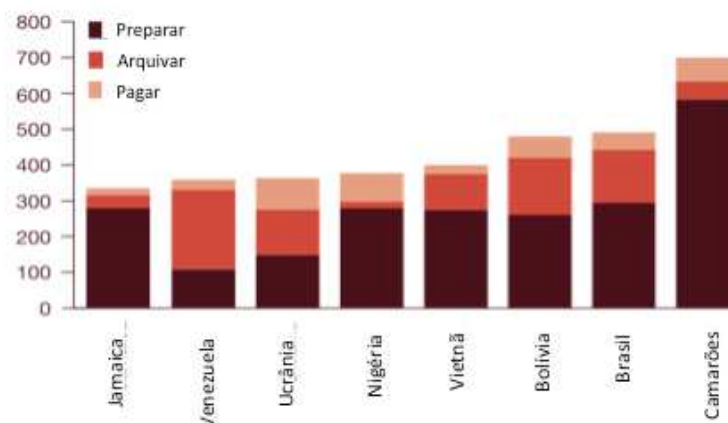
²⁰¹ O G20 é composto pelos seguintes membros: Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, França, Alemanha, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Rússia, Arábia Saudita, África do Sul, República da Coréia, Turquia, Reino Unido, Estados Unidos, União Européia.

²⁰² PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2010** [Pagando tributos 2010], p. 40. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010. A Figura 1 encontra-se originalmente numerada no estudo como *Figure 2.20*, ou seja, Figura 2.20. Segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência à figura e ao texto ora extraídos deve ser feita da seguinte forma: "2009 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. Extract from "Paying Taxes 2010" publication, available on www.pwc.com", o que em tradução livre da Autora significa: "2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação 'Pagando tributos 2010', disponível em www.pwc.com".

A Figura 2 mostra especificamente as regiões nas quais se gastam mais de 300 (trezentas) horas por ano com impostos e contribuições trabalhistas. O gráfico revela que o tempo para preparação é a parte mais onerosa do processo, bem como que a preparação e manutenção de livros obrigatórios de tributos podem contribuir substancialmente para isso²⁰³:

Figura 2

Horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias:



Nota: Este gráfico explicita as horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias trabalhistas, divididas pelo tempo necessário para preparar, arquivar e pagar, por país.
Fonte: Base de dados "Fazendo Negócios" (PricewaterhouseCoopers). Tradução livre da Autora.

Já a Figura 3 mostra o número de horas necessário para o cumprimento das obrigações tributárias na União Européia de acordo com os três tipos de tributos já mencionados: impostos sobre a renda, impostos sobre o trabalho, impostos sobre o consumo²⁰⁴.

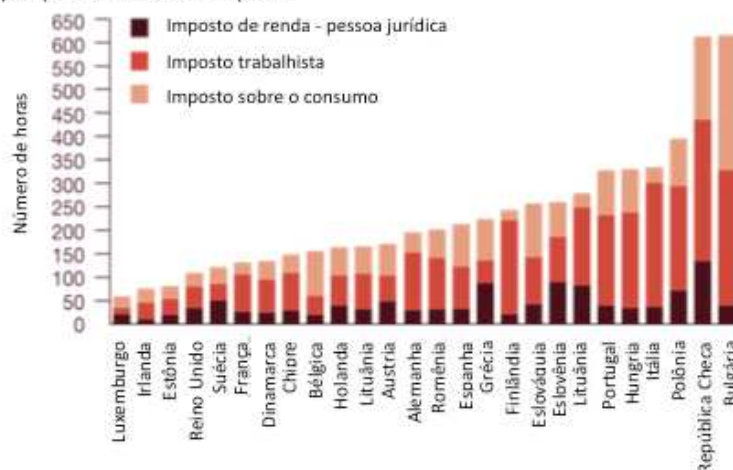
A média para a região é de 232 (duzentas e trinta e duas) horas, com a maior parte do tempo sendo gasta em impostos trabalhistas, ou seja, 117 (cento e dezessete) horas, o que reflete, em parte, os numerosos e diversos pagamentos que tem de ser calculados e pagos. As

²⁰³ PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2010** [Pagando tributos 2010], p. 40. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010. A Figura 2 encontra-se originalmente numerada no estudo como *Figure 2.21*, ou seja, Figura 2.21. Segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência à figura e ao texto ora extraídos deve ser feita da seguinte forma: "2009 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. Extract from "Paying Taxes 2010" publication, available on www.pwc.com", o que em tradução livre da Autora significa: "2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação 'Pagando tributos 2010', disponível em www.pwc.com".

²⁰⁴ *Ibid.*, mesma página. A Figura 3 encontra-se originalmente numerada no estudo como *Figure 2.22*, ou seja, Figura 2.22. Segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência à figura e ao texto em apreço deve ser feita da seguinte forma: "2009 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. Extract from "Paying Taxes 2010" publication, available on www.pwc.com", o que em tradução livre da Autora significa: "2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação 'Pagando tributos 2010', disponível em www.pwc.com".

horas gastas com os impostos sobre o consumo vem em segundo lugar, com 73 (setenta e três) horas e, em último, as horas despendidas com os impostos sobre a renda, com 42 (quarenta e duas) horas²⁰⁵:

Figura 3
Horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias por país da União Européia:



Nota: Este gráfico explicita as horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias por país da União Européia, divididas por tipo de tributo. Fonte: Base de dados "Fazendo Negócios" (PricewaterhouseCoopers). Tradução livre da Autora.

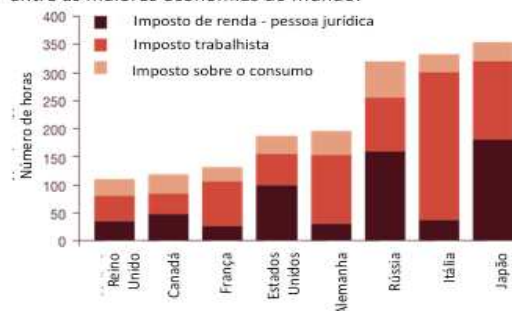
A Figura 4 mostra que as maiores economias do mundo, os países componentes do G8²⁰⁶, apresentam uma média de 219 (duzentas e dezenove) horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos impostos sobre a renda, trabalho e consumo, ou seja, 67 (sessenta e sete) horas a menos do que a média global. Os membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OECD tem uma média de tempo de 212 (duzentos e doze) horas. Isso sugere que essas economias desenvolvidas podem prover uma útil fonte de análise de desempenho e melhores práticas para outras economias ao redor do mundo²⁰⁷:

²⁰⁵ PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2010** [Pagando tributos 2010], p. 43. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010. Segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência ao texto ora extraído deve ser feita da seguinte forma: "2009 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. Extract from "Paying Taxes 2010" publication, available on www.pwc.com", o que em tradução livre da Autora significa: "2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação 'Pagando tributos 2010', disponível em www.pwc.com".

²⁰⁶ O G8 é composto pelos 08 (oito) países que apresentam as maiores economias do mundo: Estados Unidos, Canadá, Japão, Alemanha, França, Reino Unido, Itália, Rússia.

²⁰⁷ PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2010** [Pagando tributos 2010], p. 48. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010. A Figura 4 encontra-se originalmente numerada no estudo como *Figure 2.28*, ou seja, *Figura 2.28*. Segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência à figura e ao texto ora extraídos deve ser feita da seguinte forma: "2009

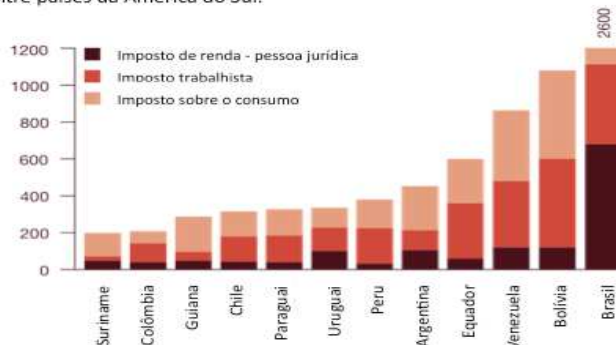
Figura 4.
Horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias entre as maiores economias do mundo:



Nota: Este gráfico explicita as horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias por país do G8, divididas por tipo de tributo. Fonte: Base de dados "Fazendo Negócios" (PricewaterhouseCoopers). Tradução livre da Autora.

Em contraste, a Figura 5 mostra que nas economias continentais da América do Sul, o número médio de horas para cumprimento das obrigações totaliza 638 (seiscentos e trinta e oito), que é de longe o mais elevado para qualquer região. Cinco dos 12 (doze) países da América do Sul gastam mais de 400 (quatrocentas) horas; a Bolívia exige um pouco mais de 1.000 (mil) horas; e o Brasil é o que mais exige, com 2.600 (duas mil e seiscentas) horas. No Brasil, levam-se quase 10 (dez) vezes a média mundial para pagar o imposto de renda das empresas; 4,5 (quatro e meia) vezes para cumprir com os impostos e contribuições trabalhistas; e 13 (treze) vezes para o impostos sobre o consumo²⁰⁸:

Figura 5.
Horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias entre países da América do Sul:



Nota: Este gráfico explicita as horas necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias entre países da América do Sul, divididas por tipo de tributo. Fonte: Base de dados "Fazendo Negócios" (PricewaterhouseCoopers). Tradução livre da autora.

PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. Extract from "Paying Taxes 2010" publication, available on www.pwc.com", o que em tradução livre da Autora significa: "2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação 'Pagando tributos 2010', disponível em www.pwc.com".

²⁰⁸ Ibid, p. 47. A Figura 5 encontra-se originalmente numerada no estudo como *Figure 2.27*, ou seja, Figura 2.27. Segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência à figura e ao texto ora extraídos deve ser feita da seguinte forma: "2009 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. Extract from "Paying Taxes 2010" publication, available on www.pwc.com", o que em tradução livre da Autora significa: "2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação 'Pagando tributos 2010', disponível em www.pwc.com".

Assim, das 2.600 (duas mil e seiscentas) horas anuais exigidas para o cumprimento das obrigações tributárias brasileiras, 736 (setecentas e trinta e seis) são gastas com imposto sobre a renda; 490 (quatrocentos e noventa) com impostos trabalhistas; e 1374 (um mil, trezentos e setenta e quatro) com impostos sobre o consumo, o que coloca o Brasil no topo do *ranking* do estudo *Paying Taxes 2010* [Pagando tributos 2010], ou seja, na posição 183 (cento e oitenta e três) entre as 183 economias estudadas²⁰⁹.

No entanto, consta também da publicação em apreço que embora o número de horas necessárias para dar cumprimento ao pagamento de tributos tenha se mantido em níveis consistentemente elevados para o Brasil, o governo está tomando medidas para introduzir reformas, visando à simplificação, melhorias essas que se espera possam trazer impacto nos resultados do *Paying Taxes* [Pagando tributos] no futuro²¹⁰.

A respeito do tema, Carlos Lacia, membro da *PricewaterhouseCoopers* Brasil, comenta que o governo federal brasileiro já reagiu aos resultados do relatório quanto ao elevado número de horas demandadas dos brasileiros para cumprimento de suas obrigações tributárias, tomando ações para mudar este cenário. Além da reforma tributária e projeto de simplificação, que ainda estão em discussão no Congresso Nacional, foi introduzido um novo procedimento que pode gerar impactos nos resultados do estudo em um futuro próximo, chamado Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. O principal objetivo do SPED é integrar os agentes tributários municipais, estaduais e federais através do fluxo de informação digital, para unificar as atividades de recebimento, validação, armazenamento e autenticação dos livros e documentos que incluem os livros fiscais e comerciais; sendo que o Sistema já foi adotado em grandes empresas e logo todas terão que implementar a nova tecnologia²¹¹.

²⁰⁹ PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2010** [Pagando tributos 2010], p. 83. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010. Segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência ao texto ora extraído deve ser feita da seguinte forma: “2009 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. Extract from “Paying Taxes 2010” publication, available on www.pwc.com”, o que em tradução livre da Autora significa: “2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação ‘Pagando tributos 2010’, disponível em www.pwc.com”.

²¹⁰ *Ibid.*, p. 47. Segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência ao texto ora extraído deve ser feita da seguinte forma: “2009 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. Extract from “Paying Taxes 2010” publication, available on www.pwc.com”, o que em tradução livre da Autora significa: “2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação ‘Pagando tributos 2010’, disponível em www.pwc.com”.

²¹¹ LACIA, Carlos. Brazil – The Public System of Digital Bookkeeping (SPED) – a new challenge [Brasil – O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) – um novo desafio]. In PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2010** [Pagando tributos 2010], p. 41. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010. Segundo anexo referente aos direitos autorais constante da publicação, a referência ao texto ora extraído deve ser feita da seguinte forma: “2009 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. Extract from

O SPED demandou esforço adicional das empresas brasileiras, para assegurar observância de todos processos, para integrar seus sistemas e para preparar completamente suas equipes para novos sistemas. Mas, afirma o autor que espera que através do SPED, no médio e longo prazo, o tempo gasto pelos contribuintes para cumprir com suas obrigações tributárias será reduzido, bem como irá gerar eliminação de papéis, além de unificação e racionalização da informação exigida pelas autoridades tributárias municipais, estaduais e federais²¹².

Enfim, o presente tópico destinou-se a trazer dados constantes do estudo *Paying Taxes 2010* [Pagando tributos 2010], a fim de demonstrar um pouco de quanto custa pagar tributos em várias regiões do mundo, em especial no Brasil, país que mais demanda horas para a observância das suas obrigações tributárias, no que se refere aos impostos sobre a renda, trabalhistas, e sobre o consumo. A tendência mundial é a realização de reformas para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, principalmente mediante o emprego de meios eletrônicos, caminho que se espera também seja seguido pelo Brasil, ressaltando-se que o SPED²¹³, embora em uma primeira análise aparente impor ainda mais ônus aos brasileiros, pode ser o início de um longo percurso para a almejada redução de custo e tempo despendidos no adimplemento das obrigações tributárias acessórias.

3.5.2 Aspectos positivos

A crescente exigência de cumprimento de obrigações tributárias acessórias diversas pelos administrados, embora muito criticada, também apresenta aspectos positivos, como a promoção de fortalecimento e agilidade da Administração Tributária, já que esta passa a contar com mais informações fornecidas pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias e menos atividades a serem desempenhadas diretamente por ela.

“Paying Taxes 2010” publication, available on www.pwc.com”, o que em tradução livre da Autora significa: “2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. Extraído da publicação ‘Pagando tributos 2010’, disponível em www.pwc.com”.

²¹² Ibid., mesma página.

²¹³ O Sistema Público de Escrituração Digital será estudado no item 3.6.4.

Nesse novo contexto, Leonardo Alfradique Martins ressalta que é cada dia mais corriqueiro que os legisladores e os executivos dos entes públicos arrecadadores estabeleçam novas obrigações formais a serem atendidas pelos contribuintes, sendo inegável, diante da dinâmica da vida atual, que o volume e o nível de informação assumem relevância ímpar no controle das operações realizadas pelos contribuintes. Dessa forma, surgem práticas de arrecadação facilitadoras do trabalho da fiscalização, a exemplo da sujeição à quase totalidade dos tributos ao lançamento por homologação; a fixação de regras de substituição tributária que concentrem a arrecadação no início ou no final da cadeia produtiva; a enormidade de declarações (GIA's, DCTF's, GFIP's etc), que os contribuintes devem apresentar periodicamente às autoridades fiscais; dentre outras práticas²¹⁴.

Regina Helena Costa, por sua vez, afirma que a Administração Tributária, principalmente nos países mais desenvolvidos, tem que enfrentar realidades cada vez mais complexas. As dificuldades de arrecadação e fiscalização, bem como o elevado custo das diversas atividades para tanto, apontam para a racionalização paulatina dos procedimentos administrativos, com a simplificação das práticas administrativas, diminuição de atos de controle, corte de custos, dentre outras medidas²¹⁵.

Constata-se cada vez mais a delegação ao particular da prática de atos que no passado competiam à própria Administração Pública, o que, de um lado, estimula a participação do contribuinte na gestão de uma atividade de interesse público, facilitando a arrecadação tributária e, de outro, vem ao encontro de uma solução do problema conhecido como “estado de necessidade administrativo”²¹⁶. Tais atos delegados aos particulares, materializáveis em prestações diversas, podem consistir, por exemplo, tanto na própria apuração da quantia do tributo devido, como ocorre no “lançamento por homologação”; quanto no preenchimento de declarações e prestação de informações, na escrituração de livros e expedição de notas fiscais²¹⁷.

²¹⁴ A incompatibilidade das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias desvinculadas do interesse da arrecadação ou da fiscalização. **Revista de Estudos Tributários** [do Instituto de Estudos Tributários]. Porto Alegre: I.E.T, v. 9, n. 51, set./out. 2006, p. 57.

²¹⁵ **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 98-99.

²¹⁶ *Ibid.*, p. 195.

²¹⁷ *Ibid.*, p. 197.

José Casalta Nabais ressalta que o fenômeno da administração ou gestão privada dos impostos inscreve-se na profunda mudança de função que vem suportando a Administração Tributária, cada vez menos conjugada com o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos, pois aos particulares pertence agora o principal papel ativo da administração ou gestão dos impostos, principalmente sob dois aspectos: (i) parte cada vez mais significativa dos impostos é liquidada e cobrada pelos próprios particulares, quer pelos próprios contribuintes através do mecanismo da autoliquidação, quer por substitutos dos contribuintes com base na técnica da retenção na fonte; (ii) quando a liquidação permanece nas mãos da Administração, esta em regra se limita a realizar meras operações matemáticas baseadas nas declarações de rendimentos dos contribuintes. A Administração Fiscal deixou de ser aplicadora de normas de imposição ou tributação, com base em elementos de que dispunha, para passar a ser fiscalizadora da aplicação dessas normas por parte dos particulares, restringindo-se muitas vezes à atividade de fiscalização ou de inspeção²¹⁸.

Dessa forma, as obrigações tributárias acessórias constituem práticas facilitadoras do trabalho da Administração Tributária tanto com relação à arrecadação, o que ocorre, por exemplo, nos casos de lançamento por homologação, pois o próprio administrado calcula e recolhe o tributo devido; quanto em relação à fiscalização tributária, pois o Fisco recebe cada vez um número maior e mais rápido de informações prestadas pelos administrados, principalmente por meios eletrônicos.

Sobre o tema, Ives Gandra Martins ensina que as obrigações tributárias acessórias são fixadas “no interesse da fiscalização”, ou seja, constituinte e legislador complementar transferem obrigações administrativas próprias da Receita para os pagadores dos tributos, com duplo intento: facilitar sua ação, sem maiores ônus para a fiscalização; bem como tornar menos tensa a própria vida do contribuinte, que não tem necessidade de ver os inúmeros agentes fiscais atuando dentro da empresa para, por exemplo, emitir documentação fiscal²¹⁹.

Ainda, o autor entende que a fixação de obrigações tributárias acessórias colabora na luta contra a concorrência desleal, a qual sempre ocorre quando há sonegação tributária,

²¹⁸ Alguns desafios actuais da tributação. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, n. 82, ano 2001, p. 90-91.

²¹⁹ Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar – parecer. **Revista Interesse Público**. Belo Horizonte: Editora Fórum, v. 5, n. 24, 2004, p. 128.

pois a empresa sonegadora leva incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributos. A questão mais grave acontece se a empresa que sonega considera haver pequena possibilidade de ser fiscalizada, pela dificuldade de apuração de suas atividades, pela multiplicidade de contribuintes, ou pelo tipo de produto de fabrica, com o que o Fisco, com quadros reduzidos de agentes fiscais, tornar-se-ia impotente para combatê-la²²⁰.

Assim, para Ives Gandra, conforme o ramo de atividade, há necessidade de diversos meios de fiscalização e controle, todos eles para que os tributos sejam pagos e não haja concorrência desleal decorrente da sonegação de tributos. A luta contra tal modalidade de concorrência desleal pressupõe intensa colaboração entre Fisco e contribuinte, no sentido de evitá-la²²¹; sendo que, “Combater a evasão fiscal, restabelecer a livre concorrência, e desestimular a sonegação são imperativos éticos a que não pode a Receita se furtar”²²².

Diante de todo exposto, pode-se concluir que diversos são os aspectos positivos da existência de obrigações tributárias acessórias, destacando-se: (i) a facilitação da atividade de arrecadação e fiscalização da Administração Tributária, com redução de custos e ônus para o Fisco; (ii) maior eficiência e agilidade da Administração Tributária, com maior arrecadação; (iii) menor tempo de presença física do Fisco dentro das empresas; (iv) coibição da sonegação fiscal (v) diminuição da concorrência desleal.

3.5.3 Aspectos negativos

A imposição cada vez mais crescente de obrigações tributárias acessórias no ordenamento jurídico brasileiro, embora apresente diversos aspectos positivos, conforme enumerado no tópico acima, enseja mais críticas do que elogios, principalmente por parte dos sujeitos passivos daqueles deveres instrumentais.

²²⁰ Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar – parecer. **Revista Interesse Público**. Belo Horizonte: Editora Fórum, v. 5, n. 24, 2004, p. 129-130.

²²¹ *Ibid.*, p. 130.

²²² *Ibid.*, p. 139.

As críticas partem da afirmação de que tem ocorrido a criação abusiva de obrigações tributárias acessórias, muitas vezes meramente para atender à comodidade da Administração Tributária, transferindo-se ao particular um número exacerbado de atividades cuja atribuição é do Estado.

José Souto Maior Borges aponta que o reconhecimento constitucional dos poderes e privilégios da administração fiscal está contemplado no artigo 37, inciso XVIII, da Constituição Federal; no entanto, tal dispositivo espelha e exacerba uma tendência para ampliação de atribuições fazendárias que pode atingir o descomedimento da função fiscalizadora. Assim, as obrigações acessórias atualmente atingem vulto colossal, delegando-se aos administrados, por mera comodidade administrativa, numerosas atribuições no âmbito dessas obrigações, as quais seriam a rigor do Estado; o que faz com que o contribuinte seja obrigado a manter uma estrutura administrativa meramente instrumental com relação ao pagamento dos tributos – por exemplo, funcionários contábeis, escrita fiscal complicada etc –, o que acaba por gravemente onerá-lo²²³.

A respeito da “comodidade administrativa”, Hugo de Brito Martins também ressalta que tem se tornado comum, especialmente no âmbito da fiscalização federal, a intimação de contribuintes para que forneçam aos fiscais demonstrativos os mais diversos, verdadeiros relatórios de certas atividades, para que os fiscais não tenham o trabalho de extrair dos livros e documentos mantidos pelo contribuinte, por exigência legal, as informações desejadas. No entanto, o dever de prestar informações, que configura obrigação tributária acessória, é completamente diverso de um suposto dever, absolutamente inexistente, de fornecer ao Fisco as informações que este normalmente pode obter com o exame de livros e documentos que o contribuinte é obrigado a manter à disposição das autoridades da Administração Tributária. Exigir do contribuinte que colha e organize tais informações, segundo a conveniência do agente do Fisco no caso concreto, é puro abuso de poder de fiscalizar²²⁴.

Leonardo Alfradique Martins, por sua vez, ressalta que não há qualquer anormalidade na criação de obrigações tributárias acessórias; no entanto, a anormalidade

²²³ Direitos humanos e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 9, n. 40, set./out. 2001, p. 213-214.

²²⁴ **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2 v. São Paulo: Atlas, 2004, p. 307-308.

surge quando se olvida de perquirir, no momento da edição da lei que veicula essas obrigações, se as mesmas atendem ao requisito do “interesse da arrecadação ou da fiscalização”. Dessa forma, embora na pura e fria letra da lei, seja possível concluir, em um exame precipitado, que a norma veiculadora da obrigação tributária acessória se encontra de acordo com os preceitos formais contidos na Constituição Federal, para sua aplicação no caso concreto é de rigor que haja a presença do interesse que possibilita sua correta e justa aplicação, a fim de que se alcance o objetivo de “construção de uma sociedade solidária”²²⁵.

Dessa forma, o grande número de obrigações tributárias acessórias existentes – muitas vezes em razão de mero conforto da Administração Tributária e não de acordo com interesses legítimos, motivados e razoáveis no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias –, exige que o sujeito passivo desses deveres tenha de aparelhar toda uma estrutura própria para atender à Administração Tributária, o que demanda tanto investimento em pessoal especializado quanto custos com instalação de programas informatizados, máquinas e diversos outros materiais necessários.

A respeito do tema, Vera Lúcia Gomes ressalta que muito se tem falado sobre movimentação do governo no sentido de aumento da arrecadação, coibição da sonegação, criação da Receita Federal do Brasil – a “Super Receita” –; no entanto, é necessário avaliar qual o impacto que isto causa no dia a dia das empresas, no que diz respeito ao cumprimento das obrigações acessórias que, se analisadas sob uma ótica financeira, envolvem mão-de-obra qualificada, sistemas de controle, união entre os departamentos de tecnologia e controladoria, tempo, ou seja, custos²²⁶.

Ainda, afirma a autora que o poder de fiscalização aumenta drasticamente expondo o contribuinte a riscos ainda maiores, pois, principalmente: (i) são apertados os prazos para atendimento à fiscalização ou validações oficiais obrigatórias; (ii) as empresas já não conseguem mais acompanhar a legislação, que se altera em volume e velocidade cada vez mais assustadoras. Os investimentos em tecnologia, feitos pelos órgãos responsáveis por arrecadar, administrar e fiscalizar tributos, é cada vez maior e até que se tenha um cenário

²²⁵ A incompatibilidade das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias desvinculadas do interesse da arrecadação ou da fiscalização. **Revista de Estudos Tributários** [do Instituto de Estudos Tributários]. Porto Alegre: I.E.T, v. 9, n. 51, set./out. 2006, p. 57-58.

²²⁶ Obrigações acessórias federais – IN SRF nº 86 e IN INSS nº 100. **Informativo Jurídico Consulex**. Brasília: Editora Consulex, v. 20, n. 3, 2006, p. 10.

fiscal estável, os responsáveis pela área fiscal, contábil e jurídica das empresas permanecerão neste pesadelo, que por ora parece não ter fim²²⁷.

Por conseguinte, além do excessivo número de obrigações tributárias acessórias existentes e dos elevados gastos que as mesmas implicam, criticam-se os apertados prazos para cumprimento, bem como a velocidade com que se altera a legislação sobre o assunto; o que muitas vezes impede o cumprimento desses deveres na forma e prazo estabelecidos. São tantas obrigações, tantos prazos curtíssimos, que o sujeito passivo das obrigações tributárias pode mesmo é acabar perdido, desorientado, culminando em descumprir seus deveres tributários sem ao menos saber em que ponto errou.

Outro aspecto que merece ser destacado é a descrença dos sujeitos passivos tributários nos Órgãos Públicos, pois muitas são as obrigações tributárias exigidas, tanto principais quanto acessórias, mas pouco se tem em retorno do Estado; pelo contrário é cada vez maior o número de escândalos envolvendo o desvio de recursos públicos e a ausência de investimento estatal em setores como saúde, educação, transportes, dentre outros.

Nesse sentido, Corália Thalita Viana Almeida Leite ressalta que não há obrigação mais repudiada para o cidadão do que as obrigações tributárias, principalmente porque a expectativa do contribuinte é de perceber os serviços do Estado, o que dificilmente ocorre; bem como as notícias constantes dos desvios de receitas públicas na casa dos milhões e bilhões é fator desmotivador da crença nos órgãos públicos. Não há aquele que não se queixe da autuação fiscal, das exigências exageradas de escrituração, emissão de cupom fiscal e a nota respectiva etc., e, quando o assunto é multa, as queixas se transformam em verdadeiras síndromes do pânico, principalmente quando deixa de ocorrer o pagamento do tributo, aliado ao descumprimento da obrigação tributária²²⁸.

Já Renato Lopes Becho levanta a questão do desequilíbrio existente entre os direitos e deveres da Administração Tributária (Receita Federal do Brasil e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) à luz dos direitos humanos, por meio de dois dados fáticos: (i) de

²²⁷ GOMES, Vera Lúcia. Obrigações acessórias federais – IN SRF nº 86 e IN INSS nº 100. **Informativo Jurídico Consulex**. Brasília: Editora Consulex, v. 20, n. 3, 2006, p. 10.

²²⁸ Princípio da Absorção e as Sanções pelo Descumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias. **Repertório de Jurisprudência Tributária, Constitucional e Administrativa IOB**. São Paulo: IOB, v. 1, n. 20, out. 2007, p. 807.

um lado, afirma o autor que o Fisco exige ou pode exigir cada vez mais informações imediatas do contribuinte, como por exemplo, por meio do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, pelo qual a entrega de dados à fiscalização tributária ocorre *on line*, em tempo real, o que revela um avanço na informatização da relação entre Fisco e contribuinte, provavelmente constituindo uma ferramenta para ampliar a eficiência administrativa da máquina arrecadatória; (ii) por outro lado, afirma o autor que a Administração pode demorar o tempo que ela mesma considerar necessário para informar o contribuinte, ainda que também haja pedido do Judiciário, sobre uma guia de recolhimento de tributo ou sobre uma compensação realizada; assim, por exemplo, se um contribuinte alega, no Juízo Federal das Execuções Fiscais de São Paulo, que há pedido administrativo pendente de decisão sobre a extinção do crédito tributário (em razão de pagamento, compensação etc), o Poder Judiciário tem de aguardar em média quatro anos pela resposta da Receita Federal, cabendo ao contribuinte suportar o processo pelo tempo que a Administração desejar²²⁹.

Assim, embora a Constituição Federal e diversos instrumentos normativos nacionais e internacionais rechacem a demora da Administração em responder às demandas dos contribuintes brasileiros tanto em feitos administrativos quanto judiciais, o que se vê é um Fisco que, a fim de atingir seguidos recordes de arrecadação, sempre superiores ao crescimento da economia, pode estar arranhando a Constituição Federal, por exemplo, nos princípios da igualdade, do devido processo legal, da moralidade e da razoabilidade – todos eles instrumentos dos direitos humanos²³⁰.

A eficiência na arrecadação – que é bem-vinda e imprescindível para o avanço social –, a redução das desigualdades, a manutenção da máquina pública e o pagamento da pesada dívida pública, devem ocorrer; mas acompanhadas de tratamento digno e eficiente às demandas dos que suportam o peso dos tributos. Ainda, sobre os contribuintes não devem pesar excessos burocráticos, sem importância e inúteis para o Estado, “assim como a eficiência em atendê-los tem que ser exemplar, como exemplar é a arrecadação”²³¹.

²²⁹ Direitos e deveres da Administração Tributária à luz dos direitos humanos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 171, dez. 2009, p. 94-97.

²³⁰ *Ibid.*, p. 108.

²³¹ *Ibid.*, p. 108-109.

Diante de todo exposto, pode-se concluir que também há diversos aspectos negativos envolvendo a existência de obrigações tributárias acessórias, destacando-se: (i) criação abusiva de obrigações tributárias acessórias, muitas vezes meramente para atender à comodidade da Administração Tributária; (ii) os altos custos de pessoal e material exigidos para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias; (iii) os apertados prazos para cumprimento das obrigações tributárias acessórias; (iv) a velocidade com que se altera a legislação sobre as obrigações tributárias acessórias; (v) ausência de contrapartida do Estado e desrespeito aos direitos fundamentais dos contribuintes.

3.5.4 Limites de imposição

Existem tanto aspectos positivos quanto negativos envolvendo a temática das obrigações tributárias acessórias; no entanto, a fim de que tais deveres se mostrem legais e adequados, devem ser criados e exigidos no verdadeiro e efetivo interesse da arrecadação e fiscalização tributárias; bem como de acordo com diversos princípios e limites existentes no ordenamento jurídico brasileiro, de forma a respeitar os direitos fundamentais dos sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias.

Alguns desses limites já foram analisados no segundo capítulo do presente trabalho, quando se estudou especificamente a fiscalização tributária, quais sejam: a inviolabilidade de domicílio, o sigilo fiscal e o sigilo bancário. Dessa forma, passa-se a analisar a seguir alguns dos principais princípios que devem ser observados na criação e exigência das obrigações tributárias acessórias, sem de qualquer forma esgotar o tema.

3.5.4.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade surgiu como conquista do Estado de Direito, a fim de que os cidadãos não mais se submetessem às arbitrariedades do Estado. A Constituição

Brasileira de 1988 adotou o princípio em seu artigo 5º, inciso II, que determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Assim, para se impor um comportamento aos particulares, bem como para vedar-lhes uma conduta, é imprescindível o instrumento legislativo; de forma que outra espécie de ato normativo – como um ato administrativo, por exemplo –, é inidônea para tal fim²³².

O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal reforçou ao legislador a intensidade do princípio da legalidade no campo tributário, a fim de acautelar os direitos dos contribuintes; assim, a cobrança de qualquer tributo pelas Fazendas Públicas só pode ser validamente operada se houver uma lei que a autorize (princípio da estrita legalidade), editada exclusivamente pelo Poder Legislativo, o que consagra as idéias de exigência de consentimento por parte dos representantes das pessoas que suportam os tributos e de necessidade de estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações²³³. Dessa forma, as Fazendas Públicas só podem exigir os tributos previstos em lei, bem como da forma autorizada pela lei.

Ainda, o artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, enumera a legalidade como princípio que deve ser observado pela Administração Pública direta e indireta da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em todas as suas atividades. No entanto, aquele princípio se apresenta de forma diversa perante os particulares e a Administração Pública, pois enquanto na atividade privada se pode fazer tudo aquilo que não é proibido, na atividade administrativa só se pode fazer o que é permitido expressamente.

Dessa forma, constata-se, conforme já defendido no presente trabalho, que as obrigações tributárias acessórias devem ser instituídas por veículos legislativos primários, pois a Constituição Federal exige que todas as novas obrigações legais sejam veiculadas por meio de lei ou instrumento com força de lei, ou seja, pelos veículos legislativos primários²³⁴.

²³² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 56.

²³³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 243/244.

²³⁴ Vide item 3.3.3. do capítulo terceiro.

Os dispositivos da Constituição Federal, sobremaneira o inciso II do artigo 5º e o artigo 59, devem ser considerados no momento da criação e interpretação das obrigações tributárias acessórias, de forma que não podem ser levados em consideração apenas os artigos do Código Tributário Nacional, que é diploma infraconstitucional e, portanto, inferior à Constituição na escala do ordenamento jurídico nacional.

Ressalte-se que a Constituição Federal não abriu qualquer exceção para a criação de obrigações tributárias acessórias por meio de veículos legislativos secundários, sendo que estes apenas podem esmiuçar e disciplinar detalhadamente a previsão genérica legal daquelas obrigações, a fim de facilitar a exigência das mesmas no mundo fenomênico.

Enfim, a inovação no ordenamento jurídico só pode ser oriunda de um processo legislativo formal, nos termos do artigo 59 da Constituição Federal; o que traz segurança ao sujeito passivo, no sentido de que apenas após esse processo poderão surgir novas obrigações. Apenas a regulamentação dessas obrigações, sem extrapolação das previsões legais e sem possibilidade de veiculação de novas obrigações, é que pode ser feita por meio de portarias, instruções normativas, ou outros veículos legislativos secundários.

3.5.4.2 Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

A criação e regulamentação das obrigações tributárias acessórias deve se pautar pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Não é qualquer conduta humana que pode ser fixada pelo legislador como obrigação tributária acessória; pois apenas comportamentos de fazer ou não fazer proporcionais e razoáveis, face o interesse da arrecadação e fiscalização tributárias, podem compor o consequente de regras que veiculam obrigações tributárias acessórias.

Joaquim Gomes Canotilho ensina que o princípio da proporcionalidade, inicialmente, dizia respeito ao problema da limitação do poder executivo, sendo considerado como medida para as restrições administrativas da liberdade individual; posteriormente, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo, também conhecido como princípio da

proibição de excesso, foi erigido à dignidade de princípio constitucional do Estado Português. No entanto, há divergência quanto ao fundamento constitucional do princípio em questão, pois enquanto alguns autores entendem que este deriva do princípio do Estado de direito, outros acentuam que ele está intimamente ligado com os direitos fundamentais.²³⁵

Também no Estado Brasileiro, conforme aponta Carlos Roberto Siqueira Castro, há divergências sobre o berço normativo do princípio da proporcionalidade, sendo certo que uns imbricam-no à própria idéia de razoabilidade, enquanto desdobramento da exigência ínsita ao “*substantive due process of law*”, previsto no inciso LIV, do artigo 5º, da Constituição Federal; enquanto outros localizam a fonte do princípio em questão na cláusula do Estado Democrático de Direito. Todavia, ressalta o autor que, quer se fale de proporcionalidade quer de razoabilidade²³⁶, certo é que tais princípios decorrem do imperativo de que os atos intersubjetivos se coadunem com a noção de um direito justo²³⁷.

Quanto ao conteúdo, novamente segundo ensinamentos de Gomes Canotilho, o princípio da proporcionalidade se desdobra em três exigências ou princípios: (i) o *princípio da conformidade ou adequação de meios (Geeignetheit)*, o qual exige que a medida adotada para a realização do interesse público seja apropriada para a persecução do fim ou fins a ele subjacentes; trata-se, pois, de controlar a relação de adequação medida-fim, o que oferece maiores dificuldades quando se trata de um controle do fim das leis, dada a liberdade de conformação do legislador; (ii) *princípio da exigibilidade ou da necessidade (Erforderlichkeit)*, o qual impõe que o indivíduo tem direito à menor desvantagem possível, de forma que o Estado deve adotar o meio mais eficaz e simultaneamente menos oneroso para o cidadão; (iii) *princípio da proporcionalidade em sentido estrito (Verhältnismässigkeit)*, o qual exige que o meio escolhido, além de adequado e necessário, seja proporcional em relação ao fim obtido²³⁸.

Ainda, especificamente quanto ao *princípio da necessidade*, dada a natural relatividade desse princípio, há outros elementos acrescentados pela doutrina, conducentes a

²³⁵ **Direito Constitucional**. 4ª ed., totalmente refundida e aumentada. Livraria Almedina: Coimbra, Portugal, 1987, p. 382.

²³⁶ Fugiria ao objetivo do presente trabalho, analisar as diferenças eventualmente existentes entre o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. Dessa forma, ambos serão tratados como princípios que exigem a existência de um direito justo e equilibrado.

²³⁷ **A Constituição aberta e os direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 83-84.

²³⁸ **Direito Constitucional**. 4ª ed., totalmente refundida e aumentada. Livraria Almedina: Coimbra, Portugal, 1987, p. 382-383.

uma maior operacionalidade na prática: (i) *necessidade material*: o meio deve ser o mais “poupado” possível quanto à limitação de direitos fundamentais; (ii) *exigibilidade espacial*: deve haver clara limitação do âmbito de intervenção; (iii) *exigibilidade temporal*: deve haver uma rigorosa delimitação no tempo da medida coativa do poder público; (iv) *exigibilidade pessoal*: a medida deve se limitar à pessoa ou às pessoas cujos interesses devem ser sacrificados.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior analisa os requisitos ponderativos do princípio da proporcionalidade, chamado por ele de princípio da razoabilidade, em relação às obrigações tributárias acessórias. Segundo o autor, o requisito da necessidade significa a indispensabilidade da existência da obrigação tributária acessória: por exemplo, em um setor marcado pela sonegação de tributos, a imposição de instrumentos de controle em termos de aproveitamento de técnicas modernas, capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação, é uma exigência indispensável, principalmente quando demonstrado que os meios usuais não conseguem sustar a evasão. O requisito da adequação exige a periodicidade e generalidade da obrigação tributária acessória, ou seja, consistência no tempo e universalização da exigência. Já a proporcionalidade impõe a proibição de excesso, pois a prestação deve se limitar ao suficiente para atingir o interesse arrecadatório e fiscalizatório; bem como deve haver valoração de razoabilidade quando se seleciona o alcance do fato antecedente da obrigação tributária acessória, “exigindo-se, aí, que se valore, convenientemente, como a certos fatos são imputadas certas conseqüências e a outros não”²³⁹.

Assim, o legislador, ao criar uma regra para veicular uma obrigação tributária acessória deve se pautar: (i) pelo *princípio da adequação*: a obrigação deve ser pertinente para atender os interesses da arrecadação e fiscalização tributárias, bem como deve ser consistente no tempo e não discriminar os sujeitos que se encontram nas mesmas situações; (ii) pelo *princípio da necessidade*: a obrigação deve ser indispensável e a menos onerosa possível para seu sujeito passivo; (iii) *princípio da proporcionalidade em sentido estrito*: a obrigação escolhida deve ser proporcional ao fim almejado, consistente em atender aos interesses da arrecadação e da fiscalização tributárias.

²³⁹ Obrigação tributária acessória e os limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 271-272.

Dessa primeira constatação, conclui-se que o legislador não pode fixar como obrigação tributária acessória uma conduta que em nada contribua para a verificação do nascimento ou cumprimento de uma obrigação tributária principal, bem como para a identificação de seu sujeito passivo.

Por exemplo, seria desproporcional a obrigação consistente na exigência de que proprietários de veículos automotores informassem ao Fisco toda troca de extintor de incêndio do veículo que realizassem, pois tal conduta em nada auxiliaria as autoridades administrativas tributárias na fiscalização ou arrecadação do IPVA – Imposto sobre veículos automotores, ou qualquer outro tributo atualmente existente. A conduta em questão certamente não seria adequada para atender aos interesses da arrecadação e da fiscalização tributárias.

Sobre o tema, Ives Gandra da Silva Martins defende que os limites impostos à lei para criação de obrigações tributárias acessórias com intuito de fiscalização são vinculados aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da não onerosidade excessiva, assim como do respeito aos direitos fundamentais do cidadão; por outro lado, o princípio da eficiência, introduzido constitucionalmente pela EC nº 3/93, é imposição ao administrador público. Desde que a eficiência seja obtida sem ônus excessivos ao contribuinte – algum ônus sempre existe, em qualquer obrigação acessória –, a imposição de encargos razoáveis e proporcionais ao objetivo pretendido, que é viabilizar a atividade da fiscalização, é absolutamente cabível e legítima²⁴⁰.

Ainda, o autor afirma que o princípio da proporcionalidade está vinculado ao princípio da igualdade, no que diz respeito às obrigações tributárias acessórias, comportando tratamento desigual entre contribuintes de potencial econômico diverso; por outro lado, está também vinculado ao princípio da razoabilidade, porque um ônus proporcional à dimensão dos contribuintes pode ser, todavia, irrazoável para o conjunto deles²⁴¹.

Dessa forma, a título de exemplo, em parecer apresentado em resposta a uma consulta formulada pelo SINDICERV – Sindicato das Empresas de Cerveja, Ives Gandra

²⁴⁰ Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar – parecer. **Revista Interesse Público**. Belo Horizonte: Editora Fórum, v. 5, n. 24, 2004, p. 135.

²⁴¹ *Ibid.*, p. 136.

concluiu que observa os princípios em apreço a instituição de obrigação acessória, para os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI²⁴², consistente em exigência de instalação de equipamentos e medidores de vazão e condutivímetros, bem como de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos²⁴³, pois: (i) a obrigação acessória em tela é fundamental para o setor, visto que não tem a Receita possibilidade de controlar, com eficácia, a produção dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 do Regulamento do IPI, pois é insuficiente o controle meramente pela documentação fiscal; (ii) a instalação do equipamento será suportada pela entidade patronal, não trazendo ônus maiores aos contribuintes de potencial econômico superior; (ii) as empresas menores estão dispensadas da instalação do equipamento, em atenção ao disposto no artigo 170, inciso IX, e 179, ambos da Constituição Federal²⁴⁴.

Portanto, no exemplo dado, a obrigação tributária acessória consistente na instalação de aparelhos medidores de vazão observa os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois é: (i) *adequada*, já que pertinente ao interesse do Fisco de controlar, com

²⁴² Segundo o Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, que aprovou a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, são os seguintes os produtos na posição 22.02: Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09. 2202.10.00: Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas. Ex 01 – Refrescos. 2202.90.00: Outras. Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau. Ex 02 – Néctares de frutas. Ex 03 - Cerveja sem álcool. Ex 04 - Alimentos para praticantes de atividade física nos termos da Portaria nº 222, de 24 de março de 1998, da extinta Secretaria de Vigilância Sanitária, atual Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde: repositores hidroeletrólíticos e outros. Ex 05 - Compostos líquidos pronto para consumo nos termos da Resolução RDC nº 273, de 22 de setembro de 2005, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde. Ainda, são os seguintes os produtos na posição 2203.00.00: Cervejas de malte. Ex 01 – Chope.

²⁴³ Determina a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001: “Art.36. Os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI ficam sujeitos à instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. §1º A Secretaria da Receita Federal poderá: I- credenciar, mediante convênio, órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas, que ficarão responsáveis pela contratação, supervisão e homologação dos serviços de instalação, aferição, manutenção e reparação dos equipamentos; II- dispensar a instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar. §2º No caso de inoperância de qualquer dos equipamentos previstos neste artigo, o contribuinte deverá comunicar a ocorrência à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, no prazo de vinte e quatro horas, devendo manter controle do volume de produção enquanto perdurar a interrupção. Art.37. O estabelecimento industrial das bebidas sujeitas ao regime de tributação pelo IPI de que trata a Lei nº 7.798, de 1989, deverá apresentar, em meio magnético, nos prazos, modelos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal: I-quadro resumo dos registros dos medidores de vazão e dos condutivímetros, a partir da data de entrada em operação dos equipamentos. II - demonstrativo da apuração do IPI.”

²⁴⁴ Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar – parecer. **Revista Interesse Público**. Belo Horizonte: Editora Fórum, v. 5, n. 24, 2004, p. 133 e 136.

eficácia, a produção dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 do Regulamento do IPI; (ii) *necessária*, já que é insuficiente o controle meramente pela documentação fiscal, bem como a instalação do equipamento será suportada pela entidade patronal, não trazendo ônus maiores aos contribuintes de potencial econômico superior; sendo que as empresas menores estão dispensadas da instalação do equipamento, em atenção ao disposto no artigo 170, inciso IX, e 179, ambos da Constituição Federal; (iii) e *proporcional em sentido estrito*, já que a obrigação de instalação do equipamento é proporcional ao fim almejado, qual seja, um maior controle na produção dos bens classificados nas posições 2202 e 2203 do Regulamento do IPI para verificação do correto recolhimento desse imposto.

Maurício Zockun, por sua vez, traz interessantes expedientes lógicos e cronológicos para aferição da observância, por um determinado comando normativo, do princípio da razoabilidade²⁴⁵: (i) verificação da ocorrência, no mundo fenomênico, do fato previsto no antecedente da regra que veicula a obrigação acessória, de forma que haverá razoabilidade e proporcionalidade caso o evento ocorrido no mundo concreto se subsuma integralmente à descrição normativa do suporte fático²⁴⁶; (ii) verificação da coerência lógica existente entre o fato ocorrido e a conduta normada; (iii) identificação de proporcionalidade entre o fato jurídico ocorrido e a conduta prescrita, de forma que uma norma será proporcional quando a intensidade da conduta prescrita não exceder os limites indispensáveis à consecução da finalidade perseguida pela norma, bem como se for eleito o meio menos gravoso para atingir o mesmo desiderato²⁴⁷; (iv) exame do atendimento da finalidade prescrita pelo ordenamento jurídico.

Assim, não é razoável exigir de uma pessoa jurídica que celebrou contrato de prestação de serviços com entidade imune a apresentação para o Fisco, da declaração de rendimentos das pessoas físicas dos seus diretores; pois não há qualquer pertinência ou coerência lógica entre o fato da pessoa jurídica celebrar um contrato de prestação de serviços e a obrigatoriedade de seus dirigentes apresentarem suas declarações de rendimentos. Tratar-se-ia de nítida norma maculada pelo desvio de poder, eis que manifesta sua finalidade arbitrária²⁴⁸.

²⁴⁵ **Regime jurídico da obrigação tributária acessória.** São Paulo: Malheiros, 2005, p. 168.

²⁴⁶ Ibid., p. 173.

²⁴⁷ Ibid., p. 175-176.

²⁴⁸ Ibid., p. 175.

Quanto à verificação da proporcionalidade, exemplifica o Autor que é proporcional uma norma que obriga seu sujeito passivo a apresentar os contratos de prestação de serviço celebrados e o balanço contábil discriminando os valores recebidos a tal título, a fim de que o Fisco possa aferir o recebimento, por pessoa jurídica, de valores supostamente devidos a título de contraprestação por serviços técnicos prestados (que servem de elemento para conferir a totalidade das receitas auferidas decorrentes de faturamento). No entanto, a obrigação tributária consistente na apresentação do livro de movimentação do caixa da empresa e de extrato de movimentação de conta corrente bancária é desproporcional, pois extremamente gravosa ao sujeito passivo, havendo outros meios mais adequados para atingir a finalidade perseguida pelo Fisco²⁴⁹.

Ainda, é mister mencionar no presente tópico, que as penalidades pecuniárias aplicáveis em razão do descumprimento das obrigações tributárias acessórias também devem observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Com efeito, as obrigações instrumentais, quando descumpridas, dão ensejo à aplicação de sanções que podem ser pecuniárias, como as multas, ou sem caráter pecuniário, como o indeferimento de emissão de certidões negativas, a exclusão do contribuinte do Simples Nacional²⁵⁰, dentre outras.

A multa, bem como outras sanções pelo descumprimento de obrigações principais ou acessórias, devem ter carga suficiente para constranger o sujeito passivo da obrigação tributária acessória a não mais descumpri-la; todavia, não podem ser gravosas a ponto de implicar confisco, nem de inviabilizar o exercício da atividade econômica por parte daquele que a descumpriu.

A medida punitiva deve ser proporcional à infração, em respeito aos princípios da razoabilidade e da vedação da instituição de confisco, o que tolhe do legislador a possibilidade, por exemplo, de instituição de multa por descumprimento de obrigação

²⁴⁹ ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 176.

²⁵⁰ As obrigações tributárias acessórias existentes no Simples Nacional, bem como as penalidades pelo descumprimento daquelas serão analisadas no item 3.6.3 do trabalho.

instrumental cuja base de cálculo seja o valor da operação ou do tributo devido na operação, o que, na maioria das vezes, mostra-se um exagero²⁵¹.

Corália Thalita Viana Almeida Leite chega até mesmo a defender que não seria razoável a cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação tributária acessória quando há simultaneamente o descumprimento de obrigação tributária principal ligada àquela, em razão do princípio da absorção.

Defende a autora que a razão de existir da obrigação tributária acessória é a conferência de regularidade do pagamento do tributo; de forma que o não pagamento deste já aponta o ilícito tributário, não se justificando a concomitância de multas para o descumprimento da obrigação principal e da acessória. Nos casos em que o dever de fazer tributário é descumprido juntamente com o de pagar, não se poderia falar em exigência autônoma, eis que ambos têm a mesma consequência jurídica: só pagar. Assim, a multa pelo descumprimento do pagar já consideraria a do não fazer, pois lhe gradua ou é elemento descritivo, sendo que a exigência de multas distintas (uma pelo não pagamento do tributo e outra pela falta do fazer ou não fazer) implicaria *bis in idem*, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro, principalmente quando se trata de regras restritivas de liberdades individuais²⁵².

No entanto, considerar que “a multa pelo descumprimento do pagar já considera a do não fazer” não parece ser a alternativa mais correta, tendo em vista que privilegia o sujeito duplamente inadimplente e abre margem para aplicação de idêntica sanção a pessoas que se encontram em situações diversas, ferindo principalmente o princípio da igualdade.

A multa é a penalidade pecuniária que sanciona tanto o descumprimento de obrigações principais quanto acessórias: são dois comportamentos diversos que o ordenamento jurídico quer coibir e desestimular.

²⁵¹ BARROS, Maurício. As obrigações tributárias acessórias (instrumentais) e a responsabilidade tributária (solidária ou por substituição/ retenção). **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora., v. 4, n. 16, dez. 2007, p. 113.

²⁵² Princípio da Absorção e as Sanções pelo Descumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias. **Repertório de Jurisprudência Tributária, Constitucional e Administrativo IOB**. São Paulo: IOB, v. 1, n. 20, out. 2007, p. 801.

Ademais, aquele que cumpriu a obrigação tributária acessória, mas não pagou o tributo – por exemplo, o empresário que declara o valor do tributo total devido, mas recolhe apenas uma parte do montante, haja vista dificuldades reais e concretas pelas quais passa a empresa – não pode ser penalizado da mesma forma que o sujeito que não pagou qualquer tributo, nem cumpriu a obrigação acessória relacionada àquela exação. Entendimento contrário apenas levaria à inobservância do princípio da igualdade, dentre outros, já que uma mesma sanção seria aplicada a pessoas que descumpriram leis do ordenamento jurídico em graus diferentes.

Enfim, as regras que versam sobre obrigações tributárias acessórias devem observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, de forma que aquelas obrigações devem ser pertinentes para atender aos interesses da arrecadação e fiscalização tributárias; devem ser o menos onerosas possíveis para seus sujeitos passivos; bem como devem ser proporcionais aos fins almejados pelas regras que as criaram ou as regulamentaram.

O mesmo pode ser dito em relação às penalidades impostas pelo descumprimento das obrigações tributárias acessórias, as quais devem apresentar a justa medida para punir o sujeito passivo que descumpriu a obrigação acessória, sem gravidade a ponto de obstar o exercício da atividade empresarial ou implicar confisco.

3.5.4.3 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade tributária é fundamento do Estado democrático de direito brasileiro, previsto no caput, do artigo 5º, da Constituição Federal²⁵³; sendo que constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”²⁵⁴.

²⁵³ Estabelece a Constituição Federal que: “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, nos termos seguintes: (...)”.

²⁵⁴ Artigo 3º, inciso III, da Constituição Federal.

O princípio geral da igualdade abrange diversas acepções, bem como, no campo tributário, desdobra-se em diversos princípios específicos tributários. Assim, não é tarefa simples conceituar o que é “igualdade”, principalmente no campo tributário; já que o vocábulo traz grande carga axiológica.

Regina Helena Costa ensina que a igualdade pode ser entendida em dupla acepção: (i) em sentido material ou substancial, que remete ao desejo de tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida; o que consiste na acepção ideal de igualdade, humanista, que jamais foi alcançada; (ii) em sentido formal, que expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, configurando as equiparações ou desequiparações consagradas na lei. No campo tributário, do princípio geral da isonomia derivam os seguintes princípios específicos tributários: generalidade da tributação; capacidade contributiva; vedação ao confisco; não limitação ao tráfego de pessoas e bens; uniformidade geográfica, vedação da tributação diferenciada da renda das obrigações da dívida pública e da remuneração dos servidores, e vedação à isenção heterônoma; não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino²⁵⁵.

Humberto Ávila entende²⁵⁶ que a igualdade pode funcionar como regra, prevendo a proibição de tratamento discriminatório; como princípio, instituindo um estado igualitário como fim a ser promovido; e como postulado, estruturando a aplicação do direito em função de elementos (critério de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério da razão e do fim)²⁵⁷. Assim, a concretização do princípio da igualdade depende do critério-medida do objeto de diferenciação, pois as pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador, bem como em razão do fim a ser alcançado.

No entanto, independentemente da igualdade configurar regra, princípio ou postulado; deve ser observada efetivamente e implementada substancialmente, a fim de que se tenha um Estado democrático de direito material e não meramente formal, no papel.

²⁵⁵ **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 54-56.

²⁵⁶ Humberto Ávila divide as normas jurídicas em regras e em princípios (normas que estabelecem fins a serem buscados); no entanto, entende que existem também metanormas, que se situam em um segundo grau e estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas (princípios e regras).

²⁵⁷ **Teoria dos princípios**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 138.

Ainda, mesmo sendo tarefa difícil conceituar o princípio geral da igualdade, há traços delineadores desse princípio que podem ser considerados. Principalmente, o princípio da igualdade exige que todos os sujeitos em uma mesma situação ou com qualidades semelhantes, sejam tratados da mesma forma pelo legislador; por outro lado, os sujeitos que se encontram em situações diferentes ou apresentam certas características particulares, devem ser tratados de forma diferenciada. Todavia, o princípio da igualdade veda apenas desequipes arbitrárias, injustificadas, desproporcionais; mas não desequipes que promovam outros princípios do Estado democrático de direito, de forma obviamente justificada e proporcional.

Celso Antonio Bandeira de Mello ensina que o princípio da igualdade veda desequipes fortuitas ou injustificadas, mas aceita critérios discriminatórios racionais, lógicos, para à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Ainda, além da correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e a diferenciação consequente; deve também haver uma correlação lógica concreta, ou seja, aferida em razão dos interesses abrigados no direito positivo constitucional²⁵⁸.

Diante de todo o exposto, podem-se extrair as seguintes conclusões: (i) o princípio da igualdade veda tratamento diferenciado entre sujeitos que se encontram em mesmas situações ou apresentam mesmas qualidades; (ii) no entanto, há diferenciações toleráveis, que podem ocorrer, por exemplo, no campo tributário, em casos como extrafiscalidade e exercício do poder de polícia; (iii) para que as diferenciações sejam toleráveis, as diferenciações devem promover outros fins consagrados em um Estado democrático de direito, bem como ser justificadas e proporcionais.

No específico campo das obrigações tributárias acessórias, constata-se que o princípio da igualdade tributária também deve ser observado, no sentido de que os sujeitos em uma mesma situação ou com qualidades semelhantes, devem ser tratados da mesma forma pelo legislador; por outro lado, os sujeitos que se encontram em situações diferentes ou apresentam certas características particulares, devem ser tratados de forma diferenciada.

²⁵⁸ **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3ª ed. 14ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 21-22.

Com efeito, há obrigações tributárias acessórias que podem ser exigidas de todos os contribuintes, pois as características peculiares dos mesmos não são relevantes diante daquelas obrigações. Por exemplo, todos os contribuintes devem tolerar a fiscalização tributária, facilitando o ingresso da autoridade fiscal competente em seus estabelecimentos empresariais, independentemente do porte ou espécie de atividade desenvolvida pela empresa.

Por outro lado, há certas obrigações tributárias que não podem ser exigidas de todos os contribuintes, indistintamente, sem que sejam consideradas as características peculiares dos mesmos. Dessa forma, não se pode exigir de uma microempresa ou empresa de pequeno porte exatamente o mesmo número e espécies de obrigações tributárias acessórias de uma grande empresa, sob pena de ofensa ao princípio da igualdade.

A própria Constituição Federal autoriza tal discriminação, ao prever, em seu artigo 170, inciso IX, que é princípio a ser observado na Ordem Econômica Brasileira, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e com sede e administração no Brasil²⁵⁹. Ainda, o diploma constitucional, em seu artigo 179, prevê que as microempresas e empresas de pequeno porte deverão receber 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 lei²⁶⁰.

Exemplo de tratamento diferenciado pode ser obtido da análise da já mencionada Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001²⁶¹, que instituiu obrigação tributária acessória para os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI consistente na exigência de instalação de equipamentos e medidores de vazão e condutivímetros, bem como de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos; mas, no inciso II, do §1º, de seu artigo 36, autorizou a Secretaria da Receita Federal a “dispensar a

²⁵⁹ Prevê a Constituição Federal: “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 as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”.

²⁶⁰ Determina o artigo 179, da Constituição Federal: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e 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”.

²⁶¹ Vide item 3.5.4.2.

instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar”.

A Instrução Normativa nº 265, de 20 de dezembro de 2002, em seu artigo 2º, inciso III, estabeleceu que caberia à Coordenação-Geral de Fiscalização (COFIS) estabelecer os limites mínimos de produção ou faturamento, a partir do qual os estabelecimentos ficariam obrigados à instalação dos equipamentos²⁶². Tal Coordenação produziu o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 20, em 1º de outubro de 2003, dispensando da obrigação de instalação dos equipamentos os estabelecimentos industriais envasadores pertencentes a empresas com capacidade instalada de produção anual inferior a 5 (cinco) milhões de litros²⁶³.

A obrigação tributária acessória consistente na instalação dos equipamentos medidores não pode ser exigida indistintamente tanto de grandes empresas produtoras de bebidas quanto das pequenas; tendo em vista que o controle da produção destas, por ser mais fácil e acessível, pode ser feito de outras formas pelo Fisco. Enfim, o princípio da igualdade tributária deve ser observado, a fim de que sejam exigidos os mesmos comportamentos dos sujeitos passivos que se encontram nas mesmas situações; mas que sejam imputadas condutas diversas aos sujeitos passivos que apresentam características ou se encontram em situações peculiares, desde que as diferenciações promovam outros fins consagrados no Estado democrático de direito brasileiro, bem como sejam justificadas e proporcionais.

3.5.4.4 Princípio da livre concorrência

De acordo com o ramo de atividade, há necessidade de diversos meios de fiscalização e controle, todos eles justamente para que os tributos sejam pagos e não exista

²⁶² Determina a referida Instrução Normativa: “Art. 2º A Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), por intermédio de Ato Declaratório Executivo (ADE), publicado no Diário Oficial da União (DOU), deverá estabelecer: I - as condições de funcionamento, bem assim as características técnicas e de segurança dos equipamentos; II - os procedimentos para homologação e credenciamento dos equipamentos e respectivos fabricantes dos mesmos; III - os limites mínimos de produção ou faturamento, a partir do qual os estabelecimentos ficarão obrigados à instalação dos equipamentos”.

²⁶³ Prevê o referido Ato Declaratório Executivo: “Art. 5º Ficam dispensados da instalação do SMV os estabelecimentos industriais envasadores pertencentes a empresa, cuja capacidade instalada de produção anual seja inferior a 5 (cinco) milhões de litros, computadas as capacidades das respectivas filiais, pessoas jurídicas associadas, coligadas, controladas e controladoras”.

concorrência desleal decorrente da sonegação de tributos. Dessa forma, as obrigações tributárias acessórias devem ser criadas com vistas a combater a sonegação e prestigiar o princípio da livre concorrência²⁶⁴.

A Constituição Federal prevê que a ordem econômica brasileira apresenta como fundamentos a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa; bem como tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios enumerados no texto constitucional, dentre eles a livre concorrência²⁶⁵.

O princípio da livre concorrência pode ser entendido normativamente em função da competitividade inerente à livre iniciativa enquanto um direito fundamental de concorrer, ou seja, de atuar criativamente no jogo do mercado livre, o qual em princípio afasta uma interferência determinante externa do Estado em sua estrutura e funcionamento, mas admite regulações e fiscalizações estatais em certos setores, tendo em vista o interesse público relevante, aliado às próprias dificuldades de pleno funcionamento do livre mercado, o que ocorre, por exemplo, no mercado relativo a combustíveis; aos transportes; aos serviços públicos sob regime de concessão ou permissão; a bebidas alcoólicas e tabaco²⁶⁶.

O direito brasileiro prevê tanto a liberdade de iniciativa quanto a liberdade de concorrência, a fim de que os agentes econômicos possam ingressar livremente no mercado e ali concorrer, de acordo com suas aptidões. Dessa forma, não há vedação à existência de poder econômico, mas apenas de abuso do poder econômico voltado à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência ou ao aumento arbitrário dos lucros²⁶⁷, tendo em vista que é ínsito ao mercado que algumas empresas se sobressaiam a outras, em razão de seus produtos apresentarem maior qualidade, de um *marketing* mais planejado e eficaz, dentre outros diversos fatores.

²⁶⁴ Vide o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins no item 3.5.2 do presente trabalho.

²⁶⁵ Determina a Constituição: “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: (...) IV - livre concorrência”.

²⁶⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e os limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 273-274.

²⁶⁷ O parágrafo 4º do artigo 173 da Constituição Federal determina que: “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

No entanto, as empresas que atuam em um mesmo setor e com características semelhantes, devem arcar com os mesmos tributos e obrigações tributárias acessórias, a fim de que ingressem e atuem no mercado em mesmas condições, ao menos do ponto de vista tributário. Dessa forma, a sonegação de tributos é atitude que não deve ser tolerada pelo Estado, pois além de crime, gera distorção na concorrência, já que a empresa sonegadora arcará com menos ônus e contará com mais dinheiro, possibilitando que se destaque ilicitamente em relação às demais empresas do setor que regularmente arcam com seus tributos.

A Constituição Federal, em seu artigo 146-A²⁶⁸, inclusive, prevê a possibilidade de edição de lei para instituir critérios tributários capazes de fazer frente às distorções em mercados concorrenciais. Nesse contexto, aponta Tercio Sampaio Ferraz Júnior que a imposição de obrigações tributárias acessórias com a finalidade de coibir a evasão fiscal pode ser um efetivo e importante instrumento a serviço da livre concorrência, pois, por exemplo, tais obrigações podem ser fixadas para permitir melhor controle de produção e dos respectivos estoques, o que contribui para um efetivo controle prévio da evasão fiscal e dos riscos concorrenciais, tendo em vista que a prática ilícita aposta no fator tempo, ou seja, na eventual detecção do ilícito tributário e no ganho temporal aí implícito²⁶⁹.

No entanto, alerta o autor que se deve tomar cuidado para que a imposição de obrigações tributárias acessórias criadas com o fim de prevenir distorções na concorrência não se tornem elas próprias fatores desencadeadores de desequilíbrio da concorrência, ou seja, deve ser mantida a neutralidade concorrencial do Estado. Assim, a imposição de obrigações tributárias acessórias, para ser enquadrada como medida abstrata e, em termos de neutralidade concorrencial, como legítima, deve ter uma repercussão equânime entre os concorrentes, podendo constituir para uns um ônus maior, mas resultante da capacidade competitiva de fato de cada sujeito: o peso diferente que a medida tem para cada concorrente deve decorrer da condição econômica de cada um (ter ou não posição dominante, ser líder de mercado, ser uma pequena empresa etc), mas não da própria medida, caso em que ela mesma cria a diferença entre os concorrentes e, assim, torna-se ela mesma fator de desequilíbrio da concorrência (por

²⁶⁸ Prevê o artigo 146-A da Constituição Federal: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

²⁶⁹ Obrigação tributária acessória e os limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 276.

exemplo, em um mercado em que agentes atuam em princípio com igualdade de chances, uma lei fixa para alguns o funcionamento em certo horário e para outros o faculta)²⁷⁰.

Podemos concluir que a imposição de obrigações tributárias acessórias auxilia no combate da sonegação fiscal, já que oferece maiores oportunidades para o Fisco apurar se as empresas estão corretamente recolhendo seus tributos e, assim, prestigia-se também o princípio da livre concorrência, pois há mais chances de aferir se as empresas com mesmo porte e atividade estão ingressando e atuando no mercado sujeitas aos mesmos ônus tributários. No entanto, é mister que tais obrigações não suprimam por completo a possibilidade de desempenho da atividade econômica, nem que elas gerem diferenciações injustificadas, o que fere a neutralidade concorrencial do Estado.

3.6 Obrigações tributárias acessórias em espécie

Diversas são as espécies de obrigações tributárias acessórias, veiculadas tanto genericamente, no Código Tributário Nacional, quanto especificamente em relação a cada tributo, nas legislações produzidas pelas diversas pessoas políticas competentes da federação.

Conforme já visto no capítulo referente à fiscalização tributária²⁷¹, o Código Tributário Nacional estabelece genericamente algumas obrigações tributárias acessórias, tais como a obrigação de sujeição à fiscalização; de exibição de livros, documentos e mercadorias; de escrituração comercial e fiscal de livros²⁷². Ainda, cada ente da federação pode disciplinar a obrigatoriedade de sujeição à fiscalização, de exibição e escrituração de livros, especificamente em relação aos tributos sob suas competências.

²⁷⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e os limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 280.

²⁷¹ Vide item 2.2.

²⁷² Prevê o artigo 195 do Código Tributário Nacional: “Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam”.

O Estado de São Paulo, por exemplo, na Lei nº 6.374/89, que versa sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, prevê explicitamente que os documentos, os impressos de documentos, os livros de escrita fiscal, contábil e comercial, os programas e os arquivos digitais daqueles que realizam as operações e prestações são de exibição obrigatória ao Fisco. A lei também explicita a impossibilidade de exclusão dessa obrigação de exibição, bem como veda a imposição de limitações ao direito de exame do Fisco²⁷³.

Ainda, o Código Tributário Nacional determina que certos terceiros prestem à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de eventuais contribuintes ou responsáveis tributários²⁷⁴; sendo que traz rol meramente exemplificativo de obrigados, podendo a legislação fixar outros.

Por exemplo, a Lei do Estado de São Paulo nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, que versa sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, fixa diversos terceiros obrigados a prestar informações ao Fisco referentes a operações envolvendo veículos automotores, tais como fabricantes, revendedores e importadores de veículos automotores; leiloeiros de veículos automotores; seguradoras de veículos; dentre outros²⁷⁵.

²⁷³ Prevê a Lei nº 6.374/89: “Art. 67 (...) § 5º - Os documentos, os impressos de documentos, os livros das escritas fiscal, contábil e comercial, os programas e os arquivos digitais são de exibição obrigatória ao fisco, devendo ser conservados durante o prazo estabelecido na legislação tributária. § 6º - Não tem aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de exibir ou limitativa do direito do fisco de examinar mercadorias, livros, documentos, papéis, efeitos comerciais ou fiscais, programas e arquivos magnéticos dos contribuintes. (...) § 8º - Para fins do disposto neste artigo, presumem-se de natureza comercial, quaisquer livros, documentos, papéis, efeitos comerciais ou fiscais, programas e arquivos armazenados em meio magnético ou em qualquer outro meio, pertencentes ao contribuinte.”

²⁷⁴ Determina o Código Tributário Nacional: “Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão”.

²⁷⁵ Estabelece a Lei nº 13.296/08: “Artigo 37 - São obrigados a fornecer ao fisco, na forma estabelecida pelo Poder Executivo: I - os fabricantes, revendedores de veículos e os importadores, informações sobre veículos novos vendidos e respectivos adquirentes; II - os revendedores, informações sobre operações com veículos usados; III - as empresas locadoras, informações sobre os veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado; IV - os leiloeiros que realizarem leilões de veículo automotor, relação dos veículos objetos do leilão, bem como valores das transferências e o nome e endereço dos alienantes e dos adquirentes;

Com efeito, a legislação tributária específica produzida por cada ente da federação em relação aos tributos sob suas competências traz um leque gigantesco de obrigações tributárias acessórias, fixadas no interesse da fiscalização e arrecadação tributárias; de forma que impossível seria analisar todas as obrigações tributárias acessórias existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, são trazidos no trabalho, apenas a título de ilustração, exemplos de obrigações tributárias acessórias existentes na legislação esparsa, consideradas mais relevantes e interessantes, sem de qualquer forma esgotar o tema.

3.6.1 Entrega de declarações

O ordenamento jurídico brasileiro prevê diversas obrigações tributárias acessórias consistentes na entrega de declarações relativas a variados tributos, por parte quer de pessoas físicas quer de pessoas jurídicas, no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias, principalmente em âmbito federal.

Quanto às pessoas físicas, uma das principais declarações existentes em âmbito federal é a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, declaração que deve ser entregue à Receita Federal do Brasil anualmente, em regra até o último dia útil do mês de abril, na qual a pessoa física declara o saldo do imposto de renda a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário anterior²⁷⁶.

V - os despachantes que auxiliarem no registro ou transferência de veículos, relação desses veículos, bem como os valores das transferências e o nome e endereço do alienante e do adquirente; VI - os notários, informações sobre as transações com veículos perante eles realizadas, sem ônus para as partes do negócio; VII - as seguradoras de veículos, informações sobre os veículos segurados ou indenizados; VIII - as empresas de arrendamento mercantil, informações sobre os veículos arrendados e seus respectivos arrendatários; IX - as instituições financeiras, informações sobre os veículos financiados e os respectivos adquirentes; X - os autódromos, oficinas de manutenção e quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, que cedam ou aluguem espaços para estacionamento, ou que prestem serviços de guarda ou manutenção de veículos automotores, informações sobre os veículos que se encontram ou se encontraram estacionados em suas dependências ou sob sua guarda”.

²⁷⁶ Determina a Lei nº 9.250/95: “Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal. § 1º O prazo de que trata este artigo aplica-se inclusive à declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995. § 2º O Ministro da Fazenda poderá estabelecer limites e condições para dispensar pessoas físicas da obrigação de apresentar declaração

Ainda, como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física se encontra obrigada a entregar relação pormenorizada dos bens imóveis, móveis e direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano²⁷⁷.

Instruções Normativas da Receita Federal especificam a cada ano quem são as pessoas obrigadas e as dispensadas a apresentar a declaração, bem como qual o prazo e a forma para a entrega. Por exemplo, a Instrução Normativa RFB nº 1.007, de 9 de fevereiro de 2010, estabelece que a declaração relativa ao ano-calendário 2009 deve ser apresentada no período de 1º de março a 30 de abril de 2010 pela *internet*; em disquete no Banco do Brasil ou na Caixa Econômica Federal; ou em formulário, na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos²⁷⁸; além de especificar quem são as pessoas obrigadas e dispensadas da apresentação, bem como quais os bens e direitos que não precisam ser declarados²⁷⁹.

de rendimentos. I - as pessoas físicas cujos rendimentos tributáveis, exceto os tributados exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, sejam iguais ou inferiores a R\$ 10.800,00 (dez mil e oitocentos reais), desde que não enquadradas em outras condições de obrigatoriedade de sua apresentação; II - outras pessoas físicas declaradas em ato do Ministro da Fazenda, cuja qualificação fiscal assegure a preservação dos controles fiscais pela administração tributária. § 3º Fica o Ministro da Fazenda autorizado a prorrogar o prazo para a apresentação da declaração, dentro do exercício financeiro”.

²⁷⁷ Prevê a Lei nº 9.250/95: “Art. 25. Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano. § 1º Devem ser declarados: I - os bens imóveis, os veículos automotores, as embarcações e as aeronaves, independentemente do valor de aquisição; II - os demais bens móveis, tais como antiguidades, obras de arte, objetos de uso pessoal e utensílios, adquiridos a partir do ano-calendário de 1996, cujo valor de aquisição unitário seja igual ou superior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais); III - os saldos de aplicações financeiras e de conta corrente bancária cujo valor individual, em 31 de dezembro do ano-calendário, exceda a R\$ 140,00 (cento e quarenta reais); IV - os investimentos em participações societárias, em ações negociadas ou não em bolsa de valores e em ouro, ativo-financeiro, adquiridos a partir do ano-calendário de 1996, cujo valor de aquisição unitário seja igual ou superior a R\$ 1.000,00 (um mil reais)”.

²⁷⁸ Determina a Instrução Normativa RFB nº 1.007/2010 quanto ao prazo e meios de apresentação da DIRPF: “Art. 5º A Declaração de Ajuste Anual deve ser apresentada no período de 1º de março a 30 de abril de 2010: I - pela Internet, mediante utilização do programa de transmissão Receitanet, disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço referido no inciso I do art. 3º; II - em disquete, nas agências do Banco do Brasil S.A. ou da Caixa Econômica Federal localizadas no País, durante o seu horário de expediente; ou III - em formulário, nas agências e nas lojas franqueadas da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), durante o seu horário de expediente, ao custo de R\$ 5,00 (cinco reais), a ser pago pelo contribuinte. § 1º O serviço de recepção da declaração de que trata o caput do art. 1º, transmitida pela Internet, será interrompido às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do último dia do prazo estabelecido no caput. § 2º A comprovação da apresentação da Declaração de Ajuste Anual elaborada em computador é feita por meio de recibo gravado após a transmissão, em disquete, em disco rígido de computador ou em disco removível que contenha a declaração transmitida, cuja impressão fica a cargo do contribuinte e deve ser feita mediante a utilização do PGD de que trata o inciso I do art. 3º. §

É interessante ressaltar que a apresentação da declaração de imposto de renda foi facilitada nos últimos anos, haja vista a possibilidade de encaminhamento das informações ao Fisco por meio da rede mundial de computadores - *internet*, mediante utilização de programa de transmissão disponibilizado pela própria Receita Federal (“Receitanet”) em seu sítio eletrônico.

A retificação dos dados encaminhados também foi facilitada, tendo em vista a disponibilidade, no ano de 2010, da “Retificadora Online”, que permite alterações das declarações do Imposto de Renda Pessoa Física diretamente no navegador (*browser*) de *internet*, sem a necessidade de instalar o programa da declaração (PGD) e o “Receitanet”, em relação às Declarações de Ajuste Anual apresentadas pela *internet* em 2010, nos modelos completo ou simplificado, e em 2009 e 2008, no modelo completo. Na “Retificadora Online”

3º A declaração em formulário deve ser apresentada em 2 (duas) vias, nas quais é aposto o carimbo de recepção, sendo uma delas devolvida ao contribuinte como comprovante de entrega”.

²⁷⁹ Especifica a Instrução Normativa RFB nº 1.007/2010: “Art. 1º Está obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda referente ao exercício de 2010 a pessoa física residente no Brasil que, no ano-calendário de 2009: I - recebeu rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 17.215,08 (dezesete mil, duzentos e quinze reais e oito centavos); II - recebeu rendimentos isentos, não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais); III - obteve, em qualquer mês, ganho de capital na alienação de bens ou direitos, sujeito à incidência do imposto, ou realizou operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas; IV - relativamente à atividade rural: a) obteve receita bruta em valor superior a R\$ 86.075,40 (oitenta e seis mil, setenta e cinco reais e quarenta centavos); b) pretenda compensar, no ano-calendário de 2009 ou posteriores, prejuízos de anos-calendário anteriores ou do próprio ano-calendário de 2009; V - teve a posse ou a propriedade de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) em 31 de dezembro; VI - passou à condição de residente no Brasil em qualquer mês e nesta condição se encontrava em 31 de dezembro; ou VII - optou pela isenção do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda de imóveis residenciais, cujo produto da venda seja aplicado na aquisição de imóveis residenciais localizados no País, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da celebração do contrato de venda, nos termos do art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. § 1º Fica dispensada de apresentar a Declaração de Ajuste Anual a pessoa física: I - no caso do inciso V, cujos bens comuns sejam declarados pelo outro cônjuge, desde que o valor total dos seus bens privativos não exceda R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); e II - que se enquadrar em uma ou mais hipóteses previstas nos incisos I a VII do caput, caso conste como dependente em declaração apresentada por outra pessoa física, na qual tenham sido informados seus rendimentos, bens e direitos, caso os possua. § 2º A pessoa física, mesmo desobrigada, pode apresentar a declaração. (...) Art. 9º A pessoa física sujeita à apresentação da Declaração de Ajuste Anual deve relacionar nesta os bens e direitos que, no Brasil ou no exterior, constituam, em 31 de dezembro de 2008 e de 2009, seu patrimônio e o de seus dependentes relacionados na declaração, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no decorrer do ano-calendário de 2009. § 1º Devem também ser informados as dívidas e os ônus reais existentes em 31 de dezembro de 2008 e de 2009, do declarante e de seus dependentes relacionados na declaração, bem como os constituídos e os extintos no decorrer do ano-calendário de 2009. § 2º Fica dispensada a inclusão de: I - saldos de contas correntes bancárias e demais aplicações financeiras, cujo valor unitário não exceda a R\$ 140,00 (cento e quarenta reais); II - bens móveis, exceto veículos automotores, embarcações e aeronaves, bem como os direitos, cujo valor unitário de aquisição seja inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais); III - conjunto de ações e quotas de uma mesma empresa, negociadas ou não em bolsa de valores, bem como ouro, ativo financeiro, cujo valor de constituição ou de aquisição seja inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); IV - dívidas e ônus reais do contribuinte e de seus dependentes relacionados na declaração, em 31 de dezembro de 2009, cujo valor seja igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).”

também estão disponíveis outras funcionalidades, tais como: exibição de resumo comparativo entre a declaração retificadora e a declaração anterior que será retificada; opção para escolha do número de quotas para pagamento; opção para impressão do DARF após o envio da declaração; rascunho (permite que as alterações sejam salvas para enviar a retificadora em outro momento)²⁸⁰.

Ainda quanto às declarações de pessoas físicas, a Instrução Normativa SRF nº 60, de 29 de junho de 1998, bem como outras anteriores, previam a obrigatoriedade de entrega da Declaração Anual de Isento – DAI por parte de pessoas físicas residentes no Brasil e no exterior dispensadas da apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, a fim de manter ativas suas inscrições no CPF – Cadastro de Pessoas Físicas²⁸¹. Dessa forma, as pessoas físicas dispensadas da apresentação de DIRPF deviam apresentar anualmente à Receita Federal a DAI.

No entanto, em 2008, foi extinta a obrigatoriedade de apresentação da Declaração Anual de Isento – DAI, de forma que a partir do ano-calendário 2007, exercício 2008, as pessoas físicas ficaram desobrigadas da apresentação daquela declaração para manutenção do CPF regular²⁸². As pessoas que até a extinção estavam com o CPF na situação “suspenso” ou “pendente de regularização” em razão da ausência de entrega da DAI em anos anteriores tinham de regularizar suas situações até 31 de dezembro de 2008²⁸³.

²⁸⁰ Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/RetificadoraOnline/Default.htm>>. Acesso em 29-07-2010.

²⁸¹ Previa a Instrução Normativa SRF nº 60/1998: “Art. 1º As pessoas físicas inscritas no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, dispensadas da apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda do exercício de 1998, deverão apresentar a Declaração de Isento, instituída por esta Instrução Normativa, com o fim de manter ativa a sua inscrição no CPF. § 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, às pessoas físicas residentes no exterior. § 2º Ficam dispensados da apresentação da Declaração de Isento: a) o cônjuge cujo número de inscrição no CPF houver sido informado na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1998, quando apresentada em conjunto com o outro cônjuge; b) a pessoa física que houver se inscrito no CPF no ano de 1998. § 3º Será considerada nula a declaração preenchida de modo ilegível ou com incorreções que prejudiquem a identificação do declarante.”

²⁸² Previa a Instrução Normativa SRF nº 60/1998: “Art. 1º As pessoas físicas inscritas no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, dispensadas da apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda do exercício de 1998, deverão apresentar a Declaração de Isento, instituída por esta Instrução Normativa, com o fim de manter ativa a sua inscrição no CPF. § 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, às pessoas físicas residentes no exterior. § 2º Ficam dispensados da apresentação da Declaração de Isento: a) o cônjuge cujo número de inscrição no CPF houver sido informado na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1998, quando apresentada em conjunto com o outro cônjuge; b) a pessoa física que houver se inscrito no CPF no ano de 1998. § 3º Será considerada nula a declaração preenchida de modo ilegível ou com incorreções que prejudiquem a identificação do declarante.”

²⁸³ Prevê a Instrução Normativa nº 864, de 25 de julho de 2008: “Art. 62. As inscrições pendentes de regularização na data de edição desta Instrução Normativa, por omissão de Declaração Anual de Isento

Já quanto às pessoas jurídicas, há diversas declarações existentes em âmbito federal, tais como: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF; Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon; a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF-Papel Imune; Declaração Informações sobre Atividades Imobiliárias – Dimob; Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira – Dimof; Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf²⁸⁴; Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP; dentre outras²⁸⁵.

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF é uma das mais importantes declarações das pessoas jurídicas em âmbito federal, por meio da qual as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as equiparadas, as imunes e as isentas, as autarquias e fundações da administração pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios e os órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário dos Estados e do Distrito Federal e dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento, devem apresentar à Receita Federal informações sobre os seguintes impostos e contribuições federais, desde que por elas devidos: IRPJ; IRRF; IPI; IOF; CSLL; PIS/Pasep; Cofins; Cide-Combustível; Cide-Remessa²⁸⁶. A apresentação era mensal ou semestral, de acordo com a IN SRF nº 482, de 21/12/2004, posteriormente alterada pela IN

(DAI) ou DIRPF, serão mantidas nesta situação cadastral, se não regularizadas até 31 de dezembro de 2008. Parágrafo único. As inscrições que se encontram suspensas serão reenquadradas nos termos do art. 60”.

²⁸⁴ A Dirf também é exigida de pessoas físicas que pagaram ou creditaram rendimentos que sofreram retenção do imposto de renda na fonte.

²⁸⁵ Existem diversas outras declarações exigidas de pessoas jurídicas em âmbito federal; no entanto, como não caberia tratar de todas elas no presente trabalho, foram trazidos apenas alguns exemplos, a título de ilustração.

²⁸⁶ Determina a IN RFB nº 974/2009: “Art. 2º As pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, as autarquias e fundações da administração pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios e os órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário dos Estados e do Distrito Federal e dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento, deverão apresentar, de forma centralizada, pela matriz, mensalmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, considera-se unidade gestora de orçamento aquela autorizada a executar parcela do orçamento dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (...) Art. 6º A DCTF conterá informações relativas aos seguintes impostos e contribuições federais: I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); II - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); IV - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); V - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); VI - Contribuição para o PIS/Pasep; VII - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); VIII - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível (Cide-Combustível); e IX - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Cide-Remessa).”

SRF nº 532, de 30/03/2005; no entanto, segundo a IN RFB nº 974, de 27/11/2009, que disciplina os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010, as empresas devem apresentar apenas a DCTF Mensal, sendo extinta a DCTF Semestral.

O Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon foi previsto pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004, em substituição ao Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo (DAPIS) previsto na IN SRF nº 365, de 29/10/2003, ora revogada, e que não produziu efeitos. Estão obrigadas à entrega do Dacon, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins, nos regimes cumulativo e não-cumulativo, inclusive aquelas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários²⁸⁷. Ainda, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 940, de 19 de maio de 2009, as pessoas jurídicas obrigadas ou optantes pela entrega mensal da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) devem apresentar o Dacon Mensal e as pessoas jurídicas não obrigadas ou não optantes pela entrega do Dacon Mensal devem apresentar Dacon Semestral²⁸⁸.

A Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF-Papel Imune constitui claro exemplo de que obrigações tributárias acessórias não dependem da existência de uma obrigação tributária principal. Com efeito, a DIF-Papel Imune é exigida dos fabricantes, distribuidores, importadores, empresas jornalísticas, editoras e gráficas que realizam operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; devendo ser apresentada até o último dia útil dos meses de fevereiro e agosto, em

²⁸⁷ Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/Dacon/InfoGerais/OrienGerais.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

²⁸⁸ Determina a Instrução Normativa RFB nº 940/2009: “Art. 2º As pessoas jurídicas obrigadas ou optantes pela entrega mensal da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) devem apresentar o Dacon Mensal. § 1º O demonstrativo deve ser apresentado para cada mês do ano-calendário, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica. § 2º As pessoas jurídicas que não entregam mensalmente a DCTF podem, mediante opção, entregar o Dacon Mensal. § 3º A opção de que trata o § 2º será exercida em cada ano-calendário pela entrega na modalidade mensal do 1º (primeiro) Dacon, sendo essa opção definitiva e irrevogável para todo o ano-calendário que contiver o mês correspondente ao do demonstrativo apresentado. § 4º No caso de ser exercida a opção de que trata o § 2º com a apresentação de Dacon relativo a mês posterior ao 1º (primeiro) mês do ano-calendário, a pessoa jurídica ficará obrigada à apresentação do(s) demonstrativo(s) relativo(s) ao mês ou aos meses anteriores daquele ano, observado o disposto no Capítulo II. Art. 3º As pessoas jurídicas não obrigadas ou não optantes pela entrega do Dacon Mensal devem apresentar Dacon Semestral. Parágrafo único. O demonstrativo deve ser apresentado para cada semestre do ano-calendário, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica”. No entanto, tendo em vista que com o advento da IN RFB nº 974/2009 passou a existir apenas a DCTF Mensal, pode-se concluir que apenas a Dacon Mensal poderá ser exigida.

relação aos semestres civis imediatamente anteriores, em meio digital²⁸⁹. Dessa forma, embora os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão sejam imunes aos impostos²⁹⁰, existe a obrigação tributária acessória consistente na entrega da DIF-Papel Imune pelas pessoas jurídicas aqui mencionadas.

A Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – Dimob, por sua vez, é exemplo de obrigação exigida de pessoas que dispõem de informações a respeito de bens imóveis envolvendo terceiros. Com efeito, a Dimob é exigida de pessoas que comercializam imóveis por elas construídos, loteados ou incorporados; que realizam a intermediação de aquisição, alienação ou aluguel de imóveis; que realizam sublocação de imóveis; ou que foram constituídas para a construção, administração, locação ou alienação do patrimônio próprio, de seus condôminos ou sócios. A Dimob deve ser entregue até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente às operações e pagamentos realizados pelas pessoas jurídicas obrigadas e deve conter informações sobre: (i) as operações de construção, incorporação, loteamento e intermediação de aquisições/alienações, no ano em que foram contratadas; (ii) os pagamentos efetuados no ano, discriminados mensalmente, decorrentes de locação, sublocação e intermediação de locação, independentemente do ano em que essa operação foi contratada²⁹¹.

²⁸⁹ Prevê a Instrução Normativa RFB nº 976, de 7 de dezembro de 2009: “Art. 1º Os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos estarão obrigados à inscrição no Registro Especial instituído pelo art. 1º da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência. (...) Art. 10. As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º ficam obrigadas à apresentação da DIF-Papel Imune. Parágrafo único. O controle da comercialização e importação do papel imune será efetuado por intermédio da DIF-Papel Imune, nos termos desta Instrução Normativa, a partir do ano-calendário 2010. Art. 11. A DIF-Papel Imune deverá ser apresentada até o último dia útil dos meses de fevereiro e agosto, em relação aos semestres civis imediatamente anteriores, em meio digital, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado pela RFB”.

²⁹⁰ Determina a Constituição Federal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI – instituir impostos sobre: (...) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

²⁹¹ Determina a Instrução Normativa SRF nº 694, de 13 de dezembro de 2006: “Art. 1º A Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) é de apresentação obrigatória para as pessoas jurídicas e equiparadas: I - que comercializarem imóveis que houverem construído, loteado ou incorporado para esse fim; II - que intermediarem aquisição, alienação ou aluguel de imóveis; III - que realizarem sublocação de imóveis; IV - constituídas para a construção, administração, locação ou alienação do patrimônio próprio, de seus condôminos ou sócios. § 1º As pessoas jurídicas e equiparadas de que trata o inciso I apresentarão as informações relativas a todos os imóveis comercializados, ainda que tenha havido a intermediação de terceiros. § 2º Nos casos de extinção, fusão, incorporação e cisão total da pessoa jurídica, a declaração de Situação Especial deve ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente à ocorrência do evento. § 3º As pessoas jurídicas e equiparadas que não tenham realizado operações imobiliárias no ano-calendário de referência estão desobrigadas da apresentação da Dimob. Art. 2º A Dimob deverá ser apresentada pelo estabelecimento matriz, em relação a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com as informações sobre: I - as operações de construção, incorporação, loteamento e intermediação de aquisições/alienações, no

A Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira – Dimof também é exemplo de obrigação exigida de pessoas jurídicas que dispõem de informações a respeito de terceiros, pois por meio dessa declaração, as instituições financeiras e entidades a elas equiparadas são obrigadas a prestar semestralmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, informações relativas às operações financeiras discriminadas na Instrução Normativa RFB nº 811, de 28 de janeiro de 2008, efetuadas pelos usuários de seus serviços²⁹².

A Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf é a declaração feita pela fonte pagadora, destinada a informar à Receita Federal o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, dos rendimentos pagos ou creditados para seus beneficiários. Dessa forma, as pessoas físicas ou jurídicas que são obrigadas a efetuar a retenção devem apresentar a Dirf

ano em que foram contratadas; II - os pagamentos efetuados no ano, discriminados mensalmente, decorrentes de locação, sublocação e intermediação de locação, independentemente do ano em que essa operação foi contratada. Art. 3º A Dimob será entregue, até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente ao que se refiram as suas informações, por intermédio do programa Receitanet disponível na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Parágrafo único. O Recibo de Entrega será gravado no disquete ou no disco rígido, após a transmissão”.

²⁹² Prevê a Instrução Normativa RFB nº 811, de 28 de janeiro de 2008: “Art. 2º As instituições financeiras de que trata o art. 1º prestarão, por intermédio da Dimof, informações sobre as seguintes operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços em conta de depósitos ou conta de poupança: I – depósitos à vista e a prazo; II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques; III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados; IV – resgates à vista ou a prazo. § 1º As informações de que trata o caput compreendem a identificação dos titulares das operações financeiras, pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), e os montantes globais mensalmente movimentados. § 2º É vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a origem ou o destino dos recursos utilizados nas operações financeiras de que trata o caput. § 3º Para fins do disposto no § 1º considera-se, de forma isolada, montante global mensalmente movimentado: I – o somatório dos lançamentos a crédito efetuados no mês, nas operações financeiras de que trata o inciso I do caput; II – o somatório dos lançamentos a débito efetuados no mês, vinculados às operações financeiras de que tratam os incisos II, III e IV do caput; (...) Art. 3º As instituições financeiras de que trata o art. 1º estão obrigadas à apresentação das informações, em relação aos titulares das operações financeiras mencionadas no art. 2º, quando o montante global movimentado, em cada semestre, for superior a: I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), no caso de pessoas físicas; II - R\$ 10.000,00 (dez mil reais), no caso de pessoas jurídicas. § 1º Para fins do disposto no caput, considera-se montante global movimentado em cada semestre o somatório dos montantes globais movimentados mensalmente nos meses de janeiro a junho e de julho a dezembro, correspondendo ao primeiro e ao segundo semestres de cada ano, respectivamente. § 2º Os limites mencionados no caput deverão ser aplicados isoladamente em relação a cada um dos somatórios dos montantes globais movimentados de que tratam os incisos I e II do § 3º do art. 2º; § 3º Na hipótese em que o somatório, no semestre, de qualquer um dos montantes globais movimentados de que tratam os incisos I e II do § 3º do art. 2º seja superior aos valores estabelecidos nos incisos I e II do caput, as instituições financeiras deverão prestar as informações relativas aos demais montantes globais movimentados mensalmente, ainda que para estes o somatório semestral seja inferiores aos referidos limites. Art. 4º A Dimof deverá ser apresentada, em meio digital, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço <www.receita.fazenda.gov.br>: I - até o último dia útil do mês de fevereiro, contendo as informações relativas ao segundo semestre do ano anterior; e II - até o último dia útil do mês de agosto, contendo as informações relativas ao primeiro semestre do ano em curso. Parágrafo único. Excepcionalmente, em relação ao primeiro semestre de 2008, a Dimof poderá ser apresentada até 15 de dezembro de 2008”.

à Secretaria da Receita Federal do Brasil, anualmente, da qual devem constar os valores dos rendimentos tributáveis pagos ou creditados, por si ou na qualidade de representante de terceiro, bem como os valores dos respectivos impostos sobre a renda ou contribuições retidos na fonte²⁹³.

A Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP passou a ser exigida desde a competência janeiro de 1999, de todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a Lei nº 8.036/90 e legislação posterior, bem como sujeitas às contribuições e/ou informações à Previdência Social, conforme disposto nas Leis nº 8.212/91 e 8.213/91 e legislação posterior. Devem constar da GFIP dados da empresa e dos trabalhadores, fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS; no entanto, a empresa está obrigada à entrega da GFIP ainda que não haja recolhimento para o FGTS, caso em que esta GFIP será declaratória, contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social. A GFIP deve ser entregue/recolhida até o dia 7 (sete) do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição à Previdência Social²⁹⁴.

²⁹³ Determina a Instrução Normativa RFB nº 983, de 18 de dezembro de 2009: “Art. 1º Deverão entregar a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), caso tenham pago ou creditado rendimentos que tenham sofrido retenção do imposto sobre a renda na fonte, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a declaração, por si ou como representantes de terceiros: I - estabelecimentos matizes de pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, inclusive as imunes ou isentas; II - pessoas jurídicas de direito público; III - filiais, sucursais ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior; IV - empresas individuais; V - caixas, associações e organizações sindicais de empregados e empregadores; VI - titulares de serviços notariais e de registro; VII - condomínios edifícios; VIII - pessoas físicas; IX - instituições administradoras ou intermediadoras de fundos ou clubes de investimentos; e X - órgãos gestores de mão-de-obra do trabalho portuário. Parágrafo único. Ficam também obrigadas à entrega da Dirf, as pessoas jurídicas que tenham efetuado retenção, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a Dirf, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e dos arts. 30, 33 e 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Art. 2º A Dirf dos órgãos, das autarquias e das fundações da administração pública federal, das empresas públicas, das sociedades de economia mista e das demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) deverá conter, inclusive, as informações relativas à retenção de imposto sobre a renda e de contribuições, sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, nos termos do art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 10. O declarante deverá informar na Dirf os rendimentos tributáveis pagos ou creditados, por si ou na qualidade de representante de terceiro, bem como o respectivo imposto sobre a renda ou contribuições, retidos na fonte, especificados na Tabela de Códigos de Receita Obrigatórios, constante do Anexo II, ressalvado o disposto no § 1º do art. 4º”.

²⁹⁴ Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/GFIP/Orientacoes.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

Em suma, viu-se que são diversas as obrigações tributárias acessórias consistentes na entrega de declarações relativas a diversos tributos, quer por pessoas físicas quer por pessoas jurídicas, sendo que o presente tópico apenas buscou trazer exemplos dessas declarações, a título ilustrativo.

3.6.2 Emissão de notas fiscais

A emissão de nota fiscal é obrigação tributária acessória imposta principalmente para comprovar a ocorrência de operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transportes intermunicipal, interestadual, ou de comunicação. Dessa forma, quem realiza as operações ou prestações tem o dever de emitir a nota fiscal; enquanto aquele que recebe a mercadoria ou serviço tem o dever de não recebê-los sem nota fiscal.

Hugo de Brito Machado ressalta que a nota fiscal é o documento hábil para comprovar a ocorrência de operações de circulação de mercadorias e, assim, viabilizar um possível controle do estoque de mercadorias em cada estabelecimento, bem como permitir o acompanhamento da mercadoria em seu trajeto desde o estabelecimento de onde saiu até aquele para onde se destina²⁹⁵.

A Lei do Estado de São Paulo nº 6.374, de 01 de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, determina, por exemplo, que as pessoas sujeitas à inscrição no cadastro de contribuintes, conforme as operações ou prestações que realizem, ainda que não tributadas ou isentas do imposto, devem, relativamente a cada um de seus estabelecimentos, emitir documentos fiscais, dentre os quais se encontram as notas fiscais²⁹⁶.

²⁹⁵ Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 96, set. 2003, p. 34.

²⁹⁶ Determina a Lei Estadual nº 6.374/89: “Artigo 67 - As pessoas sujeitas à inscrição no cadastro de contribuintes, conforme as operações ou prestações que realizem, ainda que não tributadas ou isentas do imposto, devem, relativamente a cada um de seus estabelecimentos, emitir documentos fiscais, manter escrituração fiscal destinada ao registro das operações ou prestações efetuadas e atender às demais exigências

No entanto, além da existência da obrigação de emissão de nota fiscal em papel, é interessante mencionar a existência da recente obrigação de emissão da nota fiscal eletrônica, exigida atualmente de determinados contribuintes.

Com efeito, com fulcro no inciso XXII, artigo 37, da Constituição Federal, os titulares das administrações tributárias federal, estaduais, do Distrito Federal e dos municípios de capitais realizaram o 1º Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT, nos dias 15 a 17 de julho de 2004, em Salvador, com o objetivo de buscar soluções conjuntas das três esferas de Governo para promover maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos²⁹⁷.

Ao final do encontro, foram aprovados dois Protocolos de Cooperação Técnica, um objetivando a construção de um cadastro sincronizado para atender aos interesses das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, outro, de caráter geral, para viabilizar o desenvolvimento de métodos e instrumentos a fim de atender aos interesses das respectivas Administrações Tributárias.

decorrentes de qualquer outro sistema adotado pela Administração Tributária. § 1º - Os modelos de documentos e livros fiscais, a forma e os prazos de sua emissão e escrituração, bem como disposições sobre sua dispensa ou obrigatoriedade de manutenção, serão estabelecidos em regulamento ou em normas complementares.” O Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS 2000, por sua vez, estabelece os documentos fiscais que devem ser emitidos em seu artigo 124: “I - Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A; II - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2; III - Cupom Fiscal emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF; IV - Nota Fiscal de Produtor, modelo 4; V - Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6; VI - Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7; VII - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8; VIII - Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9; IX - Conhecimento Aéreo, modelo 10; X - Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11; XI - Bilhete de Passagem Rodoviário, modelo 13; XII - Bilhete de Passagem Aquaviário, modelo 14; XIV - Bilhete de Passagem Ferroviário, modelo 16; XV - Despacho de Transporte, modelo 17; XVI - Resumo de Movimento Diário, modelo 18; XVII - Ordem de Coleta de Carga, modelo 20; XVIII - Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21; XIX - Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22; XX - Manifesto de Carga, modelo 25. XXI - Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, modelo 26; XXII - Documento Fiscal Eletrônico - DFE; XXIII - Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE; XXIV - Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário, modelo 27; XXV - Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE.”

²⁹⁷ Disponível em <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/historico.aspx>>. Acesso em 18-02-2010.

Posteriormente, em agosto de 2005, no 2º Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT, em São Paulo, o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais, assinaram os Protocolos de Cooperação nº 02 e nº 03, com o objetivo de desenvolver e implantar o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica. Dessa forma, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e o Secretário Geral da Receita Federal do Brasil celebraram em 30 de setembro de 2005, o Ajuste SINIEF nº 7/2005, que instituiu a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica.

Segundo o Ajuste, a nota fiscal eletrônica é um documento de existência digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar para fins fiscais uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e pela autorização do uso pelo Fisco, do documento eletrônico, antes da ocorrência do fato gerador²⁹⁸.

Atualmente, a legislação permite que a nota fiscal eletrônica substitua apenas a nota fiscal em papel modelo 1 ou 1A, que é utilizada, em regra, para documentar transações comerciais com mercadorias entre pessoas jurídicas; assim, a nota fiscal eletrônica não se destina a substituir outros modelos de documentos fiscais existentes na legislação como, por exemplo, a Nota Fiscal a Consumidor (modelo 2) ou o Cupom Fiscal, os quais devem continuar a ser emitidos de acordo com a legislação em vigor.

A nota fiscal eletrônica substitui a nota fiscal modelo 1 e 1-A em todas as hipóteses previstas na legislação em que esses documentos possam ser utilizados; o que

²⁹⁸ Prevê a cláusula primeira do Ajuste em apreço: “Cláusula primeira: Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e que poderá ser utilizada em substituição a Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. § 1º Considera-se Nota Fiscal Eletrônica - NF-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador. § 2º Ficam as unidades federadas autorizadas a estabelecer a obrigatoriedade da utilização da NF-e, a qual será fixada por intermédio de Protocolo ICMS, o qual será dispensado: I - na hipótese de contribuinte inscrito no cadastro do ICMS de uma única unidade federada; II - a partir de 1º de dezembro de 2010. § 3º Para fixação da obrigatoriedade de que trata o protocolo previsto no § 2º, as unidades federadas poderão utilizar critérios relacionados à receita de vendas e serviços dos contribuintes, atividade econômica ou natureza da operação por eles exercida”.

inclui, por exemplo, a Nota Fiscal de entrada; operações de importação e de exportação; operações interestaduais ou ainda operações de simples remessa²⁹⁹.

Os Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, São Paulo e Sergipe³⁰⁰ celebraram o Protocolo ICMS nº 10, de 18 de abril de 2007, que estabeleceu a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal eletrônica em substituição à nota fiscal modelo 1 ou 1-A para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos.

No entanto, o Protocolo ICMS nº 10/2007 já sofreu diversas alterações, que promoveram a inclusão de vários novos obrigados à emissão da nota fiscal eletrônica³⁰¹.

²⁹⁹ Disponível em <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/assuntoagrupado1.aspx#sc011>>. Acesso em 18-02-2010.

³⁰⁰ Posteriormente, aderiram ao Protocolo ICMS nº 10/2007: (i) o Distrito Federal e os Estados da Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rondônia, Santa Catarina, Tocantins (Protocolo ICMS nº 30/2007, com efeitos a partir de 17/07/2007); (ii) Amazonas, Mato Grosso do Sul (Protocolo ICMS nº 43/2007, com efeitos a partir de 13/08/2007); (iii) Piauí (Protocolo ICMS nº 50/2007, com efeitos a partir de 08/10/2007); (iv) Acre (Protocolo ICMS nº 62/2007, com efeitos a partir de 05/11/2007); (v) Amapá e Roraima (Protocolo ICMS nº 85/2007, com efeitos a partir de 01/04/2008).

³⁰¹ Constam atualmente do Protocolo ICMS nº 10/2007 os seguintes contribuintes: “I – fabricantes de cigarros; II – distribuidores ou atacadistas de cigarros; III – produtores, formuladores e importadores de combustíveis líquidos, assim definidos e autorizados por órgão federal competente; IV – distribuidores de combustíveis líquidos, assim definidos e autorizados por órgão federal competente; V – transportadores e revendedores retalhistas - TRR, assim definidos e autorizados por órgão federal competente; VI – fabricantes de automóveis, camionetes, utilitários, caminhões, ônibus e motocicletas; VII – fabricantes de cimento; VIII – fabricantes, distribuidores e comerciante atacadista de medicamentos alopáticos para uso humano; IX – frigoríficos e atacadistas que promoverem as saídas de carnes frescas, refrigeradas ou congeladas das espécies bovinas, suínas, bufalinas e avícola; X – fabricantes de bebidas alcoólicas inclusive cervejas e chopes; XI – fabricantes de refrigerantes; XII – agentes que, no Ambiente de Contratação Livre (ACL), vendam energia elétrica a consumidor final; XIII – fabricantes de semi-acabados, laminados planos ou longos, relaminados, trefilados e perfilados de aço; XIV – fabricantes de ferro-gusa; XV – importadores de automóveis, camionetes, utilitários, caminhões, ônibus e motocicletas; XVI – fabricantes e importadores de baterias e acumuladores para veículos automotores; XVII – fabricantes de pneumáticos e de câmaras-de-ar; XVIII – fabricantes e importadores de autopeças; XIX – produtores, formuladores, importadores e distribuidores de solventes derivados de petróleo, assim definidos e autorizados por órgão federal competente; XX – comerciantes atacadistas a granel de solventes derivados de petróleo; XXI – produtores, importadores e distribuidores de lubrificantes e graxas derivados de petróleo, assim definidos e autorizados por órgão federal competente; XXII – comerciantes atacadistas de lubrificantes e graxas derivados ou não de petróleo; XXIII – produtores, importadores, distribuidores a granel, engarrafadores e revendedores atacadistas a granel de álcool para outros fins; XXIV – produtores, importadores e distribuidores de GLP – gás liquefeito de petróleo ou de GLGN - gás liquefeito de gás natural, assim definidos e autorizados por órgão federal competente; XXV – produtores, importadores e distribuidores de GNV – gás natural veicular, assim definidos e autorizados por órgão federal competente; XXVI – atacadistas de produtos siderúrgicos e ferro gusa; XXVII – fabricantes de alumínio, laminados e ligas de alumínio; XXVIII – fabricantes de vasilhames de vidro, garrafas PET e latas para bebidas alcoólicas e refrigerantes; XXIX – fabricantes e importadores de tintas, vernizes, esmaltes e lacas; XXX – fabricantes e importadores de resinas termoplásticas; XXXI – distribuidores, atacadistas ou importadores de bebidas alcoólicas, inclusive cervejas e chopes; XXXII – distribuidores, atacadistas ou importadores de refrigerantes; XXXIII – fabricantes, distribuidores, atacadistas ou importadores de extrato e xarope utilizados na fabricação de refrigerantes; XXXIV – atacadistas de bebidas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada; XXXV –

Assim, com a existência da nota fiscal eletrônica, atualmente abrangendo todos os estados da federação brasileira e mais de noventa sujeitos passivos obrigados a emití-la, vislumbram-se diversos benefícios para contribuintes, para a sociedade, bem como para a administração tributária.

Para o Contribuinte Vendedor (Emissor da NF-e) destacam-se os seguintes benefícios: (i) redução de custos de impressão, de aquisição de papel, de envio do documento fiscal, e de armazenagem de documentos fiscais; (ii) simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF; (iii) redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira; (iv) incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B).

atacadistas de fumo; XXXVI – fabricantes de cigarrilhas e charutos; XXXVII – fabricantes e importadores de filtros para cigarros; XXXVIII – fabricantes e importadores de outros produtos do fumo, exceto cigarros, cigarrilhas e charutos; XXXIX – processadores industriais do fumo; XL – fabricantes de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal; XLI – fabricantes de produtos de limpeza e de polimento; XLII – fabricantes de sabões e detergentes sintéticos; XLIII – fabricantes de alimentos para animais; XLIV – fabricantes de papel; XLV – fabricantes de produtos de papel, cartolina, papel-cartão e papelão ondulado para uso comercial e de escritório; XLVI – fabricantes e importadores de componentes eletrônicos; XLVII – fabricantes e importadores de equipamentos de informática e de periféricos para equipamentos de informática; XLVIII – fabricantes e importadores de equipamentos transmissores de comunicação, peças e acessórios; XLIX – fabricantes e importadores de aparelhos de recepção, reprodução, gravação e amplificação de áudio e vídeo; L – estabelecimentos que realizem reprodução de vídeo em qualquer suporte; LI – estabelecimentos que realizem reprodução de som em qualquer suporte; LII – fabricantes e importadores de mídias virgens, magnéticas e ópticas; LIII – fabricantes e importadores de aparelhos telefônicos e de outros equipamentos de comunicação, peças e acessórios; LIV – fabricantes de aparelhos eletromédicos e eletroterapêuticos e equipamentos de irradiação; LV – fabricantes e importadores de pilhas, baterias e acumuladores elétricos, exceto para veículos automotores; LVI – fabricantes e importadores de material elétrico para instalações em circuito de consumo; LVII – fabricantes e importadores de fios, cabos e condutores elétricos isolados; LVIII – fabricantes e importadores de material elétrico e eletrônico para veículos automotores, exceto baterias; LIX – fabricantes e importadores de fogões, refrigeradores e máquinas de lavar e secar para uso doméstico, peças e acessórios; LX – estabelecimentos que realizem moagem de trigo e fabricação de derivados de trigo; LXI – atacadistas de café em grão; LXII – atacadistas de café torrado, moído e solúvel; LXIII – produtores de café torrado e moído, aromatizado; LXIV – fabricantes de óleos vegetais refinados, exceto óleo de milho; LXV – fabricantes de defensivos agrícolas; LXVI – fabricantes de adubos e fertilizantes; LXVII – fabricantes de medicamentos homeopáticos para uso humano; LXVIII – fabricantes de medicamentos fitoterápicos para uso humano; LXIX – fabricantes de medicamentos para uso veterinário; LXX – fabricantes de produtos farmoquímicos; LXXI – atacadistas e importadores de malte para fabricação de bebidas alcoólicas; LXXII – fabricantes e atacadistas de laticínios; LXXIII – fabricantes de artefatos de material plástico para usos industriais; LXXIV – fabricantes de tubos de aço sem costura; LXXV – fabricantes de tubos de aço com costura; LXXVI – fabricantes e atacadistas de tubos e conexões em PVC e cobre; LXXVII – fabricantes de artefatos estampados de metal; LXXVIII – fabricantes de produtos de trefilados de metal, exceto padronizados; LXXIX – fabricantes de cronômetros e relógios; LXXX – fabricantes de equipamentos e instrumentos ópticos, peças e acessórios; LXXXI – fabricantes de equipamentos de transmissão ou de rolamentos, para fins industriais; LXXXII – fabricantes de máquinas, equipamentos e aparelhos para transporte e elevação de cargas, peças e acessórios; LXXXIII – fabricantes de aparelhos e equipamentos de ar condicionado para uso não-industrial; LXXXIV – serrarias com desdobramento de madeira; LXXXV – fabricantes de artefatos de joalheria e ourivesaria; LXXXVI – fabricantes de tratores, peças e acessórios, exceto agrícolas; LXXXVII – fabricantes e atacadistas de pães, biscoitos e bolacha; LXXXVIII – fabricantes e atacadistas de vidros planos e de segurança; LXXXIX – atacadistas de mercadoria em geral, com predominância de produtos alimentícios; XC – concessionários de veículos novos; XCI – fabricantes e importadores de pisos e revestimentos cerâmicos; XCII – tecelagem de fios de fibras têxteis; XCIII – preparação e fiação de fibras têxteis”.

Já para o Contribuinte Comprador (Receptor da NF-e) destacam-se os seguintes benefícios: (i) eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias; (ii) planejamento de logística de entrega pela recepção antecipada da informação da NF-e; (iii) redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais; (iv) incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores (B2B)³⁰².

Para a sociedade, destacam-se como benefícios: (i) redução do consumo de papel, com impacto positivo no meio ambiente; (ii) incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias; (iii) padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas; (iv) surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à Nota Fiscal Eletrônica.

Já para as Administrações Tributárias, destacam-se: (i) aumento na confiabilidade da Nota Fiscal; (ii) melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os Fiscos; (iii) redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito; (iv) diminuição da sonegação e aumento da arrecadação; (v) suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED)³⁰³.

Tanto a emissão de nota fiscal em papel quanto a emissão de nota fiscal eletrônica constituem obrigações tributárias acessórias, sendo que a segunda é meio que visa principalmente à redução de custos para contribuinte e Fisco, bem como à melhoria do processo de controle fiscal, no interesse da fiscalização e da arrecadação tributárias. Dessa forma, embora a nota fiscal eletrônica exija inicialmente mais gastos por parte daquele que está obrigado a emití-la – já que terá de instalar todo um sistema informatizado e treinar pessoal para a emissão eletrônica da nota fiscal – os benefícios em seguida obtidos tanto para os contribuintes vendedores e compradores quanto para a sociedade e Administrações Tributárias superam as desvantagens.

³⁰² Disponível em <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/beneficios.aspx>>. Acesso em 18-02-2010.

³⁰³ Disponível em <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/beneficios.aspx>>. Acesso em 18-02-2010.

3.6.3 Obrigações tributárias acessórias no Simples Nacional

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu novo regime para as microempresas e empresas de pequeno porte, denominado “Simples Nacional”, a fim de conferir tratamento diferenciado e favorecido àquelas empresas, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios³⁰⁴, conforme determina a Constituição Federal em diversos dispositivos³⁰⁵.

A LC nº 123/2006 prevê a arrecadação unificada mensal, mediante documento único de arrecadação, de diversos tributos federais, estaduais e municipais³⁰⁶; bem como estabelece a exigência de cumprimento de diversas obrigações tributárias acessórias pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo “Simples Nacional”.

Especificamente em relação às obrigações tributárias acessórias, determina a lei que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes devem entregar à hoje denominada Receita Federal do Brasil, declaração anual única e simplificada contendo informações socioeconômicas e fiscais sobre as mesmas, a Declaração Anual do Simples Nacional – DASN³⁰⁷.

³⁰⁴ Prevê a LC nº 123/2006: “Art.1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere: I- à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; II- ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias; III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.”

³⁰⁵ Como exemplos, podem ser mencionados os seguintes dispositivos do texto constitucional: artigo 170, inciso IX; artigo 179; artigo 195, §9º; dentre outros.

³⁰⁶ Determina a lei em questão: “Art.13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: I- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; II- Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do §1º deste artigo; III- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; IV- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS, observado o disposto no inciso XII do §1º deste artigo; V- Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do §1º deste artigo; VI- Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no §5º-C do art. 18 desta Lei Complementar; VII- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; VIII- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS”.

³⁰⁷ Estabelece a LC nº 123/2006: “Art.25. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional apresentarão, anualmente, à Secretaria da Receita Federal declaração única e simplificada de

As empresas optantes, com exceção de determinados empreendedores individuais, devem emitir nota fiscal nos casos de venda ou prestação de serviços. Ainda, devem manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentam a apuração dos tributos por elas devidos inclusos no “Simples Nacional”, até a ocorrência do prazo decadencial e prescrição das ações pertinentes eventualmente existentes³⁰⁸.

As empresas optantes são obrigadas a adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas, os seguintes livros: (i) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária; no entanto, caso a empresa tenha escrituração contábil completa, ou seja, livro diário e razão, fica suprida a escrituração do Livro Caixa; (ii) Livro Registro de Inventário, do qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário, quando contribuinte do ICMS; (iii) Livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destinado à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento, quando contribuinte do ICMS; (iv) Livro Registro dos Serviços Prestados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços prestados sujeitos ao ISS, quando contribuinte do ISS; (v) Livro Registro de Serviços Tomados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços tomados sujeitos ao ISS; (vi) Livro de Registro de Entrada e Saída de Selo de Controle, caso exigível pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializado-IPI; (vii) Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais, pelo estabelecimento gráfico para registro dos impressos que confeccionar para terceiros ou uso próprio; (viii) Livros específicos pelos contribuintes que comercializem combustíveis³⁰⁹.

informações socioeconômicas e fiscais, que deverão ser disponibilizadas aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo Comitê Gestor”.

³⁰⁸ Determina a lei em questão: “Art.26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a: I-emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor; II-manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes. §1ºOs empreendedores individuais com receita bruta acumulada no ano-calendário de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais), na forma estabelecida em ato do Comitê Gestor, farão a comprovação da receita bruta, mediante apresentação do registro de vendas ou de prestação de serviços, ficando dispensados da emissão do documento fiscal previsto no inciso I do caput deste artigo, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória previstas pelo referido Comitê”.

³⁰⁹ Disponível em <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/perguntas.asp>>. Acesso em 18-02-2010.

O descumprimento de obrigações tributárias acessórias – tais como a ausência de fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que as empresas estiverem intimadas a apresentar; falta de escrituração do Livro Caixa; não emissão de nota fiscal; dentre outras – é, inclusive, causa de exclusão da empresa do “Simples Nacional”³¹⁰.

Diante de todo o exposto, verifica-se que a lei criou um sistema para facilitar o cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias pelas microempresas e empresas de pequeno porte, a fim de atender às determinações constitucionais para concretização de tratamento diferenciado e favorecido àquelas empresas.

3.6.4 Obrigações tributárias acessórias no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED

Conforme já visto no tópico referente à obrigação tributária acessória consistente na emissão de notas fiscais³¹¹, em agosto de 2005, no 2º Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT, em São Paulo, o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais, assinaram os Protocolos de Cooperação nº 02 e nº 03, com o objetivo de desenvolver e implantar o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica.

O Sistema Público de Escrituração Digital – SPED foi instituído pelo Decreto Lei nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 e consiste em um instrumento para unificar as atividades

³¹⁰ A LC nº 123/2006 prevê diversas causas de exclusão do “Simples Nacional”, dentre elas, as seguintes se relacionam ao descumprimento de obrigações tributárias acessórias: “Art.29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando: (...) II- for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública; III- for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade; (...) VIII- houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária; (...) XI- houver descumprimento da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26 desta Lei Complementar”.

³¹¹ Vide item 3.6.2.

de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações³¹².

As informações constantes do SPED, no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo de observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário, podem ser compartilhadas entre a Secretaria da Receita Federal; as administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante convênio com aquela Secretaria; os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das sociedades empresárias. Ainda, os empresários e as sociedades empresárias também terão acesso às informações por eles transmitidas ao SPED³¹³.

Dessa forma, o SPED revela como principais objetivos: (i) promover a integração dos Fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; (ii) racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; (iii) tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica³¹⁴.

O SPED é composto por três grandes subprojetos: (i) Escrituração Contábil Digital (SPED Contábil) (ii) Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal); (iii) e a NF-e - Ambiente Nacional.

³¹² Prevê o Decreto nº 6.022/2007: “Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. § 1º Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória no 2.200-2, de 24 de agosto de 2001. § 2º O disposto no caput não dispensa o empresário e a sociedade empresária de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável.”

³¹³ Estabelece o Decreto nº 6.022/2007: “Art. 3º São usuários do Sped: I - a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda; II - as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal; e III - os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das sociedades empresárias. (...) Art. 4º O acesso às informações armazenadas no Sped deverá ser compartilhado com seus usuários, no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário. Parágrafo único. O acesso previsto no caput também será possível aos empresários e às sociedades empresárias em relação às informações por eles transmitidas ao Sped.”

³¹⁴ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

O SPED Contábil consiste na substituição dos livros de escrituração mercantil pelos seus equivalentes digitais³¹⁵. Podem ser incluídos todos os livros da escrituração contábil, em suas diversas formas, sendo previstas as seguintes formas de escrituração: G - Diário Geral (o livro diário e o livro razão são, para o SPED Contábil, um livro digital único); R - Diário com Escrituração Resumida (vinculado a livro auxiliar); A - Diário Auxiliar; Z - Razão Auxiliar; B - Livro de Balancetes Diários e Balanços³¹⁶.

A partir do seu sistema de contabilidade, a empresa gera um arquivo digital contendo a escrituração, no formato especificado no anexo único à Instrução Normativa RFB nº 787/07, o qual é submetido ao Programa Validador e Assinador – PVA fornecido pelo SPED. Ao receber a Escrituração Contábil Digital – ECD, o SPED extrai um resumo (requerimento de autenticação, Termo de Abertura e Termo de Encerramento) e o disponibiliza para a Junta Comercial competente. Recebido o preço da autenticação, a Junta Comercial analisa o requerimento e o Livro Digital, cuja análise pode gerar três situações distintas: (i) autenticação do livro; (ii) indeferimento; (iii) livro sob exigência, quando há irregularidades passíveis de serem sanadas³¹⁷.

Encontram-se obrigados à Escrituração Contábil Digital – ECD, com transmissão anual da escrituração ao SPED, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 926/2009: (i) as sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real e a acompanhamento econômico-tributário diferenciado no ano de 2008, com relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008; (ii) as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real, com relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009³¹⁸.

³¹⁵ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-contabil/o-que-e.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

³¹⁶ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/faq/sped-contabil.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

³¹⁷ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-contabil/como-funciona.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

³¹⁸ Prevê a Instrução Normativa RFB nº 787/07, com as alterações perpetradas pela Instrução Normativa RFB nº 926/2009: “Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007: I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real; II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real. § 1º Fica facultada a entrega da ECD às demais sociedades empresárias.” (...) Art. 5º A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração. § 1º Nos casos de extinção, cisão parcial, cisão total, fusão ou incorporação, a ECD deverá ser entregue pelas pessoas jurídicas extintas,

Já o SPED Fiscal consiste na substituição por arquivo digital de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. O arquivo deve ser assinado digitalmente e transmitido via *internet* ao ambiente SPED³¹⁹.

Atualmente, as empresas geram arquivos digitais contendo informações sobre todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos Fiscos federal e estadual referentes aos períodos de apuração dos impostos IPI e ICMS; sendo que tais arquivos, em regra, são apresentados mensalmente, bem como devem ser sempre submetidos à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador – PVA³²⁰.

O SPED NF-e - Ambiente Nacional, conforme já visto no tópico referente à obrigação tributária acessória de emissão de nota fiscal³²¹, consiste na substituição da emissão de notas fiscais em papel, modelo 1 ou 1 A, pela nota fiscal eletrônica, de forma que não cabe traçar novamente considerações a respeito desse universo de atuação do SPED.

Ainda, o SPED prevê dentro de seu universo de atuação, a Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e); o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e)-Ambiente Nacional; a Central de Balanços; e o E-Lalur.

O Projeto da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) está sendo desenvolvido de forma integrada, pela Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf). A Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) é um documento de existência digital, gerado e armazenado eletronicamente em Ambiente Nacional pela Receita Federal do Brasil, pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços³²².

cindidas, fusionadas, incorporadas e incorporadoras até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. § 2º O serviço de recepção da ECD será encerrado às 20 horas - horário de Brasília - da data final fixada para a entrega. § 3º Excepcionalmente, em relação aos fatos contábeis ocorridos entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de maio de 2009, o prazo de que trata o § 1º será até o último dia útil do mês de junho de 2009."

³¹⁹ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-fiscal/o-que-e.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

³²⁰ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-fiscal/como-funciona.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

³²¹ Vide item 3.6.2.

³²² Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/nfse/o-que-e.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

A geração da NFS-e é feita automaticamente por meio de serviços informatizados, disponibilizados pelas respectivas secretarias municipais de finanças aos contribuintes. Os dados informados pelo contribuinte são analisados, processados, validados e, se corretos, geram o documento; dessa forma, é do contribuinte a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação acessória de emissão da NFS-e e pelo correto fornecimento dos dados à Secretaria para a geração da mesma³²³.

O Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) é um documento fiscal eletrônico instituído pelo Ajuste SINIEF nº 09/07, de 25 de outubro de 2007, que pode ser utilizado pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, em substituição a documentos fiscais relacionados ao transporte de cargas³²⁴.

A Central de Balanços é um projeto em fase inicial de desenvolvimento, que deverá reunir demonstrativos contábeis e uma série de informações econômico-financeiras públicas das empresas envolvidas no projeto, os quais serão utilizados para geração de estatísticas, análises nacionais e internacionais (por setor econômico, forma jurídica e porte das empresas), análises de risco creditício e estudos econômicos, contábeis e financeiros, dentre outros usos³²⁵. Já o E-Lalur é um projeto ainda em elaboração, cujo objetivo é criar um

³²³ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/nfse/como-funciona.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

³²⁴ Prevê o Ajuste SINIEF 09/07: “Cláusula primeira Fica instituído o Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, modelo 57, que poderá ser utilizado pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição aos seguintes documentos: I - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8; II - Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9; III - Conhecimento Aéreo, modelo 10; IV - Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11; V - Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27; VI - Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas. § 1º Considera-se Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar prestações de serviço de transporte de cargas, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e pela autorização de uso de que trata o inciso III da cláusula oitava. § 2º O documento constante do caput também poderá ser utilizado na prestação de serviço de transporte de cargas efetuada por meio de dutos. § 3º A obrigatoriedade da utilização do CT-e será fixada por Protocolo ICMS, dispensada a exigência do Protocolo na hipótese de contribuinte que possui inscrição em uma única unidade federada. § 4º Para fixação da obrigatoriedade de que trata o protocolo previsto no § 3º, as unidades federadas poderão utilizar critérios relacionados à receita de vendas e serviços dos contribuintes, atividade econômica ou natureza da operação por eles exercida.”

³²⁵ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/outros-projetos/central-de-balancos.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

sistema para eliminar a redundância de informações existentes na escrituração contábil, no Lalur e na DIPJ, facilitando o cumprimento da obrigação acessória³²⁶.

Dessa forma, constata-se que são diversos os universos de atuação do SPED, os quais se prestam a facilitar o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, ao mesmo tempo em que facilitam a fiscalização e a arrecadação tributárias. Nesse sentido, podem ser mencionados como benefícios propiciados pelo SPED: (i) eliminação do papel, com consequente preservação do meio ambiente, bem como redução de custos de armazenamento de documentos em papel; (ii) redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; (iii) uniformização e melhoria da qualidade das informações prestadas às diversas unidades federadas, com possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais; (iv) redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas; (v) redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte e aumento da produtividade daquele através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos; (vi) simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação); (vii) fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias; (viii) rapidez no acesso às informações; (ix) possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão; (x) redução de custos administrativos e do “Custo Brasil”; (xi) disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes; (xii) aperfeiçoamento do combate à sonegação³²⁷.

O Sistema Público de Escrituração Digital – SPED permite que diversas das obrigações tributárias acessórias existentes no ordenamento jurídico brasileiro sejam substituídas por obrigações cujo adimplemento se dá por meio eletrônico e de forma unificada em relação aos deveres instrumentais instituídos pelos diferentes entes da federação, o que embora possa parecer extremamente trabalhoso – pois inicialmente o SPED demandará a implementação de todo um ambiente eletrônico e adaptação a este novo universo pelos seus sujeitos passivos –, posteriormente, o novo sistema pode trazer grandes benefícios, com

³²⁶ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/outros-projetos/e-lalur.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

³²⁷ Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/beneficios.htm>>. Acesso em 18-02-2010.

economia de tempo e dinheiro dos sujeitos passivos no cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias.

Por conseguinte, o advento do SPED pode significar uma iniciativa de simplificação do cumprimento das obrigações tributárias acessórias – a qual surge em sentido contrário à crescente imposição de onerosos deveres instrumentais por diferentes entes da federação –, a fim de quem sabe um dia retirar o Brasil do topo do “ranking” mundial de Países que mais horas dispende anualmente com o cumprimento daquelas obrigações, de acordo com dados coletados pela PricewaterhouseCoopers e pelo Banco Mundial no estudo “Pagando Tributos 2010”³²⁸.

³²⁸ Alguns dados coletados no estudo mencionado foram apresentados no item 3.5.1 da dissertação.

4 AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

4.1 Introdução

O último capítulo do trabalho traz algumas decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, a fim de ilustrar os principais assuntos estudados ao longo da dissertação, sem de qualquer forma esgotar o tema. Ressalta-se que o objetivo não é tecer comentários sobre as decisões trazidas, mas apenas mostrar que os Tribunais Superiores brasileiros vem sendo provocados a decidir diversas questões envolvendo a temática das obrigações tributárias acessórias.

4.2 Fiscalização tributária e direitos do administrado

A Administração Tributária conta com o poder-dever de fiscalização outorgado pela própria Constituição Federal, bem como pela legislação infraconstitucional; no entanto, a fiscalização deve ser exercida com observância aos direitos individuais dos administrados.

Sobre o tema, já concluiu o Supremo Tribunal Federal que a Administração Tributária “pode muito, mas não pode tudo”, pois deve respeito aos direitos e garantias individuais dos contribuintes e terceiros, inclusive ao direito à inviolabilidade de domicílio, conceito que inclui também os espaços privados não abertos ao público, onde alguém exerce atividade profissional, como os escritórios de contabilidade e advocacia:

EMENTA: Fiscalização tributária. Apreensão de livros contábeis e documentos fiscais realizada, em escritório de contabilidade, por agentes fazendários e policiais federais, sem mandado judicial. Inadmissibilidade. Espaço privado, Não aberto ao público, sujeito à proteção constitucional da inviolabilidade domiciliar (CF, art. 5º, XI). Subsunção ao conceito normativo de ‘casa’. Necessidade de ordem judicial. Administração pública e fiscalização tributária. Dever de observância, por parte de seus órgãos e agentes, dos limites jurídicos impostos pela constituição e pelas leis da República. Impossibilidade de utilização, pelo Ministério Público, de prova obtida

com transgressão à garantia de inviolabilidade domiciliar. Prova ilícita. Inidoneidade Jurídica. ‘Habeas Corpus’ deferido. Administração tributária. Fiscalização. Poderes. Necessário respeito aos direitos e garantias individuais dos contribuintes e terceiros. Aos direitos e garantias individuais dos contribuintes e de terceiros. - Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. - A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, ‘respeitados os direitos individuais e nos termos da lei’ (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários – restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado. A garantia da inviolabilidade domiciliar como limitação constitucional ao poder do Estado em tema de fiscalização tributária. Conceito de ‘casa’ para efeito de proteção constitucional. Amplitude dessa noção conceitual, que também compreendem os espaços privados não abertos ao público, onde alguém exerce atividade profissional: necessidade, em tal hipótese, de mandado judicial (CF, art. 5º, XI). - Para os fins da proteção jurídica a que se refere o art. 5º, XI, da Constituição da República, o conceito normativo de ‘casa’ revela-se abrangente e, por estender-se a qualquer compartimento privado não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade (CP, art. 150, § 4º, III), compreende, observada essa específica limitação espacial (área interna não acessível ao público), os escritórios profissionais, inclusive os de contabilidade, ‘embora sem conexão com a casa de moradia propriamente dita’ (Nelson Hungria). Doutrina. Precedentes. - Sem que ocorra qualquer das situações excepcionais taxativamente previstas no texto constitucional (art. 5º, XI), nenhum agente público, ainda que vinculado à administração tributária do Estado, poderá, contra a vontade de quem de direito (*invito domino*), ingressar, durante o dia, sem mandado judicial, em espaço privado não aberto ao público, onde alguém exerce sua atividade profissional, sob pena de a prova resultante da diligência de busca e apreensão assim executada reputar-se inadmissível, porque impregnada de ilicitude material. Doutrina. Precedentes específicos, em tema de fiscalização tributária, a propósito de escritórios de contabilidade (STF).- O atributo da auto-executoriedade dos atos administrativos, que traduz expressão concretizadora *do privilège du préalable*, não prevalece sobre a garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar, ainda que se cuide de atividade exercida pelo Poder Público em sede de fiscalização tributária. Doutrina. Precedentes (...) ³²⁹.

Pode-se concluir que é dever do administrado exhibir a documentação exigida pela autoridade fiscal, bem como facilitar o ingresso da mesma em seu domicílio tributário. Todavia, caso o administrado se oponha à exibição dos documentos ou ingresso em seu estabelecimento, não pode a autoridade fiscal compelir materialmente aquele à exibição ou invadir o estabelecimento cuja entrada foi obstaculizada pelo dono. Nesses casos, cabe ao Fisco recorrer ao Poder Judiciário, aplicar multas, ou ainda adotar outras medidas indiretas previstas em lei para fazer com que o administrado cumpra seus deveres legais tributários ³³⁰.

³²⁹ Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, votação unânime (pelo deferimento do pedido), 10-6-2008, HC 93.050/RJ, DJe 01-08-2008, divulg. 31-07-2008, public. 01-08-2008, ement. v. 02326-04, p. 00700. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em 06-07-2010.

³³⁰ Vide item 2.3.1., onde foram estudados os direitos e deveres dos administrados, inclusive a inviolabilidade do domicílio.

4.3 Apreensão de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea

Embora a Administração Tributária não possa compelir à força, materialmente, de imediato, o administrado a recolher o valor do tributo em si, nem a cumprir a obrigação tributária acessória; pode adotar medidas diretas de coerção, nos termos da lei, mas desde que destinadas a limitar atividades particulares contrastantes com os interesses sociais e a apurar a ocorrência de ilícitos tributários, o que ocorre, por exemplo, nos casos de apreensão de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal idônea.

O §7º, do artigo 163, da Constituição do Estado de São Paulo prevê que não constitui limitação ao tráfego de bens, por meio de tributo, a apreensão de mercadorias, quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário³³¹. Assim, nos termos da Constituição, a ausência da documentação fiscal implica a retenção da mercadoria até comprovação da legitimidade de sua posse.

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil interpôs ação direta de inconstitucionalidade contra o dispositivo, sob o argumento de que a retenção de mercadorias constrangeria os contribuintes a realizarem suas atividades profissionais, em afronta ao inciso XIII, do artigo 5º, da Constituição Federal. No entanto, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente o pedido formulado naquela ação direta, nos seguintes termos:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 163, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO: INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário. 2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente. 3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e

³³¹ Prevê a Constituição Paulista: “Artigo 163 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado (...) V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributo, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público Estadual; (...) § 7º - Para os efeitos do inciso V, não se compreende como limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias, quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário.”

consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente³³².

A Ministra Relatora Cármen Lúcia ressaltou em seu voto que a apreensão de mercadorias não se trata de coação para fins de pagamento de tributo, mas sim atribuição prevista na norma como exercício do poder de polícia da Administração Pública, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário:

(...) 3. O que se põe em exame é, pois, se se estaria diante de sanção política imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário ou se se cuidaria de atribuição inerente ao poder de polícia tributária. (...) Não se tem, no caso em pauta, hipótese normativa de coação para fins de pagamento de valores ao Fisco, porque a mercadoria fica retida até a comprovação da posse legítima por parte daquele que a transporta e que, então, a tem em sua posse lícita. (...) 5. Por igual, não se sustenta o argumento do Autor no sentido de que o §7º do art. 163 da Constituição de São Paulo estaria a contrariar as Súmulas deste Supremo Tribunal, conclusão a que se chega só pela leitura de cada qual das que são enunciadas nos verbetes seguintes: Súmula 70: 'É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo'. Súmula 323: 'É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos'. Súmula 547: 'Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais'. Essas Súmulas proíbem a Administração Pública de interditar estabelecimentos, apreender mercadorias ou cercear o exercício de atividades profissionais daqueles que se encontram em débito com suas obrigações fiscais como meio de coagir o devedor tributário a honrar os débitos que tenha com o Fisco em desatenção aos processos próprios para o alcance deste objetivo. Dito de outra forma: o que se veda é a adoção de providências, não previstas no sistema jurídico, para conduzir o contribuinte ao pagamento de débito por ele havido com o Fisco por medida oblíqua, fugindo-se do cumprimento dos ditames legais relativos aos direitos dos contribuintes. 6. No caso presente, porém, o que se põe na norma apreciada é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária. Desempenha-se a atribuição prevista na norma como exercício do poder de polícia da Administração Pública, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. (...) 7. Para que a Administração Tributária paulista possa desenvolver seu trabalho de fiscalização é que a Constituição do Estado dispôs sobre a sanção aos que circulassem em seus limites territoriais portando mercadorias sem a necessária documentação fiscal que, obrigatoriamente, há de ser emitida e apresentada nos termos da legislação em vigor. 8. É que no exercício do poder de polícia que o §7º do art. 163 da Constituição de São Paulo estabelece o limite temporal em que a Administração Pública conservará a mercadoria em seu poder: '... até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário'. Essa disposição da Constituição paulista harmoniza-se, aliás, com o que dispõe o Código Tributário Nacional: 'Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais coletivos'. 'Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.' (grifos nosso). Quando o dispositivo questionado prevê que '... não se compreende como limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias,

³³² Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, votação unânime (pela improcedência da ação), 17-05-2007, ADI 395/SP, DJe 082, divulg. 16-08-2007, public. 17-08-2007. DJ 17-08-2007, p. 00022, ement. v. 02285-01, p. 00052. RTJ v. 00201-03, p. 00823. RDDT n. 145, 2007, p. 181-185. RT v. 96, n. 866, 2007, p. 101-106. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudência>>. Acesso em 06-07-2010.

quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea ...', essa hipótese define a atuação da Administração Pública no exercício de suas atividades de fiscalizar a circulação de mercadorias e adotar medidas quando se comprovem estarem elas desacompanhadas dos documentos que as devam acompanhar, como é o caso de nota fiscal. Segundo as normas tributárias vigentes, a documentação fiscal, acompanhando a respectiva mercadoria, é instrumento de que se vale a Administração Pública, no exercício do poder de polícia, para fiscalizar a correta execução das atividades desenvolvidas em seu território. O §7º do art. 163 da Constituição paulista reproduz, em resumo, o quadro normativo havido no Código Tributário Nacional, sem que ali se contenha afronta ao art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República. (...) Por essas razões, voto pela improcedência da ação". (grifos no original).

Dessa forma, concluiu o Supremo Tribunal Federal que a Constituição Paulista, ao determinar a retenção de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, não impede o livre exercício de atividade profissional, nem é forma para constranger o contribuinte a pagar o tributo devido, o que afasta a assertiva de contrariedade aos Enunciados 70, 323 e 547 da Súmula do STF, ao fundamento de que estes proíbem a Administração Pública de interditar estabelecimento, apreender mercadorias ou cercear o exercício de atividades profissionais daqueles que se encontram em débito com suas obrigações fiscais como meio de coagi-los a pagar suas dívidas sem que sejam observados os processos próprios para o alcance desse objetivo. Pelo contrário, o dispositivo não constrange materialmente o contribuinte a pagar tributo, mas sim consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário³³³.

Por outro lado, é mister ressaltar que a apreensão de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal só se reputa devida quando observa todas as formalidades legais para a ocorrência da restrição, conforme exemplifica o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - APREENSÃO DE MERCADORIAS – AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO – ILEGALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO – EXISTÊNCIA - NULIDADE NÃO DECRETADA - ART. 249, § 2º, DO CPC - SÚMULA 323/STF. 1. É ilegal a apreensão de mercadoria ainda que desacompanhada de nota fiscal se a Administração tributária não efetiva o ato administrativo de lançamento da penalidade e cobrança do tributo por consistir em sanção política, nos termos da Súmula 323/STF. 2. É condição de validade do ato tributário que importe em intromissão no direito de propriedade do sujeito passivo de obrigação tributária sua materialização formal em auto de infração, instrumento adequado à tipificação da conduta infracional que enseja a abertura de processo para a aplicação das sanções cabíveis, legitimada pelo exercício do contraditório em procedimento em que se assegure ampla defesa. 3. Irrazoabilidade da medida de apreensão pelo Estado de Tocantins, ainda que sob fundamento de antecipação de receita em regime de substituição tributária, na medida em que não figura no pólo ativo da obrigação tributária. 4. A perpetuação de omissão de questão relevante para o deslinde da causa é fundamento suficiente para a declaração de nulidade do acórdão embargado, desde que se

³³³ Vide parte final do item 2.1., onde se estudou o poder de polícia da Administração Pública Fazendária.

possa julgar a lide em proveito da parte a quem ela aproveita, nos termos do art. 249, § 2º, do CPC. 5. Incabível recurso especial fundado em violação à legislação local (Súmula 280/STF) ou à norma constitucional, nos termos dos arts. 102 e 105 da Constituição Federal. 6. Sucumbência fixada em 20% do valor atribuído à causa devidamente corrigido nos termos da Súmula 162 do STJ. 7. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido³³⁴.

Enfim, a apreensão de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal é medida idônea, típica do exercício do poder de polícia da Administração Tributária, que não visa compelir o administrado a pagar o tributo ou cumprir a obrigação tributária acessória em si; mas sim visa restringir direitos particulares em prol do interesse público, bem como apurar a ocorrência de eventuais ilícitos tributários, tais como crimes de sonegação fiscal, contrabando, descaminho, dentre outros.

4.4 Registro especial para a indústria do cigarro

O julgado a seguir trazido, mais uma vez demonstra que a Administração Tributária, quando age no exercício do poder de polícia, tem atribuição para restringir direitos e liberdades dos particulares em prol de interesses maiores, como a proteção da saúde pública e da livre concorrência, mesmo que para tanto tenha que impedir o exercício de determinada atividade empresarial, como exemplifica decisão do Supremo Tribunal Federal assim ementada:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos³³⁵.

³³⁴ Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, votação unânime (para conhecer parcialmente do recurso e, nesse ponto, dar-lhe provimento), 01-12-2009, REsp 1104228/TO, Recurso Especial 2008/0249724-0, DJe 14-12-2009. Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/pagina_lista.asp>. Acesso em 06-07-2010.

³³⁵ Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. para Acórdão Min. Cezar Peluso, votação por maioria (para indeferir a cautelar), 27-06-2007, AC 1657 MC/RJ, DJe-092,divulg. 30-08-2007, public.31-08-2007. DJ 31-08-2007, p. 00028, ement. v. 02287-02, p. 00254.RTJ v.00204-01, p. 00099. RDDT n. 146, 2007, p. 231-232. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em 06-07-2010.

Consta do relatório do julgado, de lavra do Ministro Joaquim Barbosa, que a empresa American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda ajuizou no Supremo Tribunal Federal ação cautelar visando à atribuição de efeito suspensivo a recurso extraordinário já admitido pelo Tribunal de origem. Narra a empresa que a Secretaria da Receita Federal iniciou, em 01.09.2005, processo fiscal de verificação das condições para manutenção de registro especial previsto no Decreto-Lei 1.593/1977, concedido à empresa em 1996, o qual é condição necessária para permissão da fabricação de cigarros classificados em certo código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-TIPI, sendo que o não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, é hipótese de cancelamento do registro especial³³⁶.

³³⁶ Determina o Decreto-Lei nº 1.593/77, com redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001: “Art.1ºA fabricação de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, será exercida exclusivamente pelas empresas que, dispondo de instalações industriais adequadas, **mantiverem registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.** 1ºAs empresas fabricantes de cigarros estarão ainda obrigadas a constituir-se sob a forma de sociedade e com o capital mínimo estabelecido pelo Secretário da Receita Federal. §2ºA concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento industrial e estará, também, na hipótese de produção, condicionada à instalação de contadores automáticos da quantidade produzida e, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, à comprovação da regularidade fiscal por parte: I-da pessoa jurídica requerente ou detentora do registro especial; II-de seus sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores; III-das pessoas jurídicas controladoras da pessoa jurídica referida no inciso I, bem assim de seus respectivos sócios, diretores, gerentes, administradores e procuradores. §3ºO disposto neste artigo aplica-se também à importação de cigarros, exceto quando destinados à venda em loja franca, no País. §4ºO registro especial será concedido por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. §5ºDo ato que indeferir o pedido de registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, no prazo de trinta dias, contado da data em que o contribuinte tomar ciência do indeferimento, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa. §6ºO registro especial poderá também ser exigido dos estabelecimentos que industrializarem ou importarem outros produtos, a serem especificados por meio de ato do Secretário da Receita Federal. **Art.2ºO registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:I - desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro; II-não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal;** (Redação dada pela Lei nº 9.822, de 1999); III-prática de conluio ou fraude, como definidos na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de cigarros e outros derivados de tabaco, após decisão transitada em julgado. (Redação dada pela Lei nº 9.822, de 1999) §1ºPara os fins do disposto no inciso II deste artigo, o Secretário da Receita Federal poderá estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo. (Incluído pela Lei nº 9.822, de 1999); §2ºNa ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I e II do caput deste artigo, a empresa será intimada a regularizar sua situação fiscal ou a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, no prazo de dez dias. §3ºA autoridade concedente do registro decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, expedindo ato declaratório cancelando o registro especial, no caso de improcedência ou falta de regularização da situação fiscal, dando ciência de sua decisão à empresa. §4ºSerá igualmente expedido ato declaratório cancelando o registro especial se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.§5ºDo ato que cancelar o registro especial caberá

No curso do aludido processo fiscal, a Secretaria da Receita Federal concedeu à parte requerente o prazo de dez dias para regularização da situação fiscal da empresa, que compreendia “o recolhimento de todos os débitos existentes, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa”. Diante desse quadro, a requerente ajuizou medida cautelar preparatória na Justiça Federal do Rio de Janeiro para assegurar seu direito ao livre exercício de atividade econômica lícita.

A medida cautelar foi concedida na Justiça Federal e a ação principal em seguida interposta pela empresa foi julgada procedente. A União apelou e foi reformada a sentença pelo Tribunal Regional Federal da 2a. Região, que considerou válida a exigência de rigorosa regularidade fiscal imposta às empresas fabricantes de cigarros, ressaltando que o Decreto-Lei 1.593/1977 foi recebido pela Constituição de 1988, pois duas características da atividade da indústria tabagista – a magnitude da arrecadação e o impacto na saúde pública – justificam a restrição, conforme excerto constante da ementa do julgado: “*a arrecadação tributária decorrente da fabricação do tabaco é imprescindível para que possa arcar com os custos das doenças relacionadas ao consumo de cigarros*”.

A empresa, por sua vez, interpôs recurso extraordinário contra o acórdão que reformou a sentença, validando a cassação do registro especial, sob alegação de existência de violação do direito constitucional à liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Embora já admitido na origem o recurso extraordinário, o Supremo Tribunal Federal indeferiu o pedido formulado na medida cautelar em apreço, que visava à atribuição de efeito suspensivo ao recurso.

recurso ao Secretário da Receita Federal, sem efeito suspensivo, dentro de trinta dias, contados da data de sua publicação, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa. §6ºO cancelamento da autorização ou sua ausência implica, sem prejuízo da exigência dos impostos e das contribuições devidos e da imposição de sanções previstas na legislação tributária e penal, apreensão do estoque de matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e materiais de embalagem, existente no estabelecimento. §7ºO estoque apreendido na forma do § 6º poderá ser liberado se, no prazo de noventa dias, contado da data do cancelamento ou da constatação da falta de registro especial, for restabelecido ou concedido o registro, respectivamente. §8ºSerão destruídos em conformidade ao disposto no art. 14 deste Decreto-Lei, os produtos apreendidos que não tenham sido liberados, nos termos do § 7º. §9ºO disposto neste artigo aplica-se também aos demais produtos cujos estabelecimentos produtores ou importadores estejam sujeitos a registro especial.” (grifou-se).

O Ministro Relator Joaquim Barbosa, voto vencido, ressaltou que a questão é extremamente complexa por envolver diversos direitos constitucionais, o que deve ser analisado a fundo quando da apreciação do recurso extraordinário. No entanto, concedeu o efeito suspensivo pleiteado na medida cautelar, tão somente para preservar o resultado útil do processo, dado o caráter capital da penalidade consistente no cancelamento do registro especial da empresa, uma vez confirmada. Assim se pronunciou o Ministro no julgamento da medida cautelar:

A outorga de efeito suspensivo ao recurso extraordinário é medida excepcional, que se justifica pela densa probabilidade de conhecimento e provimento do recurso extraordinário (cf. a AC 1.192, reL mm. Sepúlveda Pertence, DJ de 16.05.2006), ou, então, pelo inequívoco risco à própria efetividade do provimento jurisdicional final, que pode restar prejudicado ou inexecutável se não forem tomadas medidas de cautela. (...) Sem prejuízo de um profundo exame por ocasião do julgamento do recurso extraordinário, e sem me comprometer de pronto com as teses articuladas pelo requerente, reputo necessária a concessão da medida liminar pleiteada. Faço-o tão somente para preservar o resultado útil do processo, dado o caráter capital da penalidade, uma vez confirmada. O recurso extraordinário ao qual se deseja atribuir efeito suspensivo foi admitido pelo Tribunal de origem e, ao menos neste juízo inicial, possui as condições essenciais de viabilidade processual (tempestividade e prequestionamento explícito da matéria constitucional). Por outro lado, o periculum in mora é inequívoco. (...) O cancelamento do registro especial impede o exercício da atividade econômica lícita, que é um direito fundamental assegurado pela Constituição. Trata-se, assim, de medida de extrema gravidade e de abrangente repercussão, cujos efeitos são de difícil reversão. Com efeito, estimo que os danos patrimoniais advindos da paralisação de atividade econômica podem comprometer a própria existência da empresa, impedindo a retomada do exercício profissional se, por ventura, o cancelamento do registro especial for revertido. (...) Por outro lado, entendo que a questão posta ao exame da Corte no recurso extraordinário é marcada por inequívoca relevância constitucional, pois envolve a ponderação e possível calibração de uma linha histórica de orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, com a qual se afirma a invalidade da adoção de sanções políticas para coação ao cumprimento de obrigações tributárias. São representativas de tal linha de orientação as Súmulas 70, 323 e 547 da Corte, bem como o recente acórdão proferido durante o julgamento do RE 413.782 (rei. mm. Marco Aurélio, Pleno, DJ de 03.06.2005). Com efeito, o quadro que se delineia é complexo, e não permite a aplicação linear da orientação da Corte. Por um lado, há as vicissitudes e as idiosincrasias próprias do mercado da indústria do cigarro, que segundo se alega podem justificar o tratamento fiscal diferenciado e mais rigoroso, tanto por questões de saúde pública (custeio dos serviços de profilaxia e tratamento das doenças causadas pelos produtos da indústria do tabaco) como de concorrência (alta capilaridade da distribuição do produto no mercado e elevado risco de sonegação). Há dois pareceres abordando tais vieses, de autoria do Prof. Tércio Sampaio Ferraz Jr. e do Prof. José Afonso da Silva, juntado aos autos por requerimento da União. Por outro lado, as alegações trazidas pela União são graves, pois dão conta da existência de indícios de contumaz sonegação e de desrespeito ao sistema tributário, que prejudicam não somente o erário, mas também a livre iniciativa e a concorrência quanto às demais empresas do setor. Tais aspectos da discussão de fundo, contudo, serão mais bem analisados por ocasião do julgamento de mérito do recurso extraordinário. Do exposto, concedo a medida liminar requerida, atribuindo efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto pelo contribuinte, para o fim específico de afastar temporariamente os efeitos do cancelamento do registro especial, se a única razão para tal cancelamento for a situação de inadimplência prevista no art. 2º, II, do Decreto-Lei 1.593/1977. Esclareço que a atribuição de efeito suspensivo que ora se concede não tem por efeito impedir que a União exerça regulamente, e com toda a amplitude, a competência de fiscalização, lançamento e cobrança de tributos que a Constituição e o Sistema Tributário Nacional lhe outorga. É como voto.

Por outro lado, o Ministro Cezar Peluso, em voto-vista, abriu divergência em relação ao Ministro Relator, no que foi acompanhado pela Ministra Cármen Lúcia e pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Carlos Britto e Gilmar Mendes. Assim se pronunciou o Ministro Cezar Peluso em seu voto:

(...) 3. Estou em que, *data venia*, não é caso de liminar. A atribuição de efeito suspensivo a recurso extraordinário é sempre medida clara de exceção e, como tal, exige severidade de juízo. Ora, suposto o periculum in mora pudesse ou possa estar configurado à vista da interrupção das atividades da empresa, não lhe encontro razoabilidade jurídica ao pedido, por conta da singularidade factual e normativa do caso. Ainda na primeira hipótese, seria forçoso reconhecer a existência de periculum in mora inverso, consistente na exposição dos consumidores, da sociedade em geral e, em particular, da condição objetiva da livre concorrência, ao risco da continuidade do funcionamento de empresa para tanto inabilitada. Tal situação exigiria ponderação de segunda ordem, que sequer é necessária aqui, pois a só falta de um dos requisitos necessários à concessão de medida liminar basta-lhe ao indeferimento. 4. Prevê o Decreto-Lei no. 2 1.593/77, como condição inafastável para o exercício da atividade econômica de industrialização de cigarros, um conjunto de requisitos que, se descumpridos, subtraem toda licitude à produção. Tal imposição parece-me, já neste juízo sumário, de todo razoável e válida, como procurarei demonstrar ao longo do voto. 5. Em primeiro lugar, note-se a extrema relevância do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) no contexto específico do mercado de cigarros. Estes são produtos reconhecidos e gravemente danoso à saúde, conseqüentemente supérfluo e, na produção, fortemente tributado pela mais alta alíquota da Tabela do IPI (“TIPI”), por força da seletividade em função da essencialidade: o IPI responde por obra de 70% (setenta por cento) do total da arrecadação de impostos e contribuições desse setor produtivo (cf. memorial da Fazenda Nacional), onde é incontroverso que “os tributos correspondem, aproximadamente, a 70% do preço de cada maço de cigarros” (cf. memorial da ETCO). O IPI é rubrica preponderante no processo de formação do preço do cigarro, de modo que qualquer diferença a menor no seu recolhimento, por mínima que seja, tem sempre reflexo superlativo na definição do lucro (neste caso, aparentemente arbitrário) da empresa. Que dizer-se, pois, da repercussão do seu não recolhimento? Esse poderoso impacto dos tributos na estrutura de custos e preços da produção, não menos que no lucro do produtor, é incontestável realidade matemática. Veja-se, a título de comparação, que redução da alíquota de ICMS, na indústria de sabonetes, de 18% para 0%, causa, na apuração do lucro, uma variação da ordem de 388% (trezentos e oitenta e oito por cento)¹. Ora, como a alíquota de IPI, em relação à indústria de cigarros, é substancialmente mais elevada, seu não recolhimento (coeteris panbus) aumentará, de forma ainda mais ostensiva, a variação do lucro sobre o

faturamento. 6. O Decreto-Lei n 1.593/77 outorga exclusivamente aos detentores de registro especial na Secretaria da Receita Federal o direito de exercer atividade de fabricação de cigarros, cuja produção, como aduz o memorial da Fazenda, é meramente tolerada pelo poder público, que a respeito não tem alternativa política e normativa razoável. Sua função está em resguardar interesse específico da administração tributária no controle da produção de cigarros e que não é apenas de cunho fiscal-arrecadatório. Antes, a indústria do tabaco envolve, como é intuitivo, implicações importantes sobre outros atores e valores sociais, tais como os consumidores, os concorrentes e o livre mercado, cujos interesses são também tutelados, com não menor ênfase, pela ordem constitucional. (...) Ao investigar a ratio iuris da necessidade de registro especial para a atividade de produção de cigarros, vê-se, logo, que provém de norma inspirada não só por objetivos arrecadatórios, senão também por outras finalidades que fundamentam a exigência jurídica dos requisitos previstos para a manutenção do registro especial, entre os quais se inclui o da regularidade fiscal. Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-Lei n 1.593/77, é a defesa da livre concorrência. Toda a atividade da Indústria de tabaco é cercada de cuidados especiais em razão das características desse mercado, e, por isso, empresas em débito com tributos administrados pela SRF podem ver cancelado o registro especial — que é verdadeira autorização para produzir —, bem como interditados os estabelecimentos. Não há impedimento a que norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado,

sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República. (...) Cumpre sublinhar não apenas a legitimidade destoutro propósito normativo, como seu prestígio constitucional. A defesa da livre concorrência é imperativo de ordem constitucional (art. 170, mc. IV) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (art. 170, caput). Lembro que “livre iniciativa e livre concorrência, esta como base do chamado livre mercado, não coincidem necessariamente. Ou seja, livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa (cf. Farina, Azevedo, Saes: Competitividade: mercado, Estado e Organizações, São Paulo, 1997, cap. IV). Daí a necessária presença do Estado regulador e fiscalizador, capaz de disciplinar a competitividade enquanto fator relevante na formação de preços (...). 7. Ademais, o caso é do que a doutrina chama de tributo extra fiscal proibitivo⁸, ou simplesmente proibitivo, cujo alcance, a toda a evidência, não exclui objetivo simultâneo de inibir ou refrear a fabricação e o consumo de certo produto. A elevada alíquota do IPI caracteriza-o, no setor da indústria do tabaco, como tributo dessa categoria, com a nítida função de desestímulo por Indução na economia⁹. E isso não pode deixar de interferir na decisão estratégica de cada empresa de produzir ou não produzir cigarros. É que, determinada a produzi-lo, deve a indústria submeter-se, é óbvio, às exigências normativas oponíveis a todos os participantes do setor, entre as quais a regularidade fiscal constitui requisito necessário, menos à concessão cio que à preservação do registro especial, sem o qual a produção de cigarros é vedada e ilícita. (...) Ora, a previsão normativa de cancelamento da inscrição no Registro Especial por descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, antes de ser sanção estrita¹¹, é prenúncio desta: uma vez cancelado o registro, cessa, para a empresa inadimplente, o caráter lícito da produção de cigarros; se persistente, a atividade, de permitida, passa a ostentar o modal deôntico de não-permitida, ou seja, proibida. (...) Não colhe, pois, a alegação de que a administração estaria, neste caso, a encerrar ou impedir “as atividades empresariais de uma sociedade que exerce atividade lícita.” A atuação fazendária não implicou, pelo menos à primeira vista, violação de nenhum direito subjetivo da autora, senão que, antes, a impediu de continuar a desfrutar posição de mercado conquistada à força de vantagem competitiva ilícita ou abusiva. (...) Dadas as características do mercado de cigarros, que encontra na tributação dirigida um dos fatores determinantes do preço do produto, parece-me de todo compatível com o ordenamento limitar a liberdade de iniciativa a bem de outras finalidades jurídicas tão ou mais relevantes, como a defesa da livre concorrência e o exercício da vigilância estatal sobre setor particularmente crítico para a saúde pública. Daí que o poder previsto no Decreto-Lei e as conseqüências que dele tirou a autoridade fazendária se afiguram válidos *prima facie*: se regularidade fiscal é condição para vigência do registro especial, que, por sua vez, é condição necessária da legalidade da produção de cigarros, não há excogitar lesão a direito subjetivo da autora, mas ato administrativo regular (conforme às regras), que abortou perpetuação de uma situação de ilegalidade. 8. Releve-se que a empresa não se está recusando a pagar tributo controvertido, que fosse ou seja alvo de freqüentes disputas judiciais — coisa que se deduziria e comprovaria a simples observações estatísticas de demandas, até por iniciativa dos concorrentes, expostos, que estariam todos, às mesmas exigências tributárias. Donde se conclui que, perante as características desse mercado industrial concentrado, em que o fator tributo é componente decisivo na determinação dos custos e preços do produto, o descumprimento das obrigações fiscais é aqui acentuadamente grave¹³, dados seus vistosos impactos negativos sobre a concorrência, o consumidor, o erário e a sociedade. E representa, ainda, tentativa de fraude ao princípio da igualdade e de fuga ao imperativo de que a generalidade dos contribuintes deva pagar tributos. Tampouco apresenta a empresa, e isto é crucial, justificativas algo convincentes contra arguição de inadimplemento, aparentando adotar estudada estratégia empresarial de não recolhimento sistemático de tributos como instrumento de apropriação e acumulação de vantagens competitivas indevidas. Tal atitude dá tons peculiaríssimos ao caso, pois, como averba a Fazenda nos memoriais, “a parte ora agravada não é uma empresa ordinária, detentora de um débito qualquer de titularidade da União (...). O ETCO qualifica-a como “uma das maiores sonegadoras de tributos do país,” ponderando que, “por mais diligente que seja a Fazenda Nacional, alguns anos se passarão até que a situação fiscal da requerente seja regularizada. Neste interregno a requerente terá conquistado deslealmente parcela significativa do mercado (...) Tal distinção permite dar ao caso o tratamento singular que suas particularidades exigem, sem permitir à administração pública tirar, de eventual decisão contrária à demandante, tese aplicável a outras hipóteses em que se não verifique situação típica de comportamento anticoncorrencial aqui presente. 9. Noutras palavras, conquanto se reconheça e reafirme a aturada orientação desta Corte que, à luz da ordem constitucional, não admite imposição de sanções políticas tendentes a compelir contribuinte inadimplente a pagar tributo, nem motivadas por descumprimentos de menor relevo, estou convencido de que se não configura, aqui, caso estreme de sanção política, diante, não só da

finalidade jurídica autônoma de que se reveste a norma, em tutela da livre concorrência, mas também de sua razoabilidade, porque, conforme acentua TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, coexistem aqui os requisitos da necessidade (em setor marcado pela sonegação de tributos, falsificação do produto, o aproveitamento de técnicas capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação, é uma exigência indispensável”), da adequação (“o registro especial, sob condição de regularidade fiscal, é específico para a sua destinação, isto é, o controle necessário da fabricação de cigarros”) e da proporcionalidade (não há excesso, pois a prestação limita-se “ao suficiente para atingir os fins colimados”). Não custa insistir. Insurge-se o contribuinte contra o que considera “flagrante inconstitucionalidade e abusividade no ato (sanção política vedada na jurisprudência do STF), com que a Fazenda Nacional, a pretexto de cobrar tributo, determinou a interdição de seus estabelecimentos”. Sustenta, nesse sentido, que a União não poderia valer-se desses meios de coerção (como a ameaça de encerramento das atividades empresariais de uma sociedade legalmente constituída e que exerce atividade lícita”), previstos ou não em diplomas infraconstitucionais, para exigir regularização da situação fiscal, pois haveria outros “meios legítimos para a cobrança de tributos”. Cita, para tanto, as súmulas 70, 323 e 547, bem como o RE no. 415.015. Há, contudo, como venho sustentando, dissimilaridades decisivas que apontam para a singularidade do caso em relação à jurisprudência da Corte: (a) existe justificativa extrafiscal para exigência da regularidade tributária. que é proporcional e razoável à vista das características do mercado concentrado da indústria de cigarros; (b) não se trata de simples “imposição de restrições e limitações à atividade em débito com a Fazenda (...) autorizada em lei” (RE no. 414.714, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA), mas de comando preordenado também ao resguardo de valor jurídico-constitucional de igual predicamento e dignidade, que é o princípio ou regra da livre concorrência; (c) o precedente do RE no. 415.018 (Rei. Min. CELSO DE MELLO) cuida de restrições “fundadas em exigências que transgridam os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade”, “sem justo fundamento”, “limitações arbitrárias”, atividade legislativa “abusiva ou imoderada”, dentre outros predicados, que, como visto, não se aplicam, sequer remotamente, a este caso; (d) as súmulas invocadas não quadram à hipótese, pois que, como decidiu acertadamente o TRF-2, “o caso dos autos envolve a análise sobre a possibilidade do Estado exigir, com base em norma infraconstitucional, regularidade fiscal para manutenção de registro especial em ramo produtivo específico, inexistindo correlação com a simples adoção de medidas coercitivas para *cobrar tributos*”. (...) 10. Do exposto, peço vênica para indeferir a liminar.

Com efeito, o cancelamento de registro especial de empresa fabricante de cigarros que não cumpre com suas obrigações tributárias principais ou acessórias, é medida adequada que se encontra dentro do âmbito do exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária.

Assim, não podem as empresas fabricantes de cigarros exercer sem qualquer tipo de controle estatal suas atividades – e o registro especial é uma forma de controle –, pois os produtos que fabricam são extremamente maléficis à saúde da população. Assim, o cumprimento com todas as obrigações tributárias principais é medida que se destina, ao menos teoricamente, à garantia da livre concorrência entre as fabricantes de cigarro, bem como ao ingresso de valores nos cofres públicos para custeio público das doenças que o cigarro inevitavelmente causará. Ainda, o cumprimento com todas as obrigações tributárias acessórias é medida que se destina a permitir que a Administração Tributária fiscalize e controle da forma mais rígida possível o nascimento e adimplemento de tributos oriundos da atividade de produção do cigarro.

4.5 Credenciamento de prestadores de serviços

A decisão ora trazida, emanada do Superior Tribunal de Justiça, demonstra que as obrigações tributárias acessórias também se destinam a apurar os verdadeiros sujeitos passivos de obrigações tributárias principais e, conseqüentemente, para qual ente da federação deve ser recolhido o tributo. No caso, o artigo 9º-A da Lei paulistana nº 13.701/03³³⁷, acrescentado pela Lei nº 14.042/2005, prevê a obrigação tributária acessória consistente na exigência de inscrição em cadastro na Secretaria Municipal de Finanças do Município de São Paulo, de diversos prestadores de serviços listados naquela lei, que prestam serviços na cidade de São Paulo, mas se localizam em município diverso.

Segundo os motivos expostos no Decreto nº 46.598/2005, que regulamentava o disposto nos artigos 9º-A e 9º-B da Lei nº 13.701/2003³³⁸, a imprescindibilidade do credenciamento decorre da “necessidade de resguardar os contribuintes regularmente estabelecidos no Município de São Paulo da concorrência predatória de empresas que, embora nele efetivamente operem, simulam seu estabelecimento em cidades onde as alíquotas do imposto são inferiores àquelas vigentes neste Município”, simulação essa que “configura fraude contra a Administração Tributária do Município de São Paulo, à qual compete o dever de coibi-la, a fim de evitar graves prejuízos ao erário”.

³³⁷ Prevê a lei paulistana: "Art. 9º-A. O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por outro Município, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do "caput" do art. 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento. § 1º Excetuam-se do disposto no "caput" deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País. § 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o "caput" deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município. § 3º Aplica-se, no que couber, o disposto nos parágrafos do art. 9º aos responsáveis referidos no § 2º deste artigo. Art. 9º-B. A inscrição no cadastro de que trata o art. 9º-A não será objeto de qualquer ônus, especialmente taxas e preços públicos. § 1º O indeferimento do pedido de inscrição, qualquer que seja o seu fundamento, poderá ser objeto de recurso, no prazo máximo de 15 (quinze) dias, contados da data de publicação. § 2º Considerar-se-á liminarmente inscrito no cadastro o sujeito passivo, quando, passados 30 (trinta) dias desde a data em que for requerida a inscrição, não houver decisão definitiva a respeito da matéria."

³³⁸ O Decreto nº 46.598/05 foi integralmente revogado, haja vista o advento do Decreto nº 50.896, de 1º de outubro de 2009, que aprovou o regulamento do Imposto Sobre os Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

No entanto, muitos contribuintes se insurgiram contra a Lei, sob a alegação de que não seriam contribuintes do ISS no Município de São Paulo, por não estarem ali sediadas e, dessa forma, não poderiam estar obrigados ao cadastramento determinado por aquela municipalidade. A instituição financeira HSBC Bank Brasil S/A Banco Múltiplo levou a questão até o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do recurso especial nº 1140354, assim ementado:

TRIBUTÁRIO – ISS – INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, CPC – LEI COMPLEMENTAR 116/2003 – COMPETÊNCIA DO ENTE FEDERAL DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – SÚMULA 83/STJ – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – ART. 557, *CAPUT*, DO CPC – RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO ³³⁹.

Embora tenha sido negado provimento ao recurso especial em razão de ausência de pré-questionamento, interessantes pontos foram levantados ao longo da decisão. Nesse sentido, foram extraídos os seguintes fragmentos da manifestação do Ministro Relator Humberto Martins:

Cuida-se de recurso especial interposto por HSBC BANK BRASIL S/A BANCO MÚLTIPLO, com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que, ao julgar demanda relativa a ISS, negou provimento ao recurso de apelação do recorrente, nos termos da seguinte ementa: "*MANDADO DE SEGURANÇA – ISS – Município de São Paulo – Exigência de cadastramento do prestador de serviço estabelecido fora do Município Paulista – Legalidade, pois se cuida de mera obrigação acessória no interesse local (art. 30, I, CF; CTN, arts. 111, III e 113) – Retenção do imposto pelo tomador do serviço – Cadastramento que evita tal medida – Princípio da territorialidade – Não violação, pois o imposto, em princípio, cabe ao Município do fato gerador – Sentença mantida – RECURSO IMPROVIDO.*" (...) Neste processo discute-se a necessidade ou não de a empresa recorrente cumprir uma obrigação acessória estabelecida em lei municipal, apesar de alegar não ser contribuinte do ISS no Município de São Paulo, por não estar ali sediada. (...) É entendimento pacífico no Superior Tribunal de Justiça que os valores pagos a título de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS devem ser cobrados pelo município onde foi realizada a prestação do serviço, ou seja, a competência é do local da ocorrência do fato gerador. (...) Dessa forma, percebe-se que o critério determinado pela Lei Complementar 116/2003 e utilizado nas decisões citadas é o local da prestação do serviço e não o município onde se localiza a empresa/contribuinte. Estando o acórdão recorrido de acordo com a jurisprudência desta Corte Superior não há violação dos artigos 3º e 4º da referida lei complementar. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (ART. 113, § 2º, CTN) Quanto à suposta violação do art. 113, § 2º, do CTN também não assiste razão ao recorrente. Dispõe o artigo que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória e será acessória quando decorrer de legislação tributária e tiver por objetivo prestações nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Como se percebe, a obrigação acessória do cadastramento das empresas que atua no município, ou seja, prestam serviços, foi estabelecida de acordo com os critérios dispostos e com o objetivo de auxílio na arrecadação e fiscalização do tributo. É interesse do ente tributante, principalmente no momento de fiscalização, o cadastro dos sujeitos passivos contribuintes do ISS. (...) Como se percebe, o acórdão recorrido encontra-se em consonância com os entendimentos dispostos neste Tribunal Superior, o que impõe a aplicação do enunciado da Súmula 83/STJ. (...).

³³⁹ Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, 21-10-2009, Recurso Especial nº 1140354/SP, Registro 2009/0174282-1, Dje 29-10-2009. Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/pagina_lista.asp>. Acesso em 06-07-2010.

Com efeito, a obrigação prevista na lei paulistana visa à identificação de empresas que prestam serviços no Município de São Paulo, mas migram para Municípios vizinhos, onde a alíquota do ISS é inferior, a fim recolher esse tributo no local onde estão sediadas e não em São Paulo, onde ocorre efetivamente a prestação do serviço, ou seja, o fato gerador do ISS.

Admitir que empresas prestadoras de serviços em São Paulo, mas localizadas fora daquele Município, paguem menos ISS do que as prestadoras de serviços em São Paulo ali sediadas, além de facilitar o desvio de montantes que deveriam ser recolhidos aos cofres paulistanos, significa ferir os princípios da igualdade e da livre concorrência, pois de fato acabam sendo tributadas de forma diversa, empresas que deveriam ser tributadas da mesma forma. Se todas prestam serviços em São Paulo, devem ser tributadas da mesma forma, pois do contrário certas empresas são beneficiadas em detrimento de outras, ao concorrerem no mercado sujeitas a menores ônus, ao menos sob o ponto de vista de recolhimento do ISS.

Dessa forma, agiu de maneira acertada o Superior Tribunal de Justiça, ao entender que a lei paulistana foi criada com objetivo de auxílio na arrecadação e fiscalização do tributo, pois é interesse do ente tributante, principalmente no momento de fiscalização, o cadastro dos sujeitos passivos contribuintes do ISS. Enfim, a obrigação tributária acessória envolvida na decisão foi criada pelo ente federativo competente para a arrecadação e fiscalização do ISS e de acordo com os princípios da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como da livre concorrência, todos vistos ao longo da dissertação³⁴⁰.

4.6 Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, conforme visto, é uma das mais importantes declarações das pessoas jurídicas em âmbito federal, por meio da qual as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as equiparadas, as imunes e as isentas,

³⁴⁰ Vide item 3.5.4, que versa sobre os limites de imposição na criação e regulamentação das obrigações tributárias acessórias.

as autarquias e fundações da administração pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios e os órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário dos Estados e do Distrito Federal e dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento, devem apresentar à Receita Federal informações sobre os seguintes impostos e contribuições federais, desde que por elas devidos: IRPJ; IRRF; IPI; IOF; CSLL; PIS/Pasep; Cofins; Cide-Combustível; Cide-Remessa³⁴¹.

A Instrução Normativa SRF nº 695, de 14 de dezembro de 2006 determinava³⁴², no inciso III, de seu artigo 4º, que os órgãos públicos da administração direta dos Estados, Distrito Federal e Municípios deveriam apresentar DCTF semestral, sob pena de aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação tributária acessória em questão³⁴³.

O Estado de Minas Gerais, no entanto, ajuizou ação cível originária com pedido de antecipação dos efeitos da tutela para garantir a dispensa dos órgãos públicos daquele Estado da obrigação de apresentar a Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais – DCTF, nos termos do artigo 4º, inciso III, da Instrução Normativa SRF nº 695/2006. Ainda, o autor requereu que a União se abstinhasse de adotar sanções, em virtude da ausência da apresentação do documento.

³⁴¹ Vide item 3.6.1. para mais informações sobre a DCTF.

³⁴² A Instrução normativa em questão foi alterada pela IN SRF nº 730, de 22 de março de 2007 e revogada a partir de 1º de janeiro de 2008 pela IN RFB nº 786, de 19 de novembro de 2007. Esta última foi revogada pela IN RFB nº 903, de 30 de dezembro de 2008, que por sua vez, foi revogada pela IN RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009, que determina: “Art. 1º As normas disciplinadoras da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), relativas a fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2010, são as estabelecidas nesta Instrução Normativa. Art. 2º As pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, as autarquias e fundações da administração pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios e os órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário dos Estados e do Distrito Federal e dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento, deverão apresentar, de forma centralizada, pela matriz, mensalmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, considera-se unidade gestora de orçamento aquela autorizada a executar parcela do orçamento dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

³⁴³ Previa a IN SRF nº 695/2006: “Art. 1º As normas disciplinadoras da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), relativa a fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2006, são as estabelecidas por esta Instrução Normativa. (...)“Art. 4º Deverão apresentar a DCTF Semestral: I – as pessoas jurídicas de direito privado, não enquadradas nas hipóteses do art. 3º; II – as autarquias e fundações públicas; III – os órgãos públicos da administração direta dos Estados, Distrito Federal e Municípios. (...) Art. 10. A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DCTF no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimada a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: I – de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos impostos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega dessa declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º; II – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.”

Segundo o Estado de Minas Gerais, a Instrução Normativa impôs restrição de direitos sem amparo legal – ou seja, inovou no ordenamento jurídico, sendo que deveria se limitar a estabelecer normas sobre a forma como a lei deve ser cumprida pela administração – e, assim, violou o princípio da legalidade. Ainda, a Instrução teria ofendido o princípio da igualdade, ao tratar os órgãos públicos estaduais e municipais de forma diferente dos órgãos públicos federais.

O pedido de tutela antecipada foi indeferido, sob o fundamento de que ausentes: (i) o *periculum in mora*, tendo em vista que o Estado de Minas Gerais não comprovou que o cumprimento da obrigação tributária acessória implica ônus desproporcional, nem quais os prejuízos irrecuperáveis dele advindos; por outro lado, haveria *periculum in mora* inverso, dado que a DCTF é importante obrigação tributária pertinente ao controle da regularidade fiscal; (ii) o *fumus boni iuri*, já que, a princípio, não haveria ofensa nem ao princípio da legalidade nem da isonomia.

O Estado de Minas Gerais, então, interpôs o agravo regimental ora trazido, contra a decisão que indeferiu o pedido de tutela pleiteado na ação cível originária, ao qual foi dado provimento, por maioria, nos seguintes termos:

EMENTA: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - SURGIMENTO POR FORÇA DE INSTRUÇÃO DA RECEITA FEDERAL - RELEVÂNCIA DO PEDIDO DE CONCESSÃO DE TUTELA ANTECIPADA E RISCO DE MANTER-SE O QUADRO COM PLENA EFICÁCIA. Ante o disposto no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, a exigir lei em sentido formal e material para ter-se o surgimento de obrigação tributária, ainda que acessória, mostra-se relevante pedido de tutela antecipada veiculado por Estado, visando a afastar sanções, considerado o que previsto em instrução da Receita Federal³⁴⁴.

Embora negado provimento ao agravo regimental pelo Ministro Relator Joaquim Barbosa, traz-se o conteúdo de seu voto, haja vista interessantes considerações ali tecidas:

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF é típica obrigação acessória, também chamada de dever instrumental. (...) Em síntese, a DCTF registra o **valor total** dos créditos apurados, por grupo de tributos e em intervalos específicos de apuração (há duas modalidades de DCTF – mensal e semestral). Em princípio, há duas garantias constitucionais mais expostas à violação na instituição das obrigações acessórias. Uma delas é a **divisão da competência tributária**, decorrente do pacto federativo. Com efeito, um ente tributante não pode pretender fiscalizar operações sujeitas à incidência de tributos cuja aptidão para instituição ou

³⁴⁴ Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, votação por maioria (para dar provimento ao agravo), 08-10-2009, ACO 1098 AgR-TA/MG, DJe-086, divulg. 13-05-2010, public. 14-05-2010, ement. v. 02401-01, p.00035. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em 06-07-2010.

cobrança pertença a outro ente tributante - exceção feita aos convênios em matéria de fiscalização (art. 199 do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/1966). A outra garantia decorre do **direito fundamental à propriedade e do postulado da eficiência da administração tributária**. De ditas regra e princípio extraio que o custo para estrita observância da obrigação acessória deve ser proporcional e razoável. Trata-se de disposição análoga à **vedação ao uso de tributo com efeito de confisco**, essa aplicável às normas que instituem o tributo. Que dizer, os recursos humanos e materiais ao que se convencionou chamar de *tax compliance* não podem ser desmesurados, levada em consideração a complexidade e a sofisticação das atividades econômicas da atualidade. Observo que nenhum ente federado está desobrigado de cumprir com os deveres instrumentais, seja em razão do pacto federativo ou da imunidade tributária recíproca. Os entes federados podem ser considerados sujeitos passivos ou responsáveis tributários nos limites da Constituição e da legislação de regência, visto que a imunidade tributária não alcança todos os tributos ou situações e também não afeta necessariamente a responsabilidade tributária. Por outro lado, o dever de manter registros úteis à fiscalização se justifica na harmonia projetada a partir do próprio pacto federativo, entendida como o auxílio recíproco que os entes tributantes devem prestar no que se refere à apuração de tributos. Por outro lado, a eficiência dos instrumentos de arrecadação é de interesse não apenas de todos os entes da federação, mas também de todos os contribuintes. É que o combate à sonegação fomenta a redução da carga tributária, pois o custo de manutenção do Estado passa a ser dividido por um número maior de pessoas. Aqui é importante lembrar que o **custo da sonegação é repartido por todos aqueles que cumprem as obrigações tributárias**. Assim, a invalidação de uma obrigação tributária acessória deve ser precedida de cuidadoso exame, para não tolher uma forma lícita de combate à sonegação. No caso em exame, e neste momento de juízo cautelar, não observo violação da imunidade tributária recíproca ou da regra da legalidade. Em relação à imunidade recíproca, entendo que a norma que proíbe a tributação dos entes federados pela incidência de impostos é insuficiente para alcançar os deveres relativos à fiscalização e apuração tributárias, necessários até mesmo para definir se o fato jurídico em exame se enquadra ou não na exceção ao poder de tributar. Quanto à regra da legalidade, pondero que a obrigatoriedade da veiculação do dever instrumental em lei não alcança o estabelecimento dos detalhes e peculiaridades ancilares relativos à forma de cumprimento da obrigação acessória. Dados como quais informações devem ser prestadas, a organização do formulário, se o envio deve ser feito em papel ou meio eletrônico, a periodicidade de prestação, etc, não possuem densidade normativa suficiente para demandar, obrigatoriamente, a respectiva previsão em lei em sentido estrito. É certo que, para a instituição de **tributos**, vige a regra da legalidade tributária **estrita**. Quer dizer, todos os critérios relativos à regra-matriz de incidência tributária – material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo – somente serão tidos por válidos se previstos em texto de **lei em sentido estrito**. Da constatação não é lícito inferir que o mesmo se dê com a obrigação acessória. A previsão para a criação de obrigações acessórias está no art. 16 da Lei 9.779/1999, assim redigido: ‘Art.16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.’ Sem prejuízo de novo exame por ocasião do julgamento do mérito, não observo **inconstitucionalidade conspícua e gritante** na norma infralegal que, para regulamentar o dispositivo indicado, aponta quais informações deverão ser prestadas pelo sujeito passivo ou pelo responsável tributário. **É importante lembrar também que tais informações já deveriam ser de domínio da parte, em razão da aplicação de normas societárias, de contabilidade pública e de responsabilidade fiscal**. Também considero ausente a **densa plausibilidade** da alegada violação da isonomia, supostamente causada pela exoneração concedida à Administração Direta Federal ao envio da DCTF. Como indiquei na decisão recorrida, há, aparentemente, diferença essencial entre os quadros a que submetidos os entes da administração federal e os entes dos demais membros do pacto federativo. O estado-autor não demonstrou a inexistência de outros mecanismos de controle da administração federal, presumíveis em razão da relação hierárquica mantida na estrutura da União. A ré alega que o controle das entidades que lhe são subordinadas é realizado com o SIAFI. Em sentido diverso, não há hierarquia ou subordinação do Estado de Minas Gerais à União, circunstância que, ao menos neste exame, justificaria a distinção feita quanto aos entes submetidos ao preenchimento da DCTF. Por fim, alerta ainda que para o *periculum in mora* reverso: o eventual afastamento da obrigatoriedade do envio da DCTF representará precedente aplicável a todos os contribuintes, e não apenas aos entes federados (pelo argumento da violação da legalidade). Assim, a cautela recomenda que eventual decisão favorável ao estado-autor seja tomada somente por ocasião do julgamento do mérito. Ante o exposto, conheço do agravo regimental, mas a ele nego provimento. É como voto. (grifos no original).

O Ministro Marco Aurélio, que votou em seguida, de início, opinou pela concessão de provimento parcial ao agravo regimental, apenas para afastar a possibilidade de aplicação de sanções nos casos de ausência de apresentação de DCTF pelos órgãos públicos do Estado de Minas Gerais. Ressaltam-se de seu voto os seguintes excertos:

(...) A meu ver, a articulação mostra-se verossímil, considerado o que se contém na Lei Complementar que é o Código Tributário Nacional. O que se apontou na inicial? Apontou-se que, mediante um ato dito normativo da Receita Federal, de toda poderosa Receita Federal, ter-se-ia criado obrigação tributária acessória para o Estado, obrigação que o artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional remete a lei – em sentido formal e material – e não a simples instrução normativa da Receita Federal a criar verdadeiro tratamento discriminatório, no que entidades públicas federais não estariam a tanto compelidas. Ao contrário, estariam eximidas da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, considerada a periodicidade constante da Instrução Normativa da Receita Federal. (...) Peço vênias ao Ministro Relator para prover o agravo e deferir a liminar nestes termos: apenas para afastar a aplicação de sanções pelo descumprimento da Instrução.

Após os dois votos, travou-se acirrado debate entre os Ministros e houve voto do Ministro Carlos Britto, acompanhando a divergência:

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Como nós estamos decidindo em sede cautelar, e o poder de cautela dos juízes é exercido numa situação de mescla de urgência do pedido e da inviabilidade de um aprofundamento analítico do caso, a intervenção do Ministro Marco Aurélio significa fortalecer os laços federativos, ou seja, proteger os entes periféricos da Federação, num movimento típico da democracia, que é ascendente e não descendente. Numa democracia, o fluxo de poder vem de baixo para cima e não de cima para baixo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - E o descumprimento da obrigação de fazer ocasiona a obrigação de dar.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Não tenha dúvida. Então, no caso, neste juízo ainda deliberatório, prefacial, eu tendo a acompanhar a divergência. Parece que o eminente Relator se reposiciona.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (RELATOR) - Essa é uma obrigação acessória, estamos tratando de algo que é acessório à questão tributária propriamente. É um formulário, uma declaração, o Estado não quer apresentar.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) - Há um problema sério aqui: é que, se se afastar a sanção, o indeferimento da liminar é inconstitucional, porque continua sendo obrigado a apresentar a declaração, só que a não apresentação não acarreta nada. Noutras palavras, é inútil.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (RELATOR) - Estaremos abrindo uma exceção para um Estado. Essa declaração é obrigatória para todos.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Mas só julgamos um caso de cada vez.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Mas, Ministro, os que dormem não podem esperar um pronunciamento judicial!

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Estamos julgando um de cada vez. É típico dos processos de índole subjetiva. Eu vou pedir vênias ao eminente Relator para acompanhar a divergência. (grifos no original).

O Ministro Ricardo Lewandowski votou em seguida, mas para dar provimento integral ao agravo, no que foi acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio, Carlos Britto, Carmen Lúcia. O Ministro Barbosa Moreira manteve seu voto:

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI**: Senhor Presidente, com todo o respeito pelo eminente Relator, o argumento do Ministro Marco Aurélio é no sentido de que há possibilidade de que esta regulamentação de caráter infralegal possa ter infringido a própria lei que regulamenta o assunto, a lei complementar. Portanto, há o *fumus boni iuris* e está também presente o *periculum in mora*, porque é possível que o Estado sofra sanções se não apresentar o documento. Então, Senhor Presidente, eu defiro integralmente a liminar, não apenas para afastar as sanções, mas também que ele não seja obrigado a apresentar essa declaração até o julgamento do mérito.

O **SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE)** - Só afastar as sanções torna ineficaz o deferimento da liminar, porque continua sendo obrigado a apresentar declaração.

O **SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** - Presidente, adiro à ponderação.

O **SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE)** - Então concede totalmente.

O **SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO** - Eu também concedo totalmente.

A **SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - Eu também concedo.

O **SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE)** - O Ministro-Relator mantém o seu voto?

O **SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (RELATOR)** – Mantenho o meu voto. (grifos no original).

Com efeito, conforme defendido no presente trabalho, as obrigações tributárias acessórias apenas podem ser instituídas por veículos introdutórios primários, ou seja, leis ou atos normativos com força de lei. Instruções Normativas da Receita Federal, dentre outros veículos introdutórios secundários, apenas podem regulamentar, especificar, os critérios material, espacial, temporal e pessoal das obrigações acessórias, genericamente previstos em lei³⁴⁵.

Ademais, no caso, verifica-se que a União exige a entrega da DCTF de outros entes da federação – ou seja, Estados, Distrito Federal e Municípios –, enquanto dos entes federais não há a mesma exigência, sob o fundamento de que as informações necessárias devem ser cadastradas no SIAFI e, assim, a obrigação seria exigida de todos, mas de forma diversa. No entanto, para que não haja ofensa ao princípio da igualdade tributária³⁴⁶ entre os entes da federação, seria necessária uma análise aprofundada a fim de verificar se realmente está sendo exigida de todos os entes da federação a obrigação de prestar informações sobre os tributos federais devidos – quer pela DCTF quer pelo SIAFI – bem como se a forma de prestação das informações sujeita os entes federativos aos mesmos ônus; pois só então restaria observado o princípio da igualdade.

³⁴⁵ Vide item 3.3.3, que versa sobre a opinião da Autora a respeito das fontes das obrigações tributárias acessórias.

³⁴⁶ Vide item 3.5.4.3, que versa sobre o princípio da igualdade tributária.

Pode-se concluir que os Ministros do Supremo Tribunal Federal agiram de forma correta ao darem provimento ao agravo regimental, pois ao menos em um juízo preliminar poderia haver ferimento ao princípio da legalidade e da igualdade tributárias, os quais se sobrepõem ao interesse do Fisco Federal em fiscalizar o recolhimento de seus tributos.

4.7 Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – DIMOB

A Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – Dimob, conforme estudado³⁴⁷, é exemplo de obrigação exigida de pessoas que dispõem de informações a respeito de bens imóveis envolvendo terceiros, ou seja, pessoas que comercializam imóveis por elas construídos, loteados ou incorporados; que realizam a intermediação de aquisição, alienação ou aluguel de imóveis; que realizam sublocação de imóveis; ou que foram constituídas para a construção, administração, locação ou alienação do patrimônio próprio, de seus condôminos ou sócios.

No entanto, o Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado do Paraná insurgiu-se contra a obrigação de entrega da DIMOB, ao interpor recurso especial contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sob fundamento de que: (i) houve ofensa ao art. 113, § 2º, e art. 197, ambos do Código Tributário Nacional³⁴⁸, pois obrigação acessória somente pode ser criada por lei; (ii) ao art. 1.227 do Código Civil³⁴⁹, já que eventual transação imobiliária somente se conclui com o registro imobiliário.

Foi negado provimento ao recurso especial, pois entendeu o Tribunal *a quo*, dentre outras conclusões, que a exigência de entrega da Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – Dimob encontra fundamento legal para a exigência tanto na Lei nº

³⁴⁷ No item 3.6.1 estudou-se a obrigação tributária acessória consistente na entrega de declarações, dentre elas a DIMOB.

³⁴⁸ O artigo 113, §2º foi visto no item 3.1, enquanto o artigo 197 foi analisado no item 2.2. do trabalho.

³⁴⁹ O Código Civil prevê: “Art. 1227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos nesse Código”.

9.779/1999³⁵⁰, que prevê a instituição de obrigações acessórias pela Secretaria da Receita Federal, quanto nos incisos III e IV, do art. 197 do CTN³⁵¹, que autoriza a requisição de informações relevantes para a fiscalização tributária das administradoras de bens e corretores. O acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS – DIMOB. IN SRF 304/2003. FUNDAMENTO LEGAL. ART. 16 DA LEI 9.779/1999 E ART. 197 DO CTN. EXIGÊNCIA DE MULTA. ART. 57 DA MP 2.158-35/2001. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 182/STJ. 1. Hipótese em que se impugna a exigência da Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – Dimob, nos termos da IN SRF 304/2003, pela qual construtoras, incorporadoras, imobiliárias e administradoras devem prestar informações anualmente sobre as operações de compra e venda e de aluguel de imóveis. 2. O antigo debate doutrinário a respeito do alcance do princípio da legalidade, no que se refere às obrigações acessórias (art. 155 c/c o art. 96 do CTN), é insignificante no caso, pois há fundamento legal para a exigência. 3. A Lei 9.779/1999 prevê a instituição de obrigações acessórias pela Secretaria da Receita Federal. Essa norma deve ser interpretada em consonância com o art. 197 do CTN, que autoriza a requisição de informações relevantes para a fiscalização tributária. 4. Não há falar em inexistência de dever de prestar informações relativas a operações de compra e venda e aluguel de imóveis, já que as administradoras de bens e os corretores são obrigados, nos termos do art. 197, III e IV, do CTN. Nessa situação encontram-se as administradoras, imobiliárias, corretoras, construtoras e incorporadoras quando atuam como intermediárias na consecução dos negócios de compra e venda e aluguel. 5. No mundo atual, em que as declarações fiscais são enviadas quase que exclusivamente por meio eletrônico, pela rede mundial de computadores, seria inadequado interpretar o vetusto art. 197 do CTN no sentido de que a Secretaria da Receita Federal deveria solicitar informações individualmente, por intimações escritas em papel. 6. Interpreta-se a norma jurídica à luz de seu tempo. A administração tributária deve pautar sua atuação no princípio da eficiência. 7. O sistema tributário moderno baseia-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte e por terceiros envolvidos com as operações e situações tributadas, posteriormente verificadas pela Administração. As relações de massa exigem essa sistemática para garantir a eficiência da arrecadação e a Justiça Fiscal. Não fosse assim, seria necessária uma superestrutura fiscalizatória, em cada esfera de governo, capaz de auditar individualmente milhões de contribuintes a cada ano, o que é irreal, antieconômico, ineficiente e contraria o princípio da boa-fé objetiva. 8. A IN SRF 304/2003 atendeu a essas diretrizes ao exigir informações por sistema informatizado disponibilizado pela própria Receita Federal (art. 2º). 9. A Dimob é conveniente e prática para os contribuintes. A declaração eletrônica entregue pelo próprio intermediário da operação de compra e venda de imóvel ou de aluguel (seja construtora, incorporadora, imobiliária ou administradora) afasta a necessidade de milhares de intimações pessoais e custosas informações individualmente consideradas. 10. Ademais, as informações solicitadas nem sequer são sigilosas. Pelo contrário, a venda e compra de imóveis deverá ser obrigatoriamente lançada no Registro Imobiliário, que, como se sabe, é público e acessível a qualquer interessado. A IN SRF 304/2003 nada mais fez que, com relação às compras e vendas de imóveis, antecipar e facilitar o acesso a essas operações, de modo a tornar mais eficiente a fiscalização. 11. Incabível a alegação de ofensa ao art. 1.227 do CC. O dispositivo prevê que a transmissão de direitos reais somente se dá pela transcrição no Registro de Imóveis, questão estranha à fiscalização da Receita Federal, que enfoca as alterações patrimoniais para fins de flagrar eventuais fraudes relacionadas à renda e ao faturamento. 12. No que se refere à multa pelo descumprimento da obrigação acessória, o Tribunal de origem consignou que sua validade advém do art. 57 da MP 2.158/2001. Esse fundamento não foi atacado pelo recorrente, o que atrai o disposto na Súmula 182/STJ, por analogia. 13. Recurso Especial não provido³⁵².

³⁵⁰ O artigo 16, da Lei nº 9.779/99 estabelece que “Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.

³⁵¹ Dispositivos estudados no item 2.2 da dissertação.

³⁵² Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, votação unânime (para negar provimento ao recurso), 23-06-2009, REsp 1105947/PR, RECURSO ESPECIAL 2008/0261827-8, DJe 27-

Com efeito, a lei pode exigir de terceiros, que não os sujeitos passivos da obrigação tributária principal³⁵³, informações para apuração do nascimento ou do pagamento de tributos. No caso em apreço, a obrigação tributária acessória consistente na entrega de declarações por parte de administradoras, imobiliárias, corretoras, construtoras e incorporadoras quando atuam como intermediárias na consecução dos negócios de compra e venda e aluguel, está prevista genericamente no Código Tributário Nacional e é apenas regulamentada por instrução normativa da Receita Federal.

Enfim, diante de todo exposto, não se vislumbra ofensa ao princípio da legalidade ou qualquer outro dispositivo constitucional ou infraconstitucional no presente caso, conforme bem decidido pelo Superior Tribunal de Justiça.

4.8 Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF Papel Imune

A Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune – DIF-Papel Imune constitui claro exemplo de que obrigações tributárias acessórias não dependem da existência de uma obrigação tributária principal, tanto que entes imunes tem de arcar com a entrega daquela declaração, sob pena de pagamento de multa pelo descumprimento da obrigação tributária acessória³⁵⁴. Assim, a DIF-Papel Imune é exigida dos fabricantes, distribuidores, importadores, empresas jornalísticas, editoras e gráficas que realizam operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; devendo ser apresentada até o último dia útil dos meses de fevereiro e agosto, em relação aos semestres civis imediatamente anteriores, em meio digital³⁵⁵.

08-2009,RDDT,v.172,p.178.Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/pagina_lista.asp>. Acesso em 06-07-2010.

³⁵³ Vide item 3.4.2.1, onde foram estudados os sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias.

³⁵⁴ Nos itens 3.2.2 e 3.2.3 foi estudada a questão da acessoriedade das obrigações tributárias acessórias, enquanto no item 3.4.2.1 foram estudados os sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias.

³⁵⁵ No item 3.6.1 estudou-se a obrigação tributária acessória consistente na entrega de declarações, dentre elas a DIF - Papel Imune.

No caso, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por entender que teria ocorrido negativa de vigência ao art. 57 da MP n. 2.158-35/2001³⁵⁶ e ao art. 505 do Decreto n. 4.544/2002³⁵⁷, os quais disciplinam a aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Concluiu-se no acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que a multa por falta de entrega de declaração (DIF-Papel Imune), prevista na IN SRF 71/2001, utiliza os critérios do art. 57 da MP 2.158/2001 e, sendo ambígua a redação do dispositivo, deve prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte, motivo pelo qual a multa é devida por declaração não entregue, sendo irrelevantes o tempo decorrido entre o vencimento até a entrega voluntária ou o auto de infração, ou a periodicidade da declaração.

No entanto, o Ministro Relator do Recurso Especial, Benedito Gonçalves, entendeu que a legislação é clara no sentido de que a ausência de entrega da DIF-Papel Imune enseja a aplicação de multa por mês-calendário de atraso na entrega de cada declaração. Ressalta-se do voto do Relator:

(...) o art. 57 da MP n. 2.158/2001 estabeleceu a multa por descumprimento de obrigações acessórias em R\$ 5.000,00 por mês calendário, mesmo comando contido no o art. 505 do Decreto n. 4.544/2002 (...) A obrigação tributária acessória, no caso, é o fornecimento de informações sobre os três meses anteriores à declaração, no prazo estipulado pela respectiva legislação de regência, que é a Instrução Normativa da SRF n. 71/2007. Essa instrução normativa, como se vê da transcrição supra, trouxe o termo *ad quem* para a apresentação das informações exigidas pela Secretaria da Receita Federal, estabelecendo que a "DIF - Papel Imune deverá ser apresentada até o último dia útil dos meses de janeiro, abril, julho e outubro". A legislação de regência, portanto, estipula que a Declaração de Informações tem que ser apresentada até o último dia útil dos meses

³⁵⁶ O art. 57 da Medida Provisória n. 2.158/2001 tem o seguinte teor: “Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades: I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados; II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.”

³⁵⁷ O Decreto n. 4.544/2002, Regulamento do IPI, dispõe o seguinte: “Art. 505. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 212 acarretará a aplicação da multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por mês-calendário, aos contribuintes que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 57). Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante Pelo SIMPLES, a multa de que trata o caput será reduzida em setenta por cento (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art.57, parágrafo único). (...) Art. 212. A SRF poderá dispor sobre as obrigações acessórias relativas ao imposto, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável (Lei nº 9.779, de 1999, art.16).”

de janeiro, abril, julho e outubro, sendo que a multa pela não entrega, no prazo, é de R\$ 5.000,00 reais por mês-calendário, de atraso na entrega de cada declaração. Assim, se a declaração deveria ter sido entregue em janeiro, mas o foi só no dia 1 de abril, há dois meses-calendário de atraso na entrega, devendo a multa ser de R\$ 5.000,00 reais por mês-calendário de atraso, até a efetiva entrega. Ante o exposto, **dou provimento** ao recurso especial, nos termos da fundamentação supra, para que a multa seja calculada por mês-calendário de atraso na entrega da DIF – Papel Imune. É como voto. (grifos no original)³⁵⁸.

Assim, o recurso especial interposto foi provido, nos seguintes termos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. IPI. PAPEL IMUNE. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES. DIF - PAPEL IMUNE. MP 2.158/2001, ART. 57. DECRETO N. 4.544/2002, ART. 505. IN/SRF N. 71/2001. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. CÁLCULO POR MÊS-CALENDÁRIO DE ATRASO NA ENTREGA. 1. Caso em que se discute a forma do cálculo de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, consistente, no caso, na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF- Papel Imune). 2. A legislação de regência estipula que a "DIF - Papel Imune" tem que ser apresentada até o último dia útil dos meses de janeiro, abril, julho e outubro, sendo que a multa pela não entrega, no prazo, é de R\$ 5.000,00 reais por mês-calendário, de atraso na entrega de cada declaração. 3. Recurso especial provido³⁵⁹.

Das decisões analisadas, depreende-se que as obrigações tributárias acessórias independem da existência de obrigações tributárias principais, pois ente imune está obrigado à entrega da DIF-Papel Imune no prazo legal, sob pena de multa pecuniária.

No caso, conclui-se que a entrega da DIF-Papel Imune deveria ter ocorrido em janeiro, mas só foi entregue no primeiro dia de abril, ou seja, com dois meses-calendário de atraso, como acertadamente entendeu o Ministro Relator Benedito Gonçalves, já que a legislação é clara no sentido de como deve ocorrer o cômputo e aplicação da multa na situação. Assim, a ausência de entrega da DIF-Papel Imune enseja a aplicação de multa por mês-calendário de atraso na entrega de cada declaração.

³⁵⁸ O art. 11 da IN/SRF n. 71/2007 tem as seguintes disposições: “Art. 11. A DIF - Papel Imune deverá ser apresentada até o último dia útil dos meses de janeiro, abril, julho e outubro, em relação aos trimestres civis imediatamente anteriores, em meio magnético, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado pela SRF. Parágrafo único. A DIF - Papel Imune, relativa ao período de fevereiro a março de 2002, poderá, excepcionalmente, ser apresentada até o dia 31 de julho de 2002.”

³⁵⁹ Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, votação unânime (para dar provimento ao recurso especial), 27-10-2009, REsp 1118587/SC, RECURSO ESPECIAL 2009/0010140-3, DJe 06-11-2009. Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/pagina_lista.asp>. Acesso em 06-07-2010.

4.9 Sistema de medição de Vazão

A instalação de Sistema de Medição de Vazão constitui obrigação tributária acessória exigida de determinados fabricantes de bebidas, a fim de propiciar efetiva efetiva fiscalização da produção e, assim dos tributos nascidos e devidos em razão da atividade³⁶⁰.

No entanto, a AFREBRAS – Associação dos Fabricantes de Refrigerante do Brasil ajuizou ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária com pedido de tutela antecipada, na Seção Judiciária do Distrito Federal, para que a União fosse obrigada a se abster de aplicar quaisquer sanções aos membros da Associação Autora, em razão da não instalação do Sistema de Medição de Vazão até o julgamento final da demanda, ou para que fosse determinada a suspensão da exigibilidade de cumprimento da obrigação tributária acessória de instalação do Sistema, até a União disponibilizar meios de ressarcir os custos daquela instalação. No mérito, a autora requereu a declaração da inexistência da relação jurídica tributária acessória, consistente da instalação do Sistema de Medição de Vazão, instituída pela Medida Provisória nº 2.458/2001, para as empresas integrantes da AFREBRAS.

Como o magistrado federal decidiu apreciar o pedido de tutela antecipada apenas após decurso do prazo para contestação da União, a AFREBRAS interpôs agravo de instrumento com pedido de efeito suspensivo ativo, para que fosse determinada a imediata apreciação do pedido de tutela antecipada, o que foi deferido pelo Tribunal Regional da Primeira Região.

A União, por sua vez, requereu ao Supremo Tribunal Federal a suspensão da tutela recursal antecipada deferida no Tribunal Regional da Primeira Região, alegando: (i) a ocorrência de grave lesão à ordem pública, considerada em termos de ordem jurídico constitucional, pois a decisão impugnada cerceia o poder-dever da Fazenda Pública exercer suas funções de fiscalização e arrecadação fiscal e cobrança estabelecida por força de lei, bem como foi proferida contra disposição expressa da lei tributária em vigor, ao permitir o não cumprimento por empresas de obrigação tributária acessória regularmente exigida; (ii) a

³⁶⁰ A obrigação de emissão de nota fiscal foi estudada no item 3.6.2 da dissertação.

existência de grave lesão à economia pública, tendo em vista os vultosos montantes que não têm sido recolhidos aos cofres públicos, configurando evasão fiscal estimada em 600 (seiscentos milhões) por ano, bem assim a vertiginosa queda na arrecadação, ano a ano no setor de refrigerantes.

A Ministra Ellen Gracie, em decisão monocrática, concedeu a suspensão da tutela recursal antecipada, sob o fundamento de configuração de grave lesão à ordem pública, na qual se inclui a ordem administrativa, diante da fundamental importância dos medidores de bebidas para a fiscalização tributária, em especial por permitirem a correta apuração dos elementos necessários para a quantificação do imposto devido, com vistas a diminuir a evasão da arrecadação tributária. Ainda, entendeu a Ministra que a decisão importa grave e irreparável lesão à ordem pública, em termos de ordem econômica, consideradas as estimativas apresentadas pela União.

Finalmente, a AFREBRAS interpôs o agravo regimental ora trazido, contra a decisão monocrática da Ministra Ellen Gracie. No entanto, foi negado provimento ao agravo regimental, nos seguintes termos:

EMENTA: Agravo Regimental em Suspensão de Liminar que afastou a imposição de sanções pelo descumprimento de obrigação tributária acessória de instalação pelas indústrias de cerveja e refrigerante de sistema de medição de vazão. Configuração de grave lesão à ordem administrativa e econômica. Prejuízo à fiscalização tributária e impedimento de medida para estancar perdas na arrecadação do IPI. Descabimento de concessão da suspensão em momento no qual a medida questionada já produziu seus efeitos. Agravo Regimental a que se nega provimento ³⁶¹.

Assim conclui-se que a obrigação tributária acessória consistente na instalação de Sistema de Medidores de Vazão é constitucional e prestigia a supremacia do interesse público sobre o privado, de forma proporcional e razoável. O que não seria proporcional nem razoável seria a ausência da existência de uma forma séria e rígida de medição que permitisse às empresas produtoras de bebidas lucrarem cada vez mais, ao tempo em que cada vez mais tributos deixariam de ser recolhidos aos cofres públicos pelas mesmas.

³⁶¹ SL 178 AgR / DF, Rel. Min. Gilmar Mendes (Presidente), julgamento em 22/04/2010, Tribunal Pleno, DJe-091, divulg. 20/05/2010, public. 21/05/2010, ement. Vol. 02402-01, pp-00071.

4.10 Multa pelo descumprimento de obrigação tributária acessória

A emissão de nota fiscal é obrigação tributária acessória imposta principalmente para comprovar a ocorrência de operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transportes intermunicipal, interestadual, ou de comunicação. Dessa forma, quem realiza as operações ou prestações tem o dever de emitir a nota fiscal; enquanto aquele que recebe a mercadoria ou serviço tem o dever de não recebê-los sem nota fiscal³⁶².

Ainda, a Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, prevê em seu artigo 1º que a emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis – para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza –, deve ser realizada no momento da efetivação da operação. Ademais, previa o artigo 3º da Lei – ora revogado pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 –, que o descumprimento da obrigação tributária acessória em questão implicava a aplicação de multa pecuniária de 300% (trezentos por cento) sobre o valor objeto do bem da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais³⁶³.

A Confederação Nacional do Comércio – CNC ajuizou ação direta de inconstitucionalidade na qual, dentre outras alegações, questiona a constitucionalidade do

³⁶² A obrigação de emissão de nota fiscal foi estudada no item 3.6.2 da dissertação.

³⁶³ A Lei em apreço fixa: “Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação. 1º O disposto neste artigo também alcança: a) a locação de bens móveis e imóveis; b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas. Art. 2º O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários. Art. 3º Ao contribuinte pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais (Revogado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997). Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, não se aplica o disposto no art. 4º da Lei nº 8.212, de 29 de agosto de 1991. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996). Art. 4º A base de cálculo da multa de que trata o art. 3º será o valor efetivo da operação, devendo ser utilizado, em sua falta, o valor constante da tabela de preços do vendedor, para pagamento à vista, ou o preço de mercado (Revogado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997).”

artigo 3º e seu parágrafo único, da Lei nº 9.532/97, haja vista o princípio constitucional da não confiscatoriedade tributária.

No julgamento da medida cautelar ajuizada naquela ação, entendeu-se que a multa de 300% prevista na Lei nº 8.846/1994 fere o princípio constitucional da vedação ao confisco, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, nos seguintes termos:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA - DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS - LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO - ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II) - INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA - PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO - TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. O PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO, EMBORA DE EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL, NÃO LEGITIMA A EDIÇÃO DE ATOS NORMATIVOS DE CARÁTER PRIMÁRIO, ESTANDO NECESSARIAMENTE SUBORDINADO, NO QUE CONCERNE AO SEU EXERCÍCIO, CONTEÚDO E LIMITES, AO QUE PRESCREVEM AS LEIS E A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A competência regulamentar deferida aos Ministros de Estado, mesmo sendo de segundo grau, possui inquestionável extração constitucional (CF, art. 87, parágrafo único, II), de tal modo que o poder jurídico de expedir instruções para a fiel execução das leis compõe, no quadro do sistema normativo vigente no Brasil, uma prerrogativa que também assiste, "ope constitutionis", a esses qualificados agentes auxiliares do Chefe do Poder Executivo da União. - As instruções regulamentares, quando emanarem de Ministro de Estado, qualificar-se-ão como regulamentos executivos, necessariamente subordinados aos limites jurídicos definidos na regra legal a cuja implementação elas se destinam, pois o exercício ministerial do poder regulamentar não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções

onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário. Doutrina. Jurisprudência. - Poder regulamentar e delegação legislativa: institutos de direito público que não se confundem. Inocorrência, no caso, de outorga, ao Ministro da Fazenda, de delegação legislativa. Reconhecimento de que lhe assiste a possibilidade de exercer competência regulamentar de caráter meramente secundário ³⁶⁴.

Por outro lado, na decisão trazida a seguir, entendeu o Superior Tribunal de Justiça que o simples fato da multa pelo descumprimento da obrigação acessória ser bastante elevada em face da multa pelo descumprimento da obrigação principal não implica, por si só, ferimento aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Ainda, entendeu-se que o Tribunal *a quo* já teria analisado a legalidade do valor da multa, não cabendo ao Superior Tribunal de Justiça analisar alegação de ofensa à lei local. O acórdão foi assim ementado:

EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL – AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA (AIIM) – ELEVADO VALOR – RAZOABILIDADE DA MEDIDA – LEI LOCAL. 1. A obrigação acessória desenvolve um "importante papel como mecanismo garantidor do cumprimento da obrigação principal", a partir do "aumento do sentimento de risco por parte dos contribuintes e responsáveis", pois os contribuintes acabam por municiar o fisco com uma série de informações que serão usadas para aumentar a eficiência da fiscalização tributária (MARTINS, Iágaro Jung. Obrigações acessórias: livros e declarações. Porto Alegre: TRF 4ª Região apud Leandro Paulsen, 11ª ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. Direito Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência). 2. O elevado valor da multa decorrente do não cumprimento da obrigação tributária acessória, em comparação com a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal, não significa, por si só, a desproporcionalidade ou desarrazoabilidade da medida prevista em lei. 3. In casu, a proporcionalidade da medida adotada foi analisada pelo Tribunal de origem com fundamento nos fatos envolvidos, na situação descrita no auto de infração e imposição de multa, o que atrai a incidência da Súmula 7/STJ. 4. Ademais, o Tribunal *a quo* analisou a legalidade do quantum fixado pela legislação local (Lei Estadual n 2.657/96 - RJ), concluindo pela sua juridicidade. Inviável rever tal entendimento, em razão da Súmula 280/STF, que determina: "Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário". Agravo regimental improvido ³⁶⁵.

No caso, consta do relatório do agravo regimental que a empresa Posadas do Brasil Ltda interpôs recurso especial contra acórdão assim ementado no Tribunal de origem:

EMENTA: Apelação Cível. Tributário. Embargos à execução fiscal. ICMS. Omissão na apresentação de livros escriturais. Auto de infração e multa por descumprimento de tal obrigação acessória. Improcedência do pedido. Prestação de serviços de telecomunicações. Registro de

³⁶⁴ Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, o Tribunal, por votação majoritária, conheceu da ação direta quanto ao art. 3º e seu parágrafo único da Lei nº 8.846, de 21/01/94, vencido o Relator (Ministro Celso de Mello, Presidente), que dela não conhecia. Prosseguindo no julgamento do pedido de medida cautelar, referente a essa norma legal, o Tribunal, por votação unânime, suspendeu, com eficácia ex nunc, até final julgamento da ação direta, a execução e a aplicabilidade do art. 3º e seu parágrafo único da Lei nº 8.846, de 21/01/94. 17-06-1998, ADI 1075 MC/DF, DJ 24-11-2006, p. 00059, ement. v. 02257-01, p. 00156. RTJ v. 00200-02, p.00647. RDDT n. 139, 2007, p. 199-211. RDDT n. 137, 2007, p. 236-237. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em 06-07-2010.

³⁶⁵ Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, votação unânime (para negar provimento ao agravo regimental), 15-06-2010, AgRg no REsp 982582/RJ, Agravo Regimental no Recurso Especial 2007/0204953-1, DJe 22-06-2010. Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/pagina_lista.asp>. Acesso em 06-07-2010.

entrada e saída. Escrituração imprescindível para fins de fiscalização, a fim de apurar-se o destinatário final do produto. Descumprimento de obrigação acessória autônoma. Livros de entrada e saída não apresentados. Conduta que importa em embaraço à fiscalização estadual o que impõe a lavratura de auto de infração e imposição de multa em exercício regular de direito. Atividade fiscal. Ato administrativo que goza de presunção de legitimidade. Desprovimento do recurso.

O recurso especial não foi conhecido, em decisão monocrática do Ministro Humberto Martins, motivo pelo qual a empresa interpôs agravo regimental a fim de reformar tal decisão, sob o fundamento de que a matéria ventilada no recurso especial diria respeito apenas ao quantum da multa aplicada, “que a despeito de tratar-se de multa formal, foi fixada em valor percentual sobre os serviços adquiridos pela contribuinte, como se fosse o caso de falta de recolhimento de tributo e não de mero descumprimento de obrigação acessória. Ou seja, questiona-se na espécie o critério para definição da multa formal - sua desproporcionalidade e irrazoabilidade em hipótese de mero descumprimento de obrigação acessória, tendo sido fixada em valor percentual sobre a totalidade das notas não escrituradas, e não em valor fixo e menos expressivo, como as demais multas formais.”

Todavia, decidiu o Ministro Relator Humberto Martins que a multa não era desproporcional nem irrazoável, nos seguintes termos:

Cuida-se, na origem, de embargos à execução fiscal de crédito tributário referente a multa aplicada em auto de infração, por ter o contribuinte deixado de escriturar corretamente o Livro Registro de Entradas de contas, relativas à prestação de serviços de telecomunicações no período de novembro de 1998 a fevereiro de 1999. Alega a agravante que a multa imposta é desproporcional e desarrazoada. Sem razão, contudo. Vejamos. (...) A importância da obrigação acessória, como assinalado por diversos doutrinadores, é talvez maior do que a própria obrigação principal, pois *"fundamental para a efetivação do pagamento do tributo"* (BASTOS, Celso Ribeiro, In Comentários ao CTN, vol. 2, Ed. Saraiva, vol 2, p. 147, apud Leandro Paulsen, 11 ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. Direito Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.) Envolve, inclusive, um *"importante papel como mecanismo garantidor do cumprimento da obrigação principal"*, a partir do *"aumento do sentimento derisivo por parte dos contribuintes e responsáveis"* pois os contribuintes acabam por municiar o fisco com uma série de informações que serão usadas para aumentar a eficiência da fiscalização tributária (conforme ensina MARTINS, Iágaro Jung. Obrigações acessórias: livros e declarações. Porto Alegre: TRF - 4ª Região apud Leandro Paulsen, 11 ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. Direito Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência). Assim, o elevado valor da multa decorrente do não cumprimento da obrigação tributária acessória, em comparação com a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal, não significa, por si só, a desproporcionalidade ou desarrazoabilidade da medida prevista em lei. Ao contrário, a rigidez na coercitividade da norma que impõe a obrigação acessória desempenha mecanismo fundamental para a efetivação do pagamento do tributo. O critério de punição é estabelecido pelo legislador, sendo o agente fiscal mero aplicador da lei, inexistindo opção neste restrito campo de atuação do agente público, por se tratar de ato administrativo vinculado. Neste sentido, a Lei Estadual do Rio de Janeiro n. 2.657/96, determina que: **"Art. 47. Os contribuintes e as demais pessoas obrigadas à inscrição deverão, de acordo com a respectiva atividade e em relação a cada um de seus estabelecimentos: (...) II - manter escrita fiscal destinada a registro das operações efetuadas. Art. 59. Aquele que descumprir obrigação prevista na legislação tributária fica sujeito às seguintes multas: XIV - de**

10% (dez por cento) do valor do serviço prestado ao contribuinte, e por este não escriturado nos livros fiscais próprios;" A agravante questiona se "*seria crível punir esta inobservância de regra instrumental, que em momento algum prejudicou o erário público, com penalidade semelhante àquela aplicada pela violação da obrigação principal, calculada sobre o valor dos serviços prestados?"* O Tribunal de origem entendeu correta a aplicação; não a considerou desarrazoada ou desproporcional. Rever tal entendimento é vedado no âmbito da competência do Superior Tribunal de Justiça - em razão da Súmula 7/STJ e 280/STF. Com efeito, a proporcionalidade da medida adotada foi analisada pelo Tribunal de origem, com fundamento nos fatos envolvidos, na situação descrita no auto de infração e imposição de multa, o que atrai a incidência da Súmula 7/STJ. E, ao mesmo tempo apreciou o Tribunal *a quo* a legalidade do *quantum* fixado pela legislação local (Lei Estadual n 2.657/96 - RJ), concluindo pela sua juridicidade. Inviável rever tal entendimento, em razão da Súmula 280/STF, que determina: "*Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário*". Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental. É como penso. É como voto. (grifos no original).

Diante das decisões trazidas, conclui-se que a multa pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias não pode ser elevada a ponto de inviabilizar o exercício da atividade do administrado ou implicar confisco, mas deve ser rígida a ponto de desestimulá-lo a descumprir novamente seus deveres instrumentais³⁶⁶. Todavia, o simples fato da multa pelo descumprimento da obrigação acessória ser superior à multa pelo descumprimento da obrigação principal não significa, por si só, que há confisco, desproporcionalidade ou ausência de razoabilidade da lei que instituiu aquela pena pecuniária.

³⁶⁶ No item 3.5.4.2, foi abordada a questão da razoabilidade e da proporcionalidade da multa tributária pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

CONCLUSÃO

Destacam-se no presente tópico as principais conclusões alcançadas ao longo de cada capítulo desta dissertação.

Capítulo 1 – Administração Tributária

1. A função administrativa consiste em atividade desenvolvida pelo Estado, por meio da produção de atos administrativos, de forma típica pelo Executivo, e atípica pelo Judiciário e Legislativo, ou por quem aja em nome destes, a fim de dar cumprimento aos comandos normativos no caso concreto, de maneira geral – no caso de atos administrativos em sentido amplo –, ou individual – no caso de atos administrativos em sentido estrito –, sob regime de direito público, o que implica prerrogativas e sujeições específicas, para a consecução do interesse público.

2. A Administração Tributária consiste em um conjunto de órgãos destinados justamente à realização de funções administrativas, mas cujo objetivo específico é a arrecadação e a fiscalização tributárias.

3. A Administração Tributária é regida pelos princípios que disciplinam a Administração Pública como um todo, em especial, os princípios da supremacia do interesse público sobre o interesse privado; indisponibilidade do interesse público; presunção de legitimidade ou veracidade; igualdade; legalidade; impessoalidade; moralidade; publicidade; eficiência; motivação; segurança jurídica; boa-fé; razoabilidade e proporcionalidade; controle ou tutela; autotutela, hierarquia; continuidade do serviço público.

4. Os atos produzidos no desempenho da função administrativa tributária apresentam como atributos típicos de atos administrativos a presunção de legalidade e de veracidade, a imperatividade, e a exigibilidade; no entanto, não são dotados de

executoriedade, tendo em vista que a Administração Tributária não pode empregar meios diretos de coerção nem na arrecadação nem na fiscalização tributárias.

5. Enquanto atos administrativos, os atos produzidos no exercício da atividade administrativa tributária são compostos por cinco elementos: sujeito, objeto ou conteúdo, forma, motivo, e finalidade. A finalidade em sentido amplo, que consiste na consecução de um resultado de interesse público, no caso significa não apenas efetiva arrecadação de tributos aos cofres públicos, mas também proteção dos direitos dos contribuintes.

6. A Constituição Federal prevê dispositivos específicos acerca da Administração Tributária, os quais revelam o reconhecimento constitucional da importância da atividade de fiscalizar e arrecadar tributos para o Estado brasileiro. Assim, há previsão de precedência e recursos prioritários às atividades desempenhadas pela Administração Tributária; bem como poderes a ela conferidos a fim de que a fiscalização e a arrecadação possam ocorrer do modo mais ágil e eficaz possível.

7. Verdadeiro poder-dever é conferido pela Constituição Federal à Administração Tributária para identificação dos patrimônios, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, não apenas com vistas à arrecadação, mas também para permitir que o Fisco apure se nas situações concretas está sendo efetivamente observado o princípio da capacidade contributiva dos contribuintes, o que visa à proteção dos direitos dos mesmos.

8. O principal diploma que traz regras gerais sobre a Administração Tributária é o Código Tributário Nacional, que versa sobre a matéria em três capítulos: (i) o primeiro trata da Fiscalização Tributária; (ii) o segundo da Dívida Ativa, a qual compreende os valores que deixaram de ser recolhidos pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias no momento pertinente e passarão a ser cobrados judicialmente, por meio de execução fiscal; (iii) e o terceiro das Certidões Negativas, que são documentos emitidos pela Administração Tributária que revelam a situação tributária de uma pessoa física ou jurídica: as Certidões Negativas comprovam que o sujeito passivo não apresenta débitos tributários pendentes quer em sede extrajudicial quer judicial; as Certidões Positivas com Efeitos de Negativa revelam que o sujeito passivo deve valores a título de tributo, mas há alguma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário; as Certidões Positivas atesta que o sujeito passivo apresenta débitos tributários judiciais ou extrajudiciais

Capítulo 2 – Fiscalização Tributária

1. A fiscalização tributária é atividade exercida no desempenho de função administrativa, para identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas de pessoas que efetivamente estão ou que ao menos teoricamente poderiam estar no pólo passivo de uma obrigação jurídica tributária – por exemplo, entes imunes ou isentos –, a fim de apurar a existência de tributos a recolher, de identificar irregularidades ou infrações administrativas, ou até mesmo atividades que eventualmente constituam ilícitos penais, os quais devem ser comunicados aos órgãos competentes, para adoção das providências pertinentes.

2. Enquanto atividade exercida pelo Estado no exercício de função administrativa, a fiscalização tributária observa o regime jurídico de direito público administrativo e, assim, tanto as prerrogativas quanto sujeições a ele inerentes. Da mesma forma, os atos produzidos naquela função apresentam os mesmos elementos dos atos administrativos e os atributos da legalidade ou veracidade, imperatividade e exigibilidade.

3. A excoforiedade não é atributo dos atos produzidos no exercício da fiscalização tributária, pois a Administração não pode compelir materialmente o administrado a acatar a fiscalização, o que não se confunde com certos atos produzidos no exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, quando seus atos podem ostentar o atributo de excoforiedade, já que em tais casos o Fisco não age com o objetivo principal de identificar o nascimento ou cumprimento de uma obrigação tributária, mas sim com o intuito de restringir direitos contrastantes com os interesses sociais. A apreensão temporária de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e a aplicação da pena de perdimento são exemplos de atos produzidos no exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária.

4. O Código Tributário Nacional traz normas básicas e genéricas sobre a Fiscalização Tributária a serem detalhadas em legislação específica esparsa, as quais revelam que tanto os agentes da Fiscalização quanto os fiscalizados possuem direitos e deveres bem claros. Assim, se por um lado o Fisco goza de poderes para examinar documentações e exigir informações de sujeitos passivos de obrigações tributárias, bem como de terceiros que disponham de dados sobre bens, negócios e atividades destes; por outro lado, o fiscalizado

tem o direito de que a fiscalização seja toda documentada e realizada em prazo certo, bem como que haja sigilo sobre as informações obtidas na fiscalização, com algumas exceções, como nos casos de requisições judiciais ou troca de dados entre Fiscos.

5. O artigo 200 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado com cautela, sempre em atenção ao texto constitucional, já que a fiscalização tributária somente poderá recorrer ao auxílio de força policial a fim de dar cumprimento aos seus atos, quando nenhum direito individual do fiscalizado for ferido ou quando este estiver agindo de forma ilegal.

6. A fiscalização tributária impõe aos administrados a exigência de cumprimento de diversos deveres, tais como a exibição de livros e documentos; a prestação de informações relevantes para apuração do nascimento ou adimplemento de um tributo; outras obrigações tributárias acessórias. Por outro lado, como o objetivo da Administração Tributária não deve ser apenas a arrecadação tributária, mas também a proteção dos administrados, a fiscalização tributária tem que ocorrer com estrita observância aos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal, em especial à inviolabilidade do domicílio, ao sigilo bancário e ao sigilo fiscal.

7. O direito à inviolabilidade do domicílio – que inclui os locais privados não abertos ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade – impede que os agentes da Fiscalização Tributária invadam à força o local, para cumprimento de suas atividades. Assim, caso o administrado se oponha à exibição dos documentos ou ao ingresso em seu estabelecimento, cabe ao Fisco recorrer ao Poder Judiciário, aplicar multas, ou ainda adotar outras medidas indiretas previstas no ordenamento jurídico para fazer com que o administrado cumpra seus deveres legais tributários.

8. O exercício da fiscalização tributária não pode perdurar por lapso de tempo desproporcional, não razoável, de modo que imponha entraves ou até mesmo obstaculize o desempenho da atividade econômica da empresa; o que fere principalmente o princípio da livre concorrência. Ademais, a duração razoável da fiscalização promove segurança jurídica, pois o fiscalizado sabe que por certo e determinado período, não abusivo, terá de se submeter à atividade fiscalizatória.

9. O sigilo bancário, corolário da intimidade e da vida privada, protege as informações e dados bancários estáticos ou em trânsito, relativos a pessoas físicas ou jurídicas. No entanto, nenhum direito é absoluto, bem como a própria Constituição Federal autoriza a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas dos contribuintes pela Administração Tributária, desde que respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.

10. A Lei Complementar nº 101/2005 disciplina o acesso aos dados e informações bancárias dos contribuintes pela Administração Tributária, de forma plenamente constitucional, pois: (i) autoriza o Fisco apenas a receber informações sobre a identificação dos clientes das instituições financeiras, bem como sobre as movimentações globais realizadas mensalmente pelos mesmos – ou seja, números – vedada a identificação da origem ou natureza dos gastos efetuados, o que resguarda o direito à intimidade e à privacidade do administrado; (ii) exige a existência de um procedimento formal e extremamente detalhado para a obtenção das informações bancárias.

11. O sigilo fiscal não é ferido pela possibilidade de trocas de informações e dados fiscais entre as Fazendas Públicas, nem entre a Fazenda Nacional e Estados estrangeiros, pois há previsões legais expressas que as admitem. Seja a Fazenda Pública da União, de Estado, do Distrito Federal ou de Município, sempre se estará tratando do Estado brasileiro, mas apenas em diferentes estratos da federação; assim, a troca de informações entre elas prestigia o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, além das tão almejadas celeridade e eficiência da Administração Pública.

12. Não são protegidas por sigilo informações abertas ao próprio público, tais como aquelas constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público; mas são resguardados por sigilo cadastros que envolvam relações de convivência privada, como no caso das relações de clientela. Assim, caso as informações se encontrem no âmbito da intimidade ou privacidade do sujeito passivo e, de alguma forma, interessem à autoridade fiscal, deve haver lei específica permitindo o acesso a tais dados e regulando detalhadamente o procedimento a ser adotado pelo Fisco – como ocorre com relação às informações sobre movimentações financeiras –, pois, do contrário, como há direitos fundamentais do fiscalizado em jogo, só resta ao Fisco recorrer ao Poder Judiciário para ter acesso a tais informações, caso o próprio fiscalizado se oponha a fornecê-las.

Capítulo 3 – Obrigações Tributárias Acessórias

1. As obrigações tributárias se dividem em: (i) obrigações tributárias principais, que abarcam tanto o dever de pagar tributos quanto o de pagar penalidades pecuniárias pelo descumprimento da legislação tributária; (ii) obrigações tributárias acessórias, que compreendem prestações sem caráter pecuniário, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributárias – tais como as obrigações de escriturar livros; prestar informações; expedir notas fiscais; fazer declarações; promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros; aceitar a fiscalização periódica e manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas –, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do nascimento e adequado cumprimento das obrigações tributárias.

2. As obrigações tributárias acessórias têm natureza de verdadeiras obrigações, embora sem conteúdo patrimonial, pois são deveres jurídicos transitórios que, se descumpridos na forma ou prazo legais, sujeitam os responsáveis às sanções pertinentes.

3. A Constituição Federal, lei suprema no ordenamento jurídico brasileiro, não fez qualquer especificação ou restrição quanto ao termo *obrigações*, de modo que o conceito de *obrigação* adotado pelo direito civil, que se refere apenas aos deveres com cunho patrimonial, não impede que o direito tributário empregue o termo para abrigar tanto os deveres tributários com cunho econômico (tributos e multas, ou seja, obrigações tributárias principais) quanto os desprovidos de caráter patrimonial (obrigações tributárias acessórias).

4. Embora o cumprimento das obrigações tributárias acessórias possa gerar gastos para seus sujeitos passivos, não se pode afirmar que aquelas obrigações em si tenham conteúdo patrimonial. Obviamente, o cumprimento daquelas obrigações implica diversos gastos para o sujeito passivo, que tem que deslocar pessoal e providenciar estrutura material para o devido adimplemento; todavia, as obrigações tributárias acessórias em si consistem em prestações de fazer ou não fazer, no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias, sem conteúdo econômico, sem possibilidade de serem expressas em moeda.

5. As obrigações tributárias acessórias são transitórias, pois nascem em um determinado período fiscal, com a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, e

morrem com o cumprimento da prestação pelo sujeito passivo. Em um novo período fiscal, tratar-se-á de nova obrigação a ser cumprida pelo sujeito passivo, embora esta possa apresentar conteúdo semelhante ao da obrigação anterior adimplida.

6. Certas obrigações tributárias acessórias podem existir mesmo sem que haja uma obrigação tributária principal a ser adimplida, como nos casos de imunidades e isenções; no entanto, para que não haja prejuízo à compreensão do instituto das obrigações tributárias acessórias, o termo “acessórias” deve ser entendido como “auxílio” ou “apoio” às atividades de fiscalização ou arrecadação tributárias, pois enquanto as obrigações tributárias principais levam dinheiro em espécie para os cofres públicos e, dessa forma, estão em primeiro plano, as obrigações acessórias proporcionam colaboração, assessoria, auxílio àquela atividade principal. Embora as expressões obrigações tributárias “auxiliadoras”, “colaboradoras” ou “instrumentais” fossem mais adequadas, o termo “acessórias” não prejudica a compreensão do instituto, quando encarado na acepção explanada.

7. Somente veículos introdutórios primários (leis ou instrumentos normativos com força de lei) podem ser fontes de obrigações tributárias acessórias, pois apenas eles podem promover inovações no ordenamento jurídico brasileiro, criando obrigações de fazer ou deixar de fazer algo no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias; o que promove tanto o princípio da legalidade quanto da segurança jurídica. Os veículos introdutórios secundários, como portarias e instruções normativas, não podem veicular novas obrigações tributárias acessórias, nem extrapolar as existentes, mas podem unicamente regulamentar a lei que as criou, a fim de esclarecer e esmiuçar como deve ocorrer o cumprimento da obrigação legalmente prevista.

8. As regras introdutoras de obrigações tributárias muitas vezes não se encontram prontas e acabadas no ordenamento jurídico brasileiro, pois nem todos os elementos necessários para possibilitar o cumprimento das mesmas estão em um único texto legal. Assim, cabe aos intérpretes e aos aplicadores do direito, por meio de um processo interpretativo, por vezes a partir de diversos textos legais, a elaboração daquelas regras, para verificar qual a obrigação tributária exigida e como deve ser cumprida.

9. Tanto as regras gerais e abstratas que veiculam as obrigações tributárias principais quanto aquelas que introduzem as acessórias, apresentam uma estrutura formal

composta por um antecedente (hipótese de incidência, suposto ou descritor) e um consequente (tese ou prescritor): o primeiro funciona como descritor, pois anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato; enquanto o segundo funciona como prescritor, pois oferece critérios para a identificação da obrigação tributária, devida em razão da ocorrência do fato descrito no antecedente.

10. O antecedente da regra introdutora de obrigação tributária principal, bem como o antecedente daquela que veicula obrigação tributária acessória são compostos pelos mesmos critérios conceptuais para o reconhecimento do fato gerador: (i) critério material: acontecimento ou situação que ensejará a exigência de cumprimento da obrigação tributária; (ii) critério temporal: momento em que ocorre aquele acontecimento ou se configura aquela situação; (iii) critério espacial: local em que ocorre aquele acontecimento ou se configura aquela situação.

11. No entanto, o consequente da regra introdutora de obrigação tributária principal difere do consequente daquela que veicula obrigação tributária acessória, pois o primeiro se refere a uma obrigação de conteúdo econômico; já o segundo prescreve obrigação de fazer ou não fazer algo sem caráter pecuniário, no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributárias. Assim, o consequente da regra matriz que veicula a obrigação principal é composto por um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), que identificam uma obrigação pecuniária ligando um credor a um devedor, bem como o valor do tributo ou multa devidos; enquanto o consequente da regra que veicula a obrigação tributária acessória é composto apenas por um critério pessoal, que identifica uma relação jurídica obrigacional sem caráter pecuniário entre um credor e um devedor, ou seja, não existe um valor monetário indicado.

12. A definição do critério material da regra que veicula a obrigação tributária acessória é dada por exclusão, ou seja, é toda situação ou acontecimento previstos em lei que implicam obrigação diversa do recolhimento de tributo ou pagamento de penalidade pecuniária; sendo que tais situações ou acontecimentos podem ou não coincidir com os fatos indicados no critério material de uma obrigação tributária principal, mas devem sempre interessar ao Fisco na verificação do nascimento ou cumprimento de obrigações principais, na fiscalização e na arrecadação tributárias.

13. O critério temporal do antecedente da regra que veicula a obrigação tributária acessória se refere ao momento da ocorrência da situação que enseja a exigência da obrigação de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação e fiscalização tributária; sendo que tal momento pode ser específico e determinado no tempo ou se prolongar, caso em que é permanente a situação que implica a exigência do cumprimento da obrigação, mas a cada vez que concretamente ocorrer o cumprimento, nova obrigação instrumental existirá.

14. O critério espacial da regra que veicula a obrigação tributária acessória refere-se ao local em que ocorre a situação que enseja a exigência da obrigação de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias, o qual pode ou não coincidir com o critério espacial da regra matriz de incidência tributária.

15. A relação jurídica obrigacional prevista no consequente da regra que veicula a obrigação tributária acessória deve interessar à arrecadação ou à fiscalização tributárias, ou seja, as obrigações tributárias acessórias somente se configuram legítimas quando criadas para apurar o nascimento ou adimplemento de obrigações tributárias principais, bem como quando observam os limites e princípios fundamentais existentes no Estado democrático de direito brasileiro.

16. O objeto da relação jurídica obrigacional tributária acessória, em regra, consiste na conduta de prestar informações ao Fisco ou tolerar a fiscalização pelo agente tributário competente; no entanto, também se vislumbram outros comportamentos que podem ser exigidos dos sujeitos passivos no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias, o que ocorre, por exemplo, no fenômeno da responsabilidade por retenção.

17. As obrigações tributárias acessórias só podem ser exigidas de pessoas que de alguma forma tenham conhecimento sobre o nascimento, cumprimento ou descumprimento de obrigações tributárias principais; ou sobre fatos que ao menos em tese poderiam gerar a obrigação de pagar tributo, caso não houvesse disposição constitucional impedindo a criação do tributo (imunidade) ou regra infraconstitucional vedando a exigência da exação (isenção). Assim, podem figurar na condição de sujeitos passivos da regra que veicula a obrigação tributária acessória: (i) pessoas ligadas direta ou indiretamente à ocorrência de um fato jurídico tributário, ou seja, contribuintes ou responsáveis tributários; (ii) pessoas que não participaram da ocorrência de um fato jurídico tributário, mas que detêm informações sobre

peçoas, bens ou direitos ligados com a possível ocorrência de um fato jurídico tributário; (iii) peçoas físicas ou jurídicas imunes ou isentas.

18. No fenômeno da responsabilidade por retenção, há obrigação tributária acessória única a ser adimplida por peçoas que mantêm relação de poder com o contribuinte, consistente no dever de reter e a seguir repassar ao Fisco credor a quantia devida pelo contribuinte. Caso inexistente retenção e repasse ou existente retenção, mas inexistente repasse, em qualquer dos casos haverá descumprimento da obrigação tributária acessória consistente no dever de reter e repassar; no entanto, enquanto no primeiro caso a lei determina que apenas seja aplicada multa pelo descumprimento da obrigação acessória, no segundo caso, além da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, o ordenamento permite que o próprio tributo também seja cobrado do retentor que não repassou o valor, com caráter também de penalidade e não como obrigação principal de recolhimento de tributo.

19. Apenas a peçoas política criadora do tributo ou as peçoas jurídicas de direito público ligadas àquela peçoas podem figurar como sujeitos ativos de obrigações tributárias acessórias destinadas à verificação do eventual nascimento ou pagamento daquele tributo.

20. O princípio da praticabilidade tributária orienta que as leis tributárias devem ser exequíveis, a fim de permitir o devido cumprimento de seus comandos pelos administrados, de modo simples e eficiente; bem como a almejada arrecadação dos tributos aos cofres públicos. Nesse cenário, a legislação brasileira tem permitido recordes de arrecadação e o endurecimento das atividades fiscalizatórias, em um intenso combate à sonegação; ao mesmo tempo em que impõe crescentes exigências de cumprimento de obrigações tributárias acessórias diversas por parte dos particulares, o que suscita tanto aspectos positivos quanto negativos.

21. Segundo o estudo *Paying Taxes 2010* [Pagando Tributos 2010], realizado pela *PricewaterhouseCoopers* em conjunto com o Banco Mundial em 2009, o Brasil é o país que mais demanda horas anualmente para o cumprimento de suas obrigações tributárias, no que se refere aos impostos sobre a renda, trabalhistas, e sobre o consumo. A tendência mundial é a realização de reformas para facilitar o cumprimento daquelas obrigações, principalmente mediante o emprego de meios eletrônicos, caminho que se espera também seja seguido pelo Brasil.

22. Destacam-se como aspectos positivos da existência de obrigações tributárias acessórias: (i) a facilitação da atividade arrecadatória e fiscalizatória da Administração Tributária, com redução de custos e ônus para o Fisco; (ii) maior eficiência e agilidade da Administração Tributária, com maior arrecadação; (iii) menor tempo de presença física do Fisco dentro das empresas; (iv) coibição da sonegação fiscal (v) diminuição da concorrência desleal.

23. Por outro lado, destacam-se como aspectos negativos da existência de obrigações tributárias acessórias: (i) a criação abusiva de obrigações tributárias acessórias, muitas vezes meramente para atender à comodidade da Administração Tributária; (ii) os altos custos de pessoal e de material exigidos para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias; (iii) os apertados prazos para cumprimento das obrigações tributárias acessórias; (iv) a velocidade com que se altera a legislação sobre as obrigações tributárias acessórias; (v) ausência de contrapartida do Estado e desrespeito aos direitos fundamentais dos contribuintes.

24. Para que as obrigações tributárias acessórias se mostrem legais e adequadas, devem ser criadas e exigidas no verdadeiro e efetivo interesse da arrecadação e fiscalização tributárias; bem como de acordo com diversos princípios e limites existentes no ordenamento jurídico brasileiro, de forma a respeitar os direitos fundamentais dos sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias.

25. O princípio da legalidade exige que as obrigações tributárias acessórias sejam introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro apenas por meio de instrumentos legislativos primários.

26. O legislador, ao criar uma regra para veicular uma obrigação tributária acessória deve observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Assim, deve se pautar: (i) pelo *princípio da adequação*: a obrigação deve ser pertinente para atender aos interesses da arrecadação e fiscalização tributárias, bem como deve ser consistente no tempo e não discriminar os sujeitos que se encontram nas mesmas situações; (ii) pelo *princípio da necessidade*: a obrigação deve ser indispensável e a menos onerosa possível para seu sujeito passivo; (iii) pelo *princípio da proporcionalidade em sentido estrito*: a obrigação escolhida deve ser proporcional ao fim almejado, consistente em atender aos interesses da

arrecadação e da fiscalização tributárias, com respeito aos direitos fundamentais do contribuinte.

27. As penalidades pecuniárias aplicáveis em razão do descumprimento das obrigações tributárias acessórias também devem observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. A multa e outras penalidades pecuniárias devem apresentar a justa medida para punir e desestimular o sujeito passivo que descumpriu a obrigação acessória, sem gravidade a ponto de obstar o exercício da atividade empresarial por parte deste ou implicar confisco.

28. No entanto, é incorreta a afirmação de que “a multa pelo descumprimento do pagar já considera a do não fazer”, ou haverá *bis in idem* e inobservância dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Entendimento contrário privilegia o sujeito duplamente inadimplente e abre margem para aplicação de idêntica sanção a pessoas que se encontram em situações diversas, ferindo principalmente o princípio da igualdade.

29. Embora haja grande carga axiológica no conceito de igualdade, bem como desdobramentos do princípio da igualdade em vários princípios tributários específicos, há traços delineadores que podem ser considerados para identificação do princípio da igualdade tributária. Principalmente este, exige que sejam tratados da mesma forma os sujeitos que se encontram em uma mesma situação ou apresentem qualidades semelhantes; por outro lado, os sujeitos que se encontram em situações diferentes ou apresentam certas características particulares, devem ser tratados de forma diferenciada. No entanto, há diferenciações toleráveis, desde que sejam justificadas e proporcionais e promovam outros fins consagrados no Estado democrático de direito brasileiro.

30. O princípio da igualdade deve ser observado no campo das obrigações tributárias acessórias, pois os sujeitos em uma mesma situação ou com qualidades semelhantes devem ser tratados da mesma forma pelo legislador; enquanto devem ser tratados de forma diferenciada os sujeitos que se encontram em situações diferentes ou apresentam certas características particulares, desde que relevantes diante da exigência da obrigação. Assim, há obrigações tributárias acessórias que podem ser exigidas de todos os contribuintes, pois as características peculiares dos mesmos não são relevantes diante daquelas obrigações; por outro lado, há certas obrigações tributárias que não podem ser exigidas de todos os

contribuintes, indistintamente, sem que sejam consideradas as características peculiares dos mesmos.

31. As empresas que atuam em um mesmo setor e com características semelhantes, devem arcar com os mesmos tributos, a fim de que ingressem e atuem no mercado em mesmas condições, ao menos do ponto de vista tributário, o que prestigia os princípios da liberdade de iniciativa e da liberdade de concorrência. Assim, a sonegação de tributos é atitude que não deve ser tolerada pelo Estado, pois além de crime, gera distorção na concorrência, já que a empresa sonegadora arcará com menos ônus e contará com mais dinheiro, possibilitando que se destaque ilicitamente em relação às demais empresas do setor que regularmente arcam com seus tributos.

32. A imposição de obrigações tributárias acessórias auxilia no combate da sonegação fiscal, já que oferece maiores oportunidades para o Fisco apurar se as empresas estão corretamente recolhendo seus tributos e, assim, prestigia-se também o princípio da livre concorrência, pois há mais chances de se aferir se as empresas com mesmo porte e atividade estão ingressando e atuando no mercado sujeitas aos mesmos ônus tributários. No entanto, é mister que tais obrigações não suprimam por completo a possibilidade de desempenho da atividade econômica, nem que elas gerem diferenciações injustificadas, o que fere a neutralidade concorrencial do estado.

33. Diversas são as espécies de obrigações tributárias acessórias, veiculadas tanto genericamente, no Código Tributário Nacional, quanto especificamente em relação a cada tributo, nas legislações produzidas pelas diversas pessoas políticas competentes da federação.

34. A título de ilustração das espécies de obrigações tributárias, foram estudadas: (i) obrigação de entrega de declarações por pessoas físicas (DIRPF e DAI, essa última atualmente extinta) e jurídicas (DCTF, DIF-Papel Imune, Dimob, Dimof, Dirf, GFIP); (ii) obrigação de emissão de nota fiscal; (iii) obrigações acessórias exigidas das microempresas e empresas de pequeno porte do “Simples Nacional”; (iv) obrigações acessórias previstas no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

35. A análise das espécies de obrigações tributárias estudadas leva à conclusão de que são muitos os deveres exigidos no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias, os

quais se encontram disciplinados e regulamentados de forma extremamente esparsa, o que obriga os administrados a recorrer a vários instrumentos primários e secundários, tais como as incontáveis instruções normativas da Receita Federal, para conhecer quais são as obrigações a serem adimplidas e como, onde e quando o adimplemento deve ocorrer.

36. Por outro lado, o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED permite que diversas das obrigações tributárias acessórias existentes no ordenamento jurídico brasileiro sejam substituídas por obrigações cujo adimplemento se dá por meio eletrônico e de forma unificada em relação aos deveres instrumentais instituídos pelos diferentes entes da federação, o que embora possa parecer extremamente trabalhoso – pois inicialmente o SPED demandará a implementação de todo um ambiente eletrônico e adaptação a este novo universo pelos seus sujeitos passivos –, traz grandes benefícios, principalmente porque implica economia de tempo e dinheiro dos sujeitos passivos no cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias; bem como propicia facilitação e agilização das atividades de arrecadação e fiscalização tributárias.

Capítulo 4 – As obrigações tributárias acessórias e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça

1. As decisões judiciais trazidas a título exemplificativo no último capítulo revelam que as regras jurídicas que veiculam obrigações tributárias acessórias no ordenamento jurídico brasileiro cada vez mais começam a ser levadas para discussão nos Tribunais Superiores, que analisarão a legalidade e constitucionalidade daqueles deveres instrumentais, haja vista os direitos e deveres do Fisco e dos administrados.

2. As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, que é o intérprete maior da Constituição Federal, terminam por orientar e esclarecer como devem ser produzidas e encaradas as obrigações tributárias acessórias, muitas vezes tão nebulosas e pouco estudadas, a fim de que os princípios maiores no ordenamento jurídico – tais como legalidade, proporcionalidade e razoabilidade, igualdade, livre concorrência, dentre outros – sejam efetivamente observados no Estado democrático de direito brasileiro.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. 14ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- _____. **Curso de direito administrativo**. 21ª ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- BARROS, Maurício. As obrigações tributárias acessórias (instrumentais) e a responsabilidade tributária (solidária ou por substituição/ retenção). **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora., v. 4, n. 16, p. 103-144, dez. 2007.
- BECHO, Renato Lopes. Direitos e deveres da Administração Tributária à luz dos direitos humanos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 171, p. 93-109, dez. 2009.
- BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.
- _____. Direitos humanos e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 9, n. 40, p. 188-224, set./out. 2001
- BORGES, Paulo Souto. O caráter patrimonial das obrigações tributárias acessórias. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, p. 311-328, 2005.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 4ª ed., totalmente refundida e aumentada. Livraria Almedina: Coimbra, Portugal, 1987.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 18ª ed. rev. amp. atual. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **A Constituição aberta e os direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 2 v. 22ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FARIA, Luis Alberto Gurgel de. Comentários aos arts. 113 a 138 do CTN. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo**. 2ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 544-612, 2004.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JR. Jayr Viégas (coords.). **Sigilo fiscal e bancário**. São Paulo: Quartier Latin, p. 15-40, 2005.

_____. Obrigação tributária acessória e os limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, p. 264-280, 2005.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 8ª ed. rev. amp. atual. São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

GOMES, Vera Lúcia. Obrigações acessórias federais – IN SRF nº 86 e IN INSS nº 100. **Informativo Jurídico Consulex**. Brasília: Editora Consulex, v. 20, n. 3, p. 10, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. Sigilo do Fisco e perante o Fisco. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JR. Jayr Viégas (coords.). **Sigilo Fiscal e Bancário**. São Paulo: Quartier Latin, p. 73-90. 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ªed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LACIA, Carlos. Brazil – The Public System of Digital Bookkeeping (SPED) – a new challenge [Brasil – O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) – um novo desafio]. In PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2010** [Pagando tributos 2010], p. 41. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em 27-06-2010.

LEITE, Corália Thalita Viana Almeida. Princípio da Absorção e as Sanções pelo Descumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias. **Repertório de Jurisprudência Tributário, Constitucional e Administrativo IOB**. São Paulo: IOB, v. 1, n. 20, p. 801-807, out. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 96, p. 29-35, set. 2003.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2 v. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, p. 294-310, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar – parecer. **Revista Interesse Público**. Belo Horizonte: Editora Fórum, v. 5, n. 24, p. 124-140, 2004.

MARTINS, Leonardo Alfradique. A incompatibilidade das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias desvinculadas do interesse da arrecadação ou da fiscalização. **Revista de Estudos Tributários** [do Instituto de Estudos Tributários]. Porto Alegre: I.E.T, v. 9, n. 51, p. 52-63, set./out. 2006.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 12ªed. São Paulo: Atlas, 2002.

NABAIS, José Casalta. Alguns desafios actuais da tributação. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, n. 82, p. 89-102, ano 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado - ESMAFE, 2004.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2010** [Pagando tributos 2010]. Disponível em <<http://www.pwc.com>> Acesso em 27-06-2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Obrigação tributária acessória**. São Paulo: Editora Aquarela, 1988.

SOUZA, Maria Helena Rau. Comentários aos arts.183 a 218 do CTN. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo**. 2ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 727-868, 2004.

THE WORLD BANK GROUP. **Paying Taxes 2010** [Pagando Tributos 2010]. Disponível em <<http://www.pwc.com>> Acesso em 27-06-2010.

TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 70, p. 87-108, jul. 2001.

ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005.

www.legislacao.sp.gov.br – Legislação do Estado de São Paulo.

www.nfe.fazenda.gov.br – Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica.

www.prefeitura.sp.gov.br – Portal da Prefeitura da Cidade de São Paulo.

www.presidencia.gov.br – Presidência da República Federativa do Brasil.

www.receita.fazenda.gov.br – Receita Federal.

www.stf.jus.br – Supremo Tribunal Federal.

www.stj.jus.br – Superior Tribunal de Justiça.