

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Eliza Remédio Alecrim

**A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NO SISTEMA NORMATIVO
BRASILEIRO**

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo
2017

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Eliza Remédio Alecrim

A obrigação acessória no sistema normativo brasileiro

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Luiza Nagib.

**São Paulo
2017**

Eliza Remédio Alecrim

A obrigação acessória no sistema normativo brasileiro

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Luiza Nagib.

Aprovada em: ____/____/____

Banca Examinadora

Professora Doutora Luiza Nagib (Orientadora) – PUC/SP

“o Direito deve ser ‘aplicável’
do mesmo modo que uma obra teatral deve
ser ‘representável’
ou uma peça musical ‘executável’”

São Tomás de Aquino

AGRADECIMENTOS

De todos os sentimentos que se afloram na realização de um trabalho desta magnitude, sem sombra de dúvida, o de gratidão é o que mais se sobressai em mim.

Agradeço à Profa. Dra. Luiza Nagib, como minha orientadora, em seu mais amplo sentido. Exemplo de humildade, lealdade e ética, desde o primeiro encontro. Minha gratidão eterna.

Agradeço aos meus professores da PUC/SP, que tanto me inspiraram nesta investigação e por todas as preciosas contribuições feitas a este trabalho.

Agradeço à minha mãe, Elza Zimermam Remédio, pelo incentivo e amparo dado, desde sempre, e aos meus irmãos, Emilia e Rodolfo Remédio, por tanto apoio.

Agradeço a Luis Carlos Alecrim, por ter comigo sonhado mais este sonho.

DEDICATÓRIA

Dedico integralmente as horas que investi neste empenho aos meus filhos – Bianca e Rafael, evidência de amor incondicional.

Que sirva este legado de estímulo ao conhecimento; à necessária dedicação, insistência e determinação aos valores da vida; e orientação à trilha do trabalho.

RESUMO

A presente dissertação tem como escopo, num primeiro momento, investigar a natureza da norma que determina o comportamento de fazer, não fazer ou suportar em matéria tributária, a que denominamos obrigação acessória. Tal pesquisa tem respaldo nas diferentes concepções albergadas pela doutrina jurídica, alocadas em distintas correntes de pensamento. Na medida em que toma destaque a proliferação destas imposições criadas diariamente nos diversos âmbitos da administração pública, faz-se necessária a perseguição dos limites impostos na criação destas, por meio da análise destrinchada da norma geral e abstrata, em linha com seu fundamento de validade, qual seja, a norma constitucional. Num segundo momento, sob um prisma mais pragmático, intenta desvendar para os impactos de tais exações, tanto isoladamente, no que diz respeito a sua expressão em valor pecuniário, como concomitantemente, quando instituída em situações específicas, como na imunidade, na isenção, ou em meio à informatização da administração pública. Por último, traça um comparativo dos impactos considerados em âmbito global. O intuito é o de despertar para a importância desta investigação, tendo em vista as consequências que tais acepções podem causar.

Palavras-chaves: 1. obrigação acessória 2. natureza jurídica 3. limites 4. valor pecuniário 5. impacto

ABSTRACT

The purpose of the present work, at first, is to investigate the nature of the rule that determines the behavior of to do, not to do, or support in tax matters, which we call accessory obligations. Such research is supported by the different conceptions by the legal doctrine, allocated on different currents of thought. In that it takes highlighted the proliferation of these impositions created daily in the various spheres of public administration, it is necessary to pursue the limits imposed in the creation of these, by analyzing the general and abstract norm, in line with its foundation of validity, the constitutional norm. Then, with a more pragmatic perspective, intends unravel for the impacts of such exemptions, either alone regarding its expression in monetary value, as concomitantly, when instituted in specific scenarios, such as immunity, exemption, or through computerization of public administration. On the latter, draws a comparison of the impacts considered at a global level. The aim is to awaken to the importance of this investigation, in view of the effect that such senses may cause.

Keywords: 1. accessory obligation 2. legal nature 3. limits 4. monetary expression 5. impacts

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art. - artigo

CF - Constituição Federal

Cofins - contribuição para o financiamento da seguridade social

CTN - Código Tributário Nacional

DANF - documento auxiliar da nota fiscal eletrônica

DIMOB - declaração sobre informações de atividades imobiliárias

EC - emenda constitucional

ECD - escrituração contábil digital

EFD - escrituração fiscal digital

ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

ICP- Brasil - Infraestrutura de chaves públicas brasileira

IFC - International Finance Corporation

inc. - inciso

IPI - Imposto sobre produtos industrializados

IPU - Imposto predial e territorial urbano

LC - lei complementar

LGT - lei geral tributária

MVA - margem de valor agregado

NCM - nomenclatura comum do Mercosul

NF - nota fiscal

NF-e - nota fiscal eletrônica

OCDE - organização para cooperação e desenvolvimento econômico

PAC - programa de aceleração do crescimento

PIS - programa de integração social

RMIT - regra matriz de incidência tributária

SPED - Sistema público de escrituração digital

ss - seguintes

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

PREFÁCIO	12
1. SISTEMA NORMATIVO BRASILEIRO	15
1.1 Relação de pertinência	15
1.2 A supremacia da Constituição Federal	17
1.3 Direito tributário	19
1.4 O Código Tributário Nacional	20
1.5 Síntese conclusiva	23
2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – NATUREZA JURÍDICA	24
2.1 Relação jurídica	24
2.2 Correntes doutrinárias	26
2.2.1 Obrigação como categoria lógico-jurídica	27
2.2.1.1 Teoria geral de direito civil	27
2.2.1.1.1 Patrimonialidade das obrigações - sentidos possíveis	28
2.2.1.1.2 Patrimonialidade como cunho econômico	29
2.2.1.1.3 Patrimonialidade como direito de garantia	30
2.2.1.2 Doutrina tributária e os deveres instrumentais	35
2.2.2 Obrigação como categoria jurídico-positiva	41
2.2.2.1 Doutrina civil	41
2.2.2.2 Doutrina tributária e a obrigação acessória	42
2.2.3 Obrigação acessória como obrigação com conteúdo econômico	47
2.3 Doutrina estrangeira	49
2.3.1 Argentina - Giuliane Fonrouge e Dino Jarach	50
2.3.2 Espanha – José Juan Ferreiro Lapatza	51
2.3.3 Itália – Renato Alessi e Antonio Berliri	53
2.3.4 Portugal – José Casalta Nabais	54
2.4 Âmbitos do direito tributário positivo - material e formal	57
2.5 Enquadramento da natureza jurídica da obrigação acessória	59
2.6 Distinção de enquadramento - consequências	66
2.7 Síntese conclusiva	68
3. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	71

3.1	Denominação empregada	73
3.2	Atributos da obrigação tributária.....	75
3.2.1	Caráter acessório	76
3.2.2	Conteúdo e alcance da legislação tributária	81
3.2.2.1	A divisão dos poderes e o princípio da reserva legal	81
3.2.2.2	A reserva legal e a obrigação acessória.....	83
3.2.3	Interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos	89
3.2.3.1	Terceirização da atividade pública.....	89
3.2.3.2	Finalidade de obrigação acessória.....	94
3.2.3.3	Os limites da obrigação acessória	96
3.2.4	Consequências pelo descumprimento	98
3.2.4.1	Multas fiscais punitivas.....	100
3.2.4.2	Pena restritiva de liberdade	102
3.2.4.3	Sanções políticas	104
3.3	Hipótese de incidência	105
3.4	Polo passivo.....	107
3.5	Interpretação literal	110
3.6	Síntese conclusiva	112
4.	A EXPRESSÃO DE VALOR PECUNIÁRIO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.....	114
4.1	Espécies de obrigações acessórias e a sua sobreposição.....	118
4.2	Instrumento da não cumulatividade constitucional.....	123
4.2.1	A função e a aplicabilidade da não cumulatividade.....	124
4.2.2	A regra matriz do direito ao crédito na não cumulatividade	127
4.2.3	A mecânica da não cumulatividade.....	132
4.3	O custo de conformidade no Brasil	134
4.4	Síntese conclusiva	136
5.	PARALELO ENTRE A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E OUTROS TEMAS.....	138
5.1	Isenção fiscal, imunidade e obrigação acessória	139
5.2	Escrituração digital.....	143
5.3	A necessária neutralidade fiscal do Estado	146
5.4	Síntese conclusiva	148
6.	A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NOS DIVERSOS PAÍSES.....	150
6.1	Comparativo das regulamentações legais para negócios	150

6.2	Comparativo dos impactos do sistema tributário nos diferentes países	154
6.3	Síntese conclusiva	156
CONCLUSÕES		157
BIBLIOGRAFIA		161

PREFÁCIO

A norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando para que se entregue dinheiro ao Estado – chamada obrigação principal. Entretanto, esta não se verifica sozinha. Junto a este preceito, apresenta-se outra norma, de igual importância, que introduz outro comportamento, qual seja, o de fazer ou de não fazer ou suportar – sendo este segundo mandamento, inclusive, fundamental para o cumprimento do primeiro – a este chamamos de obrigação acessória.

A norma que prescreve a obrigação acessória culmina ao sujeito, pessoa física ou jurídica, um comportamento, positivo ou negativo, consistente na prática ou abstenção de atos que visem instrumentalizar a Administração Pública na arrecadação e fiscalização de tributos. Estes atos consolidam-se, por exemplo, na emissão de notas fiscais, na escrituração de livros, elaboração de declarações e tantos outros.

A necessária trilha na investigação e reflexão desta norma em matéria tributária assume importância na medida em que toma destaque a proliferação destas imposições criadas diariamente nos diversos âmbitos da Administração Pública – quer seja Federal, Estadual, Municipal ou Distrital.

Por vezes, esta disseminação ocorre sem a observância dos limites previstos tanto na Constituição Federal quanto na norma geral e abstrata que prescreve tal exação – sem dúvida matéria de grande interesse e relevância.

De todo modo, esta propagação, sozinha, não tem o condão de entusiasmar a doutrina pátria a debruçar-se sobre o assunto, de modo que questões importantes são ignoradas sob o enfoque acadêmico. O fato é que muitos exegetas pouco tratam da matéria.

E o tema que toa ficar relegado pela ciência de um lado, transborda na prática de outro. Quando comparado aos demais países, no que se refere a horas anuais gastas no cumprimento de obrigações acessórias, o Brasil historicamente classifica-se no topo, superando, múltiplas vezes, a média anual das demais nações do globo.

A presente dissertação tem como faísca proeminente investigar o motivo desta abstenção da pesquisa científica, quando se trata de tais prestações, e assim amenizar esta inquietação, para que possam vir à tona e tomar espaço tantas outras verificações.

Dentro do corte metodológico necessário a este estudo, para percorrer esta averiguação apresentam-se os aspectos considerados salientes para o tema.

O primeiro capítulo discorre sobre as premissas consideradas fundamentais para a linha de pensamento adotada e necessária coerência a este estudo – respaldado na identificação do direito como sistema e no papel da Constituição Federal como norma fundamental do sistema normativo brasileiro.

A segunda parte do estudo preliminarmente apresenta a investigação sobre a natureza jurídica da obrigação tributária. O que se pretende, logo de plano, é fixar a abrangência e alcance da obrigação jurídica tributária, para com isto posicionar-se quanto ao enquadramento da natureza jurídica da obrigação acessória.

Num próximo momento, já no terceiro capítulo, a pesquisa submerge especificamente na obrigação tributária acessória, respaldada no diagnóstico apresentado no tópico anterior, para tecer a análise analítica de seus principais aspectos prescritos no Código Tributário Nacional.

No capítulo quarto será analisado o valor pecuniário expresso na obrigação acessória. Neste item, objetivando apresentar um cunho prático à pesquisa, serão tratadas as obrigações acessórias no âmbito do ICMS. Embora as obrigações acessórias permeiem todos os tributos indiscriminadamente, certamente é neste tributo em que mais se encontram presentes estas prescrições.

O quinto capítulo pretende apresentar algumas correlações existentes entre a obrigação acessória e outros temas tributários, com o intuito de refletir sobre os limites na atuação do Estado, dentro de cenários específicos. Entre estes, sua ligação com a isenção e a imunidade; a necessária neutralidade concorrencial do Estado e também, como não poderia deixar de ser, os principais pontos da escrituração digital, fundamentada na Emenda Constitucional 42/03, que trouxe importantes alterações para esta realidade.

Por fim, depois de analisado o tema dentro da doutrina e legislação pátrias, apresenta um comparativo da obrigação acessória em diversos países do globo. Esta abordagem é considerada extremamente significativa e garantidora da abrangência necessária à profunda investigação científica.

Dois pontos são necessários esclarecer logo no início. O primeiro é com relação à terminologia empregada. Embora parte respeitável da doutrina, como será apresentado no decorrer deste trabalho, prefira outras denominações, entre elas a expressão “dever instrumental”, tese que juridicamente apresenta argumentos bastante relevantes, este trabalho opta por empregar o termo obrigação acessória, tanto quando discorre das posições doutrinárias como quando expõe conclusões e entendimentos próprios.

Embora este tema, de qual termo melhor define este comportamento, seja aprofundando nesta pesquisa, a opção foi feita desde o início, com vistas a padronizar a redação, seguindo a nomenclatura ao qual esta é mais abrangentemente conhecida.

A segunda revelação é com relação à preocupação em mesclar aprofundamento acadêmico com experiência prática, sendo certo que ambos não sobrevivem separadamente. A proposta que se faz neste momento é a de pensar o direito como ferramenta para a solução de problemas apontados na prática daqueles que lidam com o direito tributário, sem se desviar da ciência, por óbvio, mas sim criando estruturas para o auxílio mútuo entre a teoria e a experiência.

A importância do tema é inequívoca e indiscutivelmente relevante, seja sob o enfoque acadêmico, seja sob o aspecto da praticidade do direito, como norteador de uma estrutura tributária que tenha por meta atingir a justiça fiscal.

1. SISTEMA NORMATIVO BRASILEIRO

1.1 Relação de pertinência

Não há nada como iniciarmos um trabalho científico inspirando-se em fundamentos tão indiscutivelmente basilares, como os lecionados por Geraldo Ataliba, quando sustenta: “Se o povo é o titular da *res publica* e se o governo, como mero administrador, há de realizar a vontade do povo, é preciso que esta seja clara, solene e inequivocadamente expressa”¹.

A vontade do povo é o que deve expressar a lei, mas não apenas isto. Para que este desejo se concretize no mundo dos fatos, assentimos ser necessário que tal imposição se dê transparentemente.

Como afirmação da convicção nestas lições é que, antes de adentrar especificamente no tema central deste trabalho, qual seja, a obrigação tributária acessória, entendemos primeiro ser necessário discorrer sobre a pertinência desta com o sistema normativo brasileiro, com o direito tributário e por fim com a obrigação jurídica tributária, propriamente considerada. Como se afunilássemos o conteúdo ou, ainda, usássemos uma lupa de laboratório para chegar ao núcleo da nossa investigação.

Estamos convencidos de que o processo de conhecimento, ou de investigação, requer recortes. E o primeiro recorte feito neste trabalho é exatamente este: Onde está inserida a obrigação acessória? A que se refere, a uma obrigação ou a um dever? Acessória ou instrumental?

Acreditamos ser a esquematização necessária para dominar-se a realidade². De acordo com Lucas Galvão de Britto³, “cindir é desde o início”. Para que o conhecimento se dê,

¹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. atualizada por Roseola Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 122.

² Veja mais sobre este tema em VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 252 e ss.

³ BRITTO, Lucas Galvão. Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, v. I, p. 203.

necessário se faz estabelecerem-se limites que sejam capazes de delimitar o campo de investigação. Pois, então, de início optamos por este possível recorte.

Para compreensão do conteúdo da obrigação acessória, pretendemos partir do sistema normativo brasileiro, analisando seus institutos com respaldo tanto na teoria geral do direito civil quanto no direito positivo tributário.

Seguindo Hans Kelsen⁴, de uma maneira ampla, temos em mente o direito como conjunto de normas que visam conduzir as condutas humanas nos trilhos almejados pela sociedade.

A canalização de tais condutas se dá pela positivação da norma, que tem em seu ápice a Constituição Federal, e que alcança a sua efetivação quando as regras, editadas em toda a pirâmide, nesta encontrem respaldo. Esta compreensão é necessária para alcance do verdadeiro sentido do direito.

Influenciados pela pirâmide de normas concebida por Hans Kelsen⁵, entendemos que a unidade do sistema implica que todas as normas nele existentes derivem de uma fonte – a Constituição Federal, tida como a norma fundamental da ordem jurídica positiva.

Outra característica que entendemos promitente no ordenamento jurídico, também de acordo com Hans Kelsen⁶, é seu caráter dinâmico, em razão de ser a criação de suas normas essencialmente um ato determinado pela vontade da autoridade competente. Este dinamismo, em contraposição ao caráter estático, identifica o direito positivo como algo vivo, orgânico, em constante mutação.

Nas lições de Geraldo Ataliba,

olvidar o cunho sistemático do Direito é admitir que suas formas de expressão mais salientes, as normas, formam um amontoado caótico, sem nexos, nem harmonia, em que cada preceito ou instituto pode ser arbitrária e

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 25-35.

⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 215-256.

⁶ Idem, *ibidem*, p. 220 e ss.

aleatoriamente entendido e aplicado, grosseiramente indiferente aos valores jurídicos básicos resultantes da decisão popular⁷.

Concordamos que admitir esta conjuntura, ou seja, a possibilidade de falta de sistematização das normas jurídicas, é assumir a imprevisibilidade do direito e o apoio à prepotência do Estado, que tudo pode, mesmo que o exagero seja desnecessário.

1.2 A supremacia da Constituição Federal

O sistema normativo brasileiro tem uma orientação necessária a seguir, encontrando na Constituição Federal suas diretrizes e critérios norteadores, dos quais decorrem os fundamentos e delimitações de toda matéria jurídica.

Com relação à matéria tributária, a Constituição Federal de 1988 é extremamente minuciosa. Geraldo Ataliba⁸ leciona tratar o sistema constitucional tributário brasileiro da matéria tributária de modo bastante profundo, complexo e extenso, reduzindo assim a margem de atuação do legislador ordinário, ao contrário da maioria dos sistemas constitucionais tributários.

Mesmo tendo a Constituição Federal destinado relevante espaço ao sistema tributário nacional, deixando à lei simplesmente a função regulamentar, infelizmente, não raro, a prática deixa de lado os pilares que sustentam o sistema.

De acordo com as lições sempre presentes de Geraldo Ataliba, *in verbis*: “O que não é possível é perseverar proclamando o regime constitucional e solapá-lo, traí-lo e infringi-lo a cada instante, valendo-se de expedientes indiretos e de fórmulas sub-reptícias”⁹.

A norma produzida em descompasso com a legislação em regência fica eivada de inconstitucionalidade, devendo ser abolida. Esta é uma das premissas norteadoras desta dissertação, da qual não podemos jamais nos afastar.

⁷ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, cit., p. 17.

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**, cit., p. 3; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 15. tir. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 32-33.

⁹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**, cit., p. XXV.

Geraldo Ataliba trata também da proliferação de regras publicadas todos os dias em matéria tributária, em dissonância com a Constituição pátria, e dos gravames consequentes de tal situação. Em suas palavras: “Já dissemos, de outra feita, que as maiores derrotas se fazem de pequenas capitulações, como os maiores crimes de pequenas desonestidades”¹⁰.

Estas lições apontam para a necessária e permanente vigília, não somente para temas de grande repercussão, mas também para aqueles que, à vista de parecerem inofensivos, são abundantemente publicados no diário oficial todos os dias.

Apesar de a Constituição Federal não empregar especificamente em seus dispositivos a expressão “obrigação acessória”, encontramos no seu bojo uma infinidade de normas que a ela se aplicam – como parte inerente que é esta do direito tributário.

Afirma Maria Helena Diniz: “As normas constitucionais são preceitos de controle do poder, constituindo diretivas ao órgão competente para, ao aplicá-las, criar outras normas que sejam com elas compatíveis”¹¹.

Cremos que a interpretação do direito tributário deve levar em conta estes preceitos, de supremacia da Constituição Federal e da abrangência dos institutos tributários, sob pena de fazer letra morta as prescrições constitucionais e, com isto, expor a risco todo fundamento de validade normativo.

Renato Lopes Becho¹² sustenta que a supremacia da Constituição tem como desdobramento ser esta referência permanente de toda a produção legislativa, de modo a consolidar a importante premissa de que a Constituição restringe a competência dos legisladores infraconstitucionais.

No mesmo sentido, de acordo com Regina Helena Costa¹³, a tributação deve ser desenvolvida dentro dos balizamentos constitucionais, o que implica, entre outros, a edição de

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**, cit., p. XXVI.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 2.

¹² BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 205.

¹³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 53-59.

leis tributárias com a observância dos princípios constitucionais e a edição de atos normativos nos estritos limites legais.

Acreditamos que disto se depreende a necessária observância dos limites constitucionais na edição de normas tributárias, dos quais não há como esquivar-se.

Aproximando este raciocínio ao nosso tema, e já adiantando um pouco do que sustentaremos, aceitar que a obrigação acessória seja editada por meio de normas em dissonância com a Constituição Tributária é ser cúmplice de um caótico cenário.

1.3 Direito tributário

Para iniciarmos esta pesquisa, brevemente, temos em mente ser o direito tributário formado por um conjunto de enunciados normativos que cuidam da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. A relação que aqui se forma tem de um lado o sujeito ativo, caracterizado pelo Estado, dotado de ânsia arrecadatória, e de outro o sujeito passivo ou o contribuinte, que encontra no direito a proteção dos valores fundamentais assegurados pelo sistema.

Dentro desta conjectura, na interpretação que temos, o direito tributário se perfaz como o conjunto de normas que atuam para prover o Estado dos recursos necessários, mas que, ao mesmo tempo, versa sobre os direitos do contribuinte, que encontra na lei sua representação.

Dentre as possíveis classificações do direito, temos a apresentada por Rubens Gomes de Souza¹⁴ para quem pode o direito ser classificado em direito das pessoas, das coisas e das obrigações.

No primeiro estão as normas que atentam aos elementos da própria personalidade do seu titular, como o estado civil ou as relações de parentesco. No direito das coisas ou nos direitos reais circunscrevem-se as normas que se referem às relações entre a pessoa titular de um direito e seu objeto, como a posse ou a propriedade. Já no direito das obrigações encontram-

¹⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 51.

se as normas que se referem às relações de duas ou mais pessoas, como nos contratos de maneira geral.

Além desta diferença, segundo o mesmo autor, ao contrário do direito das pessoas, no direito das coisas e no direito obrigacional as situações apresentam caráter patrimonial. E ainda entre estas duas últimas há uma distinção adicional: no direito das coisas figura uma só pessoa, titular do direito, e no direito das obrigações são concebidas pelo menos duas pessoas, uma no polo ativo e outra no polo passivo.

Levando-se em conta esta classificação, e ponderando-se tão somente os conceitos introduzidos até aqui, entendemos ser concebível taxarmos o direito tributário como direito obrigacional.

Oportunamente neste trabalho trataremos com maior abrangência dos atributos que perfazem a norma peculiar inserida nesta área particular do direito – sem olvidar, por óbvio, o todo ao qual ela se encontra inserida.

1.4 O Código Tributário Nacional

Hierarquicamente abaixo da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, fruto da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, publicado como lei ordinária e recepcionado pela Constituição Brasileira de 1988, duas décadas depois, com *status* de lei complementar, consolida as regras que dispõe de matéria tributária, de acordo com a finalidade determinada pela lei maior.

Duas correntes se dividem na identificação das funções da lei complementar, de acordo com as regras prescritas no art. 146 da Constituição Federal de 1988¹⁵. São estas a corrente dicotômica e a corrente tricotômica.

¹⁵ Art. 146 da Constituição Federal de 1988: “Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados

A primeira, denominada tricotômica, da qual é adepto Paulo de Barros Carvalho¹⁶, defende serem três as atribuições da lei complementar: dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre as pessoas tributantes; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

A segunda corrente, que conta com Geraldo Ataliba¹⁷ e Roque Antonio Carrazza¹⁸, à qual nos filiamos, defende serem duas as funções da lei complementar, quais sejam dispor sobre conflitos de competência entre os entes públicos e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Assim, com o intuito de poupar conflitos de competência entre os entes tributantes e pautar as limitações constitucionais, o Código Tributário Nacional introduz normas gerais de direito tributário no ordenamento pátrio.

A base empírica utilizada no desenvolvimento deste trabalho, o ordenamento jurídico, será analisado a partir de seus critérios unificadores, assumindo-se uma perspectiva sistemática do direito. Esta análise demanda a identificação, compreensão e extensão de cada norma, correlacionada com as demais.

Entendemos que a partir do direito positivo é possível arquitetar-se a norma jurídica de estrutura¹⁹, de necessária observação na produção normativa, capaz de fixar limites a serem

nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 79 e ss.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 65 e ss.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1042-1091.

¹⁹ As regras componentes do ordenamento jurídico podem ser classificadas de acordo com sua finalidade. As chamadas regras de comportamento ou de conduta se dirigem diretamente a pessoas, nas suas relações intersubjetivas, constituindo os elementos do sistema normativo. Esta classe de regras possui sempre suporte fático, ou um fato apreendido pela norma que, uma vez realizado no mundo fenomênico, ensejará a incidência da norma. Por outro turno, as denominadas regras de estrutura prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo sobre sua produção e sobre as manifestações que almejem introduzir nos preceitos existentes. São estas tidas como normas de organização, tendo em vista que almejam instituir o modo pelo qual devem originar-se as demais regras, para que sejam dotadas de constitucionalidade. Veja mais sobre este assunto em: CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 63-65.

observados pelas pessoas políticas competentes na instituição da norma que prescreve a obrigação acessória.

Como ferramenta incipiente a esta incumbência, analisamos também os conceitos da teoria geral do direito civil, elementares a esta investigação, respaldados em expressiva doutrina.

Isto porque compartilhamos do entendimento lecionado por Luiza Nagib²⁰, de ser o direito tributário, em relação às demais áreas particulares do direito, como o direito civil, um direito de sobreposição, ou seja, há de voltar-se a outras disciplinas para delas extrair conceitos.

Também cremos que esta situação há de levar em conta a especificidade de cada área do direito (mesmo que tal divisão tenha cunho somente didático), no sentido de existirem institutos particularmente desenhados em cada âmbito.

Em conclusão a este tópico, firmamos o entendimento de que as normas integrantes do direito positivo tributário, que regem a matéria tributária, como parte inerente do sistema normativo brasileiro, hão de encontrar respaldo na Constituição Federal, sob pena de serem eivadas de inconstitucionalidade.

Avalizamos a posição crítica e consciente de Geraldo Ataliba²¹ quando diz:

Nosso sistema é bom. Péssima é sua aplicação, por desleixo, ignorância, má-fé, desorganização, espírito burocrático, desprezo pelo direito, empirismo, falta de consciência quanto às exigências do princípio da relação de administração, por subjetivismo, personalismo, protecionismo, afilhadismo e corrupção. E o leigo é levado equivocadamente a condenar o sistema constitucional – e até substituí-lo, quando os azares da política o permitam – atribuindo-lhe as deficiências dos que não o obedecem rigorosamente.

Incontestável a atualidade desta posição, mesmo passados quase cinquenta anos, alterada a Constituição Federal e mudados por diversas vezes os poderes.

O próximo capítulo dedica-se a delimitar conceitualmente a obrigação jurídica, em especial a civil e a tributária, traçar o que ambas apresentam em comum, as principais especificidades e espécies desta última.

²⁰ NAGIB, Luiza. **IPI – Critério material**. Tese-doutorado. PUC/SP. São Paulo, 2010, p. 35.

²¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**, cit., p. XXIII.

1.5 Síntese conclusiva

O ordenamento jurídico pátrio é composto por um conjunto de normas sistematizadas que têm em seu ápice a Constituição Federal. Tida como norma suprema, apresenta em seu bojo diretrizes e critérios, aos quais se devem submeter todas as demais normas.

A Carta Magna é seguramente farta ao tratar de matéria tributária, de modo a não deixar espaço à criatividade do legislador infraconstitucional, que fica relegado à possibilidade de disciplinar a matéria de acordo com tais parâmetros.

O direito tributário, como parte integrante do ordenamento, perfaz-se como um conjunto de normas que cuidam da matéria tributária, versando sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, com vista ao suprimento dos interesses antagônicos do Estado e do contribuinte. Intenta, assim, prover o Estado de recursos de um lado e asseverar os direitos do particular do outro.

Dentro deste panorama, o Código Tributário Nacional consolida as regras que dispõe de matéria tributária, na instituição de normas gerais e abstratas que versam, entre outros, a obrigação tributária.

Temos em mente ser de extrema importância a permanente consciência da relação de pertinência de todas as normas que versem sobre matéria tributária com os limites e garantias asseverados – tanto na norma geral e abstrata quanto, e em última instância, na Constituição Federal do Brasil – pedra fundamental do nosso sistema.

2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – NATUREZA JURÍDICA

2.1 Relação jurídica

A relação jurídica é um dos temas bastante explorados pela teoria geral do direito civil e pelo direito tributário, embora, também como tantos outros, não possua uniformidade de tratamento entre os cientistas do direito.

Nas lições de Francesco Carnelutti, a relação jurídica é a constituída pelo direito, vinculando dois sujeitos, com referência a um objeto²².

Temos assim que relação jurídica pode ser tida como o liame que, em face da imputação normativa, garante ao sujeito ativo o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de certa prestação.

Leciona Washington de Barros Monteiro²³ que todo direito, seja sua natureza pessoal ou real, envolve como consequência uma ideia de obrigação, como antítese natural. Direito e obrigação são dois lados de uma mesma moeda. Um não existe sem o outro.

Dissecando o entendimento deste doutrinador, compreendemos que a ideia de obrigação projetada possui um requisito intrínseco que lhe é peculiar, qual seja, o direito. Na relação jurídica, se de um lado afirma-se um direito, assim o é porque de outro, temos uma obrigação. Direito e obrigação são postos sempre lado a lado.

Para Alcides Jorge da Costa²⁴, a relação jurídica tributária, que tem origem na cobrança de tributos pelo Estado, é o elemento central e característico do direito tributário. Assentimos com esta posição no sentido de não se tratar esta mera relação de poder, mas, sim, relação jurídica que, mediante lei, vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo²⁵.

²² CARNELUTTI, Francesco. **Teoria general del derecho**. Trad. F. X. Osset, Madrid, 1955, p.22-24.

²³ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, v. 4, p. 3-6.

²⁴ COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 34.

²⁵ COSTA, Alcides Jorge. **Contribuição ao estudo da obrigação tributária**. São Paulo: IBDT, 2003, p. 7-10.

De acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, “a relação jurídica é o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”²⁶.

Depreendemos deste conceito que os elementos estruturais da relação jurídica são o duplo polo, o vínculo e o objeto. De modo que duas figuras essenciais, sujeito ativo e sujeito passivo, vinculadas tendo em vista a subsunção à norma, têm como consequência a obrigação.

Ainda de acordo com este doutrinador, no tocante aos sujeitos, a relação jurídica tributária é sempre intersubjetiva, ou seja, ocorre entres pessoas. Esta relação será também irreflexiva e assimétrica. Irreflexiva tendo em vista que o sujeito passivo estará sempre facultado, obrigado ou proibido perante o sujeito ativo – nunca perante si mesmo. Ninguém pode estar juridicamente consigo mesmo²⁷. Assimétrica, tendo em vista que o sujeito passivo tem o dever de dar/fazer e o sujeito ativo de receber – não sendo possível a relação conversa.

Para Paulo de Barros Carvalho²⁸, o vínculo jurídico somente é estabelecido mediante lei, sem a qual não há que se falar em relação tributária – dado inclusive o princípio basilar da estrita legalidade nesta matéria. Este princípio, considerado capital ao direito tributário, será explorado no item 3.2.2.

Para Robson Maia Lins²⁹, a relação jurídica tributária somente se dá quando a RMIT (regra matriz de incidência tributária), norma geral e abstrata, passa por processo de positivação e atinge o nível das normas individuais e concretas. Isto se dá porque a relação jurídica tributária se perfaz, somente, no nível das normas individuais e concretas.

Enquanto que na norma geral e abstrata têm-se os critérios para constituição das normas individuais e concretas, na norma individual e concreta têm-se elementos que constituem a relação jurídica.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed., cit., p. 195.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 199 e ss.; CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**, cit., p. 2014-2018.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed., cit., p. 195.

²⁹ LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 172-191.

Em breve conclusão, temos que a relação tributária, como relação jurídica que é, além do duplo sujeito e do vínculo legal, tem como elemento imprescindível a existência de um objeto. Os atributos deste objeto, tanto para a teoria geral do direito quanto para a doutrina tributária, fazem parte do escopo dos próximos tópicos.

2.2 Correntes doutrinárias

Em análise à ciência do direito, constatamos que os conceitos podem ser obtidos em diferentes planos. Entre eles, temos o lógico-jurídico e o jurídico-positivo.

No plano lógico-jurídico tem-se a norma hipotética como pressuposto de fundamento de validade de todo o sistema. De acordo com José Souto Maior Borges³⁰, estes conceitos são inabaláveis, de modo a não sofrerem influência pelo direito positivo, e essenciais, de modo a perfazerem a estrutura de toda e qualquer norma jurídica.

Por outro turno, no plano jurídico-positivo, tem-se a constituição prevista no ordenamento jurídico. Os conceitos aqui somente podem ser obtidos empiricamente, isto é, após o conhecimento do direito positivo aplicável no espaço e no tempo. Os conceitos apoiam-se na substância concreta da norma jurídica.

Estes dois planos, predominantemente, dividem a doutrina com relação aos pressupostos necessários para a configuração da obrigação jurídica.

Apesar de crermos algumas vezes não existirem grandes nuances e variações entre as posições estudadas, quando alocadas dentro de uma mesma corrente, na forma que dispusemos, optamos por apresentar explicitamente neste trabalho o entendimento de cada doutrinador, em vez de apenas filiá-los a uma linha. Apesar da redundância a que ficam cometidas algumas páginas, cremos que o ponto positivo deste método é a possibilidade de permitir que também o leitor analise, a seus olhos, tais similitudes.

³⁰ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 33 e ss.

2.2.1 Obrigação como categoria lógico-jurídica

2.2.1.1 Teoria geral de direito civil

Para a categoria lógico-jurídica os conceitos não sofrem influência do direito positivo. São obtidos *a priori*, de modo que, caso o direito posto sofra alguma alteração, este não se modifica. Tem pretensão de validade universal, constante e permanente.

Para os civilistas, entre eles, Washington de Barros Monteiro³¹, Caio Mário da Silva Pereira³² e Maria Helena Diniz³³, o conceito de obrigação tem como pressuposto três elementos constitutivos essenciais: o pessoal ou subjetivo, o vínculo jurídico e o elemento material.

O dado pessoal ou subjetivo diz respeito ao duplo sujeito, sendo um o ativo ou credor, titular do direito positivo, a quem a prestação é devida; e outro o sujeito passivo, ou devedor, que deverá cumprir a prestação, tendo assim limitada sua liberdade, visto que sujeito a dar, fazer ou não algo.

O segundo elemento da prestação é o vínculo jurídico, que submete o sujeito passivo à realização de um ato no interesse do sujeito ativo. De acordo com alguns doutrinadores³⁴, a relação jurídica estabelecida tem também caráter transitório, exaurindo-se no tempo. A transitoriedade advém do fato de não existirem no ordenamento pátrio relações cujos efeitos sejam perpétuos, ou que perdurem infinitamente.

Por seu turno, o requisito material diz respeito ao objeto da obrigação que é a prestação, positiva ou negativa, que consiste em dar, fazer ou não fazer algo. Esta prestação se constitui sempre num comportamento, ou ainda na prática de um ato humano.

Assim, a prestação de dar consiste na entrega de um objeto ao passo que a prestação

³¹ MONTEIRO, Washington de Barros. Op. cit., p. 8.

³² PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 12.

³³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**, cit., p. 4.

³⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. Op. cit., p. 6; ATALIBA, Geraldo. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 2.

positiva de fazer consiste na realização de um ato, ou confecção de algo, para entrega ao credor³⁵. Já a prestação negativa de fazer implica um não fazer, ou abster-se de algo.

Este elemento material, além de outros requisitos, como ser lícito, possível, determinado ou determinável, abordados pela doutrina civil³⁶, apresenta como atributo a patrimonialidade. Sobre este último requisito é que centralizaremos nossa especial atenção.

2.2.1.1.1 Patrimonialidade das obrigações - sentidos possíveis

Embora a doutrina considere a patrimonialidade como elemento essencial do conceito de obrigação, constatamos que a verificação acerca deste atributo desperta para dois possíveis sentidos.

A primeira possibilidade refere-se à exigência de que a prestação obrigacional revista-se de natureza econômica, isto é, seja suscetível de pagamento em dinheiro. Neste prisma, o objeto da prestação carrega a patrimonialidade.

Um segundo sentido, ao qual nos filiamos, aponta que, em caso de inadimplemento, fica garantida ao credor a possibilidade de agir contra o patrimônio do devedor, e não contra a sua pessoa. É o direito de garantia, no caso de inadimplemento, que fica impregnado pelo cunho da patrimonialidade.

Na doutrina de Mário Júlio de Almeida Costa encontramos respaldo sobre a identificação destes dois diferentes prismas constatados durante nossa investigação. Nas palavras deste jurista: “A doutrina clássica considera o carácter patrimonial como elemento do conceito de obrigação. Esta patrimonialidade admite, porém, um duplo entendimento”³⁷.

³⁵ Veja mais informações sobre este assunto em DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**, cit., p. 118 e ss.

³⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**, cit., p. 46 -55.

³⁷ COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações**. 12. ed. Almedina Editora, 2009, p. 101.

É prontamente sobre estes dois sentidos, quais sejam, (i) de ser a patrimonialidade o cunho econômico, atributo da prestação ou (ii) de ser a mesma condição do direito cumprimento, atributo da garantia, que nos debruçaremos mais analiticamente a seguir.

2.2.1.1.2 Patrimonialidade como cunho econômico

Uma parte da doutrina defende a aplicação da patrimonialidade sob o primeiro prisma que citamos acima, qual seja, de que o objeto imediato do devedor, destinado a satisfazer o credor, deva revestir-se de cunho econômico, ou seja, ser aferível em dinheiro.

Caio Mário da Silva Pereira³⁸ defende a imperatividade da patrimonialidade nesse sentido. Para ele, tanto nas obrigações de dar quanto nas obrigações de fazer é fixado um valor para o objeto, mesmo que implicitamente.

De acordo com Marcelo Junqueira Calixto³⁹, a circunstância de ser a prestação economicamente apreciável é, inclusive, o fator de diferenciação da obrigação em relação a outros deveres previstos nos demais ramos do direito.

Assentimos com Wallace Ferreira⁴⁰, na observação de que a vinculação da obrigação ao elemento patrimonial seja resultado da influência do direito das obrigações na vida econômica. De acordo com este sociólogo é nas relações da infraestrutura social, como a produção e a troca, dotadas de valoração pecuniária, que se estrutura o regime econômico.

Ao tratar das obrigações, posiciona-se Mário Júlio de Almeida Costa⁴¹ no sentido

³⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Editora Forense: 2005, p. 14-18.

³⁹ CALIXTO, Marcelo Junqueira. Reflexões em torno do conceito de obrigação, seus elementos e suas fontes. In: TEPEDINO, Gustavo (coord.). **Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 11.

⁴⁰ FERREIRA, Wallace. **Da patrimonialidade (ou não) das obrigações**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23272/da-patrimonialidade-ou-nao-das-obrigacoes>>. Acesso em: jul. 2017.

⁴¹ De acordo com este autor, o direito romano autorizava ao credor apoderar-se do devedor. Vigorava na época arcaica a *manus iniectio*, que consistia no ritual pelo qual o devedor tornava-se escravo daquele (*trans Tiberim*) ou pagava pela dívida com sua própria vida. Interessante notar ainda a alusão da possibilidade de um defensor (*vindex*), que, opondo-se à dívida, caso não conseguisse demonstrar a inexigibilidade desta, corria o risco de ser condenado ao dobro da mesma. COSTA, Mário Júlio de Almeida. Op. cit., p. 101-102.

de ser inexato integrar a patrimonialidade ao conceito de obrigação; embora a maior parte dos vínculos obrigacionais se revista desta natureza, tal atributo não se aplica a toda e qualquer obrigação. Deste modo, refuta a possibilidade de exigência de que toda a prestação obrigacional revista-se de natureza econômica, isto é, seja suscetível de avaliação em pecúnia.

Este entendimento doutrinário avaliza o julgamento que fazemos do conceito de patrimonialidade, o qual apresentaremos no item seguinte.

2.2.1.1.3 Patrimonialidade como direito de garantia

Uma segunda posição doutrinária revela que o sentido correto de patrimonialidade se sustenta na garantia dada ao credor, de agir contra o patrimônio do devedor, no caso de eventual inadimplemento.

Na investigação que fizemos nesta linha, o significado atribuído ao elemento patrimonialidade é fortemente influenciado pelo fator histórico. A evolução da obrigação, da forma como se dava na antiguidade e do modo como passou a ser tratada, tanto na sociedade quanto no direito, permite-nos compreender, de modo claro, sua correta acepção.

Observa Mário Júlio de Almeida Costa⁴² que no direito romano o corpo da pessoa era usado de garantia e, como punição ao descumprimento, o castigo físico ou a escravidão eram aplicados ao devedor. No direito moderno, o corpo foi substituído pelo patrimônio deste, podendo o crédito e a dívida, inclusive, serem transmissíveis.

Nas palavras deste jurista:

Num primeiro sentido (...) alude-se a exigência de que a prestação debitória revista necessariamente natureza econômica, que se mostre susceptível de avaliação pecuniária. Requisito que, sendo discutido no domínio da legislação anterior, se encontra hoje afastado (...). Sob outro ângulo, a patrimonialidade da obrigação significa que, no direito moderno, ao contrário dos sistemas

⁴² COSTA, Mário Júlio de Almeida. Op. cit., p. 101-103.

antigos, o inadimplemento só confere ao credor a possibilidade de agir contra o patrimônio do devedor e não contra a sua pessoa⁴³.

Percebe este doutrinador que a característica da patrimonialidade se mostra pertinente, quando com ela se revele que a execução, em caso de inadimplemento, não incide sobre a pessoa do obrigado, mas somente sobre seu patrimônio, ou seja, seus bens.

É exatamente este o sentido que temos também das lições de Washington de Barros Monteiro. A submissão do devedor ao credor é patrimonial, no sentido de que são os bens do devedor que respondem pela sua dívida.

Leciona este jurista que o termo *obligatio* tem emprego relativamente recente. Não tendo sido empregada na Lei das XII Tábuas nem na terminologia jurídica mais remota. Antes de seu surgimento, o vínculo era expresso pelo termo *nexum*, que representava a sujeição de si mesmo.

Nesta época, o direito de garantia recaía sobre a própria pessoa do devedor. Que garantia o adimplemento da dívida com seu próprio corpo, em detrimento de sua liberdade ou até da própria vida.

Nas palavras de Washington de Barros Monteiro:

O vocábulo *obligatio* tem, portanto, origem numa época mais próxima; entretanto, sua ideia central conservou-se a mesma: submissão do devedor ao credor, pessoal a princípio, patrimonial após a vigência da lei *Poetelia Papiria*, que, no século IV a.C., ao vínculo corporal substituiu a responsabilidade patrimonial. Os bens, e não o corpo do devedor deveriam responder pelas suas dívidas (*pecuniae creditae bona debitoris non corpus ob noxium esse*)⁴⁴.

Sem dúvida alguma, a origem deste atributo, na forma lecionada por estes cientistas do direito, vem a clarificar seu exato alcance.

A patrimonialidade, como atributo do elemento material da obrigação, refere-se à conversibilidade de seu cumprimento em patrimônio, ou ainda a responsabilidade patrimonial do sujeito passivo pela prestação no caso de inadimplemento. Isto porque o devedor responde

⁴³ Idem, ibidem, p. 101.

⁴⁴ De acordo com Washington de Barros Monteiro, antes da lei *Poetelia Papiria*, os devedores estavam expostos a execução pessoal; depois dela, o vínculo transferiu-se do corpo para o patrimônio. Sem dúvida alguma este foi um marco expressivo da humanização, uma vez que aboliu a possibilidade do devedor ser morto por suas dívidas. Veja mais sobre este tema em: MONTEIRO, Washington de Barros. Op. cit., p. 6; COSTA, Mário Júlio de Almeida. Op. cit., p.101-102.

com seus bens – não com seu corpo.

Pelo inadimplemento da obrigação respondem o patrimônio do devedor, em sintonia, aliás, com o prescrito no art. 391 do Código Civil pátrio⁴⁵.

Na definição dada por Washington de Barros Monteiro, *in verbis*: “Obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio”⁴⁶.

Temos com estas lições que a patrimonialidade, ou ainda o elemento patrimonial da obrigação, abarcado por este cientista do direito, refere-se à necessidade de que o adimplemento obrigação seja garantido por meio dos bens do sujeito passivo.

Em suas lições, Washington de Barros Monteiro retoma os ensinamentos de Ludwig Enneccerus, Theodor Kipp e Martin Wolff, para dizer que “o Estado não se ocupa da satisfação de simples caprichos, nem tem a missão de realizar atos puramente religiosos ou morais, que se subtraem à órbita do direito (...), mas, reconhecida judicialmente sua exigibilidade, adquirem para logo expressão econômica, valor patrimonial”⁴⁷.

A obrigação é relação de natureza econômica, tendo em vista que seu objeto exprime valor pecuniário, seja a prestação um comportamento de dar, fazer ou não fazer, valor este necessário para garantir seu eventual inadimplemento.

De acordo com as lições que temos de Maria Helena Diniz, entendemos que a patrimonialidade refere-se à necessidade de que a prestação (e não seu objeto) seja suscetível de estimação econômica. Este atributo confere à prestação a possibilidade de ter os danos avaliados em caso de seu descumprimento. Utiliza-se de um exemplo bastante didático para compreensão deste predicado, quando explica: “na venda de um grão de arroz, nenhum interesse terá o credor de exigir o adimplemento dessa prestação, que não representa nenhum

⁴⁵ Art. 391 do Código Civil: “Pelo inadimplemento das obrigações respondem todos os bens do devedor”.

⁴⁶ MONTEIRO, Washington de Barros. Op. cit., p. 8.

⁴⁷ ENNECCERUS, Ludwig; KIPP, Theodor e WOLFF, Martin *Derecho de obligaciones*, 1/5. In: MONTEIRO, Washington de Barros. Op. cit., p. 10.

valor econômico”⁴⁸.

Expliquemos o sentido desta acepção: por mais que o arroz seja um item corpóreo, material, economicamente mensurável, caso o comprador não pague apenas este grão, nenhum interesse terá o devedor na execução. Entendemos que, neste caso, não será possível avaliar “um grão de arroz”, por não representar este, sozinho, patrimonialidade, ou ainda, dado que possa (ou mereça) ser reparado. Um único grão de arroz não é digno de tutela pelo Estado.

O objeto da relação deve consistir numa prestação pessoal econômica mensurável, devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo. O adimplemento desta obrigação se dá por meio de seu patrimônio.

De acordo com a doutrina de Silvio de Salvo Venosa, é na sanção que reside o elemento patrimonial. Nas palavras deste doutrinador:

Se a obrigação no sentido estrito, porém, apresentar tão só conteúdo de ordem moral, se a efetivação da prestação for coercível (e aí a obrigação jurídica distingue-se das demais), não resta dúvida de que nessa coercibilidade residirá o caráter patrimonial do instituto, ainda que de forma indireta ⁴⁹.

A prestação, mesmo que não se revista de caráter pecuniário, deve ser suscetível de ser avaliada em dinheiro, uma vez que, no caso de seu inadimplemento, os bens do devedor respondem em garantia. Portanto, é na garantia que reside a patrimonialidade.

Ainda de acordo com este jurista, embora não tenha nosso código disposto expressamente deste modo, assim o fez a redação dada ao Código Civil italiano, ao preceituar no art. 1.174: “A prestação que constitui objeto da obrigação deve ser suscetível de avaliação econômica, e deve corresponder a um interesse, ainda que não patrimonial, do credor”.

Defende Silvio de Salvo Venosa:

A indenização, aí como nas outras situações, não equivale à obrigação, mas trata-se de um substituto, ou seja, a tentativa mais perfeita que o Direito terá para reequilibrar uma relação jurídica (...) é na execução, como vimos, que restará o aspecto pecuniário e patrimonial da prestação, quando inexistente no bojo de seu cumprimento espontâneo da obrigação ⁵⁰.

⁴⁸ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: teoria geral das obrigações, cit., p. 48.

⁴⁹ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil**: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 18.

⁵⁰ Idem, *ibidem*.

Assentimos com este entendimento, ou seja, é na execução que se ressalta o aspecto pecuniário da prestação, na falta de seu cumprimento voluntário. Mesmo que o objeto da prestação seja outro, o aspecto patrimonial ganha espaço com o seu descumprimento.

Ciente da confusão que o termo gera na doutrina, Silvio de Salvo Venosa afirma:

Não existe controvérsia quanto à necessidade de interesse patrimonial do credor. A controvérsia restringe-se à patrimonialidade ou não da prestação (...) o objeto da prestação pode ser patrimonial ou não (...) o aspecto patrimonial só vai surgir quando do descumprimento, na fase executória⁵¹.

No mesmo sentido a posição de Orlando Gomes⁵², para quem na moderna dogmática coexistem dois conceitos diferentes de obrigação, embora tal distinção não seja aceita unanimemente por toda doutrina. Para este jurista, ao se decompor uma relação obrigacional, nota-se que o direito de crédito tem um fim imediato e outro remoto. O imediato tem como objeto a prestação, já o remoto tem como fim a sujeição do patrimônio do devedor, como garantia de cumprimento.

Deste modo, para este jurista, distingue-se de um lado o *debitum*, ou dever de prestação, correspondente ao débito, espontâneo, e de outro lado a *obligatio*, ou sujeição do devedor, isto é, sua responsabilidade, de ordem patrimonial.

Nas palavras deste doutrinador,

verifica-se que a *obligatio* é da essência da relação obrigacional, pois não contém apenas o dever de prestação, mas a sujeição do patrimônio do devedor, ou de outrem, no pagamento da dívida. O direito de crédito valeria pouco se seu titular não pudesse exercê-lo coagindo o devedor, pela execução de seus bens, a satisfazer a prestação⁵³.

Com isto entendemos que para a garantia do adimplemento da obrigação jurídica, quer seja de dar, de fazer, não fazer ou suportar, diferentemente dos deveres de outra natureza (como moral, religioso, afetivo e social), o credor tem à sua disposição os bens ou o patrimônio do devedor.

⁵¹ VENOSA, Silvio de Salvo. Op. cit., p. 17-20.

⁵² GOMES, Orlando. **Obrigações**. 18. ed. Rio de Janeiro: 2016, p. 11-13.

⁵³ Idem, ibidem, p. 13.

A patrimonialidade está atrelada ao direito de garantia da obrigação, não a esta especificamente. O dinheiro é a garantia do cumprimento da prestação.

Estamos bastante convictos desta nossa posição, que se reforça na sintonia que mantém com a evolução histórica da obrigação e cunho jurídico de seu surgimento.

Analisada a teoria civil, calcada na categoria lógico-jurídica que atribui a patrimonialidade como característica essencial às obrigações jurídicas, apresentaremos agora o entendimento extraído da doutrina de direito tributário pátria.

O que se observa nesta pesquisa é que, para classificação da obrigação como sendo jurídica, este aspecto (a patrimonialidade) gera grande controvérsia, sendo apontado e consequentemente considerado ou não como requisito fundamental para conceituação da obrigação tributária.

Temos a convicção de que, para rotular a obrigação como patrimonial, necessário antes delimitar a substância do que venha a ser patrimonialidade e, mais ainda, qual seu emprego e aplicabilidade. A preocupação que se manifesta neste ponto não diz respeito ao problema verbal, isoladamente, mas sim ao correto aproveitamento do conceito.

Apesar da identificação dos diferentes prismas da conceituação da patrimonialidade na doutrina civil, na análise da doutrina tributária investigada verifica-se que estas nuances não são observadas, sendo a patrimonialidade conceituada sobremaneira como a exigência de que a prestação obrigacional seja suscetível de pagamento em dinheiro, como apresentaremos no próximo item.

2.2.1.2 Doutrina tributária e os deveres instrumentais

Notamos que os civilistas que consideram a imprescindibilidade da patrimonialidade, vista como a necessidade de que a obrigação se dê em valor pecuniário, influenciam sobremaneira parte da doutrina tributária investigada.

Calcado nestas premissas, Geraldo Ataliba⁵⁴ entende ser a relação jurídica obrigacional tributária a estabelecida entre sujeito ativo de um lado e passivo de outro, sendo o primeiro credor e o segundo devedor, tendo como objeto o poder/dever de cobrar de um lado e o dever de pagar de outro. O vínculo formado é economicamente mensurável, ou conversível em pecúnia.

Em *Hipótese de incidência tributária*, Geraldo Ataliba⁵⁵ apresenta as linhas centrais que formam o conteúdo essencial da norma jurídico-tributária, sendo para ele o comando “entregar dinheiro ao Estado” basilar na norma tributária. O tributo é o objeto da obrigação tributária. Esta análise mantém linha com a interpretação dada pelo autor ao conteúdo da norma prescrita no art. 3º do Código Tributário Nacional⁵⁶, que dispõe ser o tributo uma prestação pecuniária.

Este comando (de pagar) figura-se na segunda parte da norma jurídica, composta por três partes, hipótese, mandamento e sanção. Ocorrido o fato descrito na hipótese, incide o mandamento tributário. A incidência é condicionada ao acontecimento do fato conjecturado na respectiva hipótese. Basta que se dê o fato previsto na norma tributária, para que nasça a obrigação tributária.

Leciona que os atributos essenciais da obrigação tributária incluem a patrimonialidade, tida como o cunho patrimonial, ou conversível em expressão monetária (como o que ocorre com o núcleo da obrigação principal) e a transitoriedade, no sentido de perenidade, que difere esta relação de outras inseridas no direito real e que duram indefinidamente⁵⁷.

De acordo com Geraldo Ataliba ainda, somente a obrigação principal reveste-se de tal característica, ou seja, de obrigação tributária, de modo que a prestação de fazer/não fazer ou suportar é parte integrante do direito administrativo tributário⁵⁸.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 42.

⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., cit., p. 21.

⁵⁶ Art. 3º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 2.

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed., cit., p. 37-39.

Carlos M. Giuliani Fonrouge⁵⁹ entende que o conteúdo da obrigação tributária é sempre uma prestação patrimonial, refletida na soma em dinheiro disponibilizada ao Estado. Para este autor, a expressão obrigação tributária é equivocadamente empregada para referir-se a todo dever de cumprir uma prestação estabelecida em matéria tributária.

Roque Antonio Carrazza⁶⁰ leciona que a relação jurídica tributária se refere não só à obrigação tributária *stricto sensu*, ou obrigação principal, mas também à obrigação acessória, a qual prefere chamar de dever instrumental tributário⁶¹, que gravita em torno do tributo, mas com ele não se confunde.

De acordo com este doutrinador, tem esta última por intuito viabilizar aquela, entretanto, são as obrigações acessórias desprovidas de conotação patrimonial, por não serem aferíveis em pecúnia, característica esta exclusiva da obrigação principal. Os deveres instrumentais relacionam-se com a atividade administrativa tributária.

Para Roque Antonio Carrazza o fato gerador da obrigação tributária, que nasce com a realização do fato impositivo, além de fazer surtir a obrigação principal, de pagar o tributo, também tem como consequência, imposta pela lei, a prestação tributária acessória – que tem por objeto um fazer, um não fazer ou um suportar, “sem as quais o correto pagamento do tributo não poderia se realizar”⁶².

No pensamento de Paulo de Barros Carvalho⁶³, quanto ao objeto das relações jurídicas, o critério seletivo é o caráter patrimonial da prestação. O objeto da relação pode ser ou não susceptível de avaliação econômica. Entretanto, nas relações jurídicas de cunho obrigacional o objeto é sempre passível de avaliação econômica, ou seja, se o objeto não apresentar o atributo da patrimonialidade, isto é, não for cumprido por meio da entrega de dinheiro ao Estado, as relações jurídicas são não obrigacionais ou veiculadoras de meros

⁵⁹ FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: LAEL, 1973, p. 83.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, cit., p. 378.

⁶¹ O emprego da denominação dever instrumental, ou ainda mero dever instrumental, dá-se pelo entendimento de que a prestação de fazer/não fazer ou suportar, atribuída em matéria tributária, não se reveste de caráter de obrigação, mas sim de dever, ou incumbência legal. São instrumentais ou formais por se resumirem em instrumentos, ou ainda ferramentas, de que dispõe a Administração Pública para monitoramento de suas finalidades tributárias. Veja mais sobre esta denominação no item 3.1 deste trabalho.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 209.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 15-18.

deveres.

Ao tratar das relações jurídicas tributárias, doutrina que nas prescrições tributárias estão presentes dois tipos de relações, sendo a primeira de substância patrimonial e a segunda, sem este atributo, atinente aos vínculos que fazem irromper meros deveres formais.

Afirma que as prescrições de natureza patrimonial são situadas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência, ou seja, a obrigação principal. As outras, circunpostas a ela, tornam possível a operabilidade da obrigação tributária principal, por ele denominadas deveres instrumentais ou formais. Assim, as relações jurídicas são divididas em obrigacionais ou não obrigacionais, conforme sejam ou não passíveis de avaliação econômica.

Aborda também o requisito da transitoriedade, entretanto, considerando intrínseca a obrigação tributária somente num primeiro momento⁶⁴. Posteriormente passa a entender que toda a relação jurídica, obrigacional ou não, é temporária, de modo que nunca se perpetua no tempo⁶⁵.

Compreendemos que na posição de Paulo de Barros Carvalho o caráter patrimonial⁶⁶ da prestação é inerente às obrigações tributárias. A justificativa do próprio autor para tal posição é o fato de que, mesmo consciente da não unanimidade desta posição entre os civilistas e teóricos gerais do direito sobre este atributo, possui esta corrente “forte potencial explicativo”⁶⁷.

Na concepção de José Eduardo Soares de Melo⁶⁸, os comandos que atribuem deveres aos administrados, executados mediante um fazer, um não fazer ou um tolerar, são desprovidos de caráter patrimonial, pois para o cumprimento da obrigação não se vale o contribuinte de entrega de dinheiro ao erário, motivo pelo qual não se sustentam como obrigação tributária.

Resumidamente, de acordo com a concepção doutrinária exposta acima, a

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas ‘obrigações acessórias’. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 17, p. 384, jul./set. 1971.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1988, p. 152.

⁶⁶ O sentido de caráter patrimonial empregado aqui é no sentido de ser a obrigação tributária paga em dinheiro. Motivo pelo qual para este autor somente a obrigação principal reveste-se de tal atributo.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed., cit., p. 204.

⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 180 e ss.

obrigação principal é a própria obrigação tributária, visto que passível de valoração econômica – atributo este que a difere das demais relações jurídicas. As obrigações tributárias possuem sempre um valor patrimonial, expresso em dinheiro, ao contrário das demais relações jurídicas, cujo objeto não é mensurável em proporções econômicas.

Ainda, o conteúdo da obrigação tributária consiste tão somente no vínculo que compele o sujeito passivo a dar dinheiro ao sujeito ativo – de forma que a obrigação principal por si só exaure a categoria das obrigações tributárias. Qualquer vínculo de natureza diversa, como emitir notas fiscais ou apresentar declarações, são tidos como deveres paralelos, ou seja, que completam a obrigação principal, como se se reduzissem a um momento desta.

Defende que a obrigação que determina o dever de fazer ou não fazer em matéria tributária refere-se à relação jurídica de cunho não obrigacional, tendo sem vista não ser o seu objeto passível de avaliação econômica. Por isso a utilização dos termos deveres instrumentais tidos como veiculadores de meros deveres formais.

Este entendimento acoberta que não se trata estas prestações de obrigações jurídicas, pois não possuem essência obrigacional, exatamente porque seu objeto carece de patrimonialidade, visto não serem arcados em dinheiro. Por este motivo são tidos apenas como deveres. Também sequer são acessórias, são sim instrumentais ou formais por se resumirem em ferramentas das quais dispõe a Administração Pública para monitoramento de suas finalidades tributárias.

Agora nossa posição diante de tal corrente. Concordamos com o forte potencial explicativo desta doutrina, mas entendemos de modo diverso seu alcance, o qual apresentaremos a seguir.

Entendemos ser seu grande atributo a influência que tem em tão respeitada doutrina do direito privado, e que também nos estimula tanto à investigação científica. Entretanto, sem a mínima pretensão em contestar a corrente filosófica que atua como pano de fundo a esta corrente, e sim para nos mantermos fiéis à metodologia e linha de pesquisa empregadas na presente dissertação, temos algumas considerações de necessário firmamento.

A primeira é com relação à imprescindibilidade dos conhecimentos albergados na teoria geral do direito. Desta noção não podemos nos distanciar. Entretanto, concordamos

também que, como metalinguagem da ciência do direito, deve a teoria geral do direito respaldar-se aos limites daquela, contudo, sem se contaminar pelos conceitos materiais introduzidos pelos diversos campos das ciências jurídicas particulares, entre elas o direito civil⁶⁹.

Assentimos com a linha programada pelos juristas da teoria geral do direito, no sentido de que inadimplemento da obrigação jurídica é garantido pelo patrimônio do devedor, isto porque devem ser os bens dispostos pelo credor no caso de descumprimento da obrigação. O patrimônio ou, ainda, os bens serão invocados somente nesta situação.

O caráter patrimonial da prestação inerente à obrigação jurídica, a nosso ver, refere-se à possibilidade de ser o mesmo garantido com o patrimônio do devedor em caso de inadimplemento – o que ocorre com a obrigação principal e também com a acessória.

A patrimonialidade não é atributo da obrigação tributária (quer seja principal ou acessória), mas sim da garantia de seu cumprimento. Não se refere ao cumprimento da obrigação somente pela entrega de dinheiro ao Estado, mas sim pela disponibilidade de dinheiro, ou bens, do devedor para garantia da obrigação, no caso de seu descumprimento.

Esgotada a pesquisa atinente à categoria lógico-jurídica, debruçar-nos-emos agora na corrente que conceitua a obrigação como categoria jurídico-positiva.

⁶⁹ Veja mais sobre este assunto em BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 3. ed., cit., p. 33-37.

2.2.2 Obrigação como categoria jurídico-positiva

2.2.2.1 Doutrina civil

Por outro turno, no plano jurídico-positivo os conceitos são sempre resultado da análise do direito positivo, ou seja, do conjunto de regras e princípios, constitucionais e infraconstitucionais, aplicáveis em determinado tempo e espaço.

Por isso, diz ser o mesmo obtido *a posteriori*, de modo que, caso haja mudança no direito positivo, seus conceitos sofrem alteração. Apoia-se na substância concreta da norma jurídica. Os conceitos jurídico-positivos são resultado do detalhamento da lei.

Esta corrente conta com Pontes de Miranda⁷⁰, para quem a obrigação tem como atributo a licitude da prestação. Para ele, a patrimonialidade, no sentido de pagamento em pecúnia, que não atua como pressuposto indissociável da obrigação – isto porque não há regra jurídica que exija serem sempre as obrigações avaliáveis em pecúnia.

Nelson Nery, em notas de atualização à obra de Pontes de Miranda⁷¹, leciona ser o vínculo obrigacional o conceito cardeal do direito das obrigações. Este vínculo comporta dois aspectos, o subjetivo e o objetivo. O subjetivo em virtude de esta se dar entre dois sujeitos, credor-devedor. O aspecto objetivo o identifica como uma relação jurídica de razão.

A racionalidade se impõe para que possa ser identificada a proporcionalidade da prestação devida pelo devedor ao credor. Este interesse, qualquer que seja o comportamento culminado, não apresenta a patrimonialidade (no sentido de pagamento em moeda) como requisito intrínseco, mas sim a racionalidade.

⁷⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Atual. por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2001, v. XXII, p. 41.

⁷¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado: direito das obrigações: obrigações e suas espécies, fontes e espécies de obrigações**. Parte especial. Atualização e notas de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, t. XXII, p. 61.

Também para Clóvis Beviláqua⁷², a patrimonialidade, no sentido de quitação em pecúnia, não é requisito essencial da obrigação, visto que o direito positivo não impõe este atributo como fundamental à esta.

Em breve síntese, para a corrente que se baseia na categoria jurídico-positiva, o conceito de obrigação cabe ao direito positivo e só a este compete conferir seus contornos. Incumbe ao direito positivo delimitar os elementos da obrigação, e, ao fazê-lo, o direito tributário posto não atribui às obrigações tributárias o caráter da patrimonialidade.

2.2.2.2 Doutrina tributária e a obrigação acessória

Os cientistas do direito tributário que se apoiam nos conceitos jurídico-positivos defendem serem duas as espécies de obrigação tributária prescritas no Código Tributário Nacional, a obrigação principal e a acessória.

De acordo com a doutrina de Rubens Gomes de Souza⁷³, coautor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, o direito tributário, tido como ramo autônomo do direito, possui institutos jurídicos que lhe são peculiares, diferentes assim dos regulados pelas outras áreas particulares do direito, como o direito civil, o comercial e outros.

Uma destas figuras é a instituída no art. 113 do Código Tributário Nacional, qual seja, a obrigação tributária, que pode ser principal ou acessória, sendo que nesta última o objeto são prestações positivas ou negativas impostas pela lei com o intuito de garantir o adimplemento da obrigação principal e sua fiscalização.

No nosso entender, e sem adentrar no embate doutrinário acerca da autonomia ou não do direito tributário, possui o Código Tributário Nacional legitimidade, garantida pela Constituição Federal, para dispor sobre normas gerais de direito tributário. As figuras jurídicas próprias existentes no Código são válidas desde que respeitados os limites traçados pela

⁷² BEVILÁQUA, Clóvis. **Comentários ao Código Civil**: direito das obrigações. Rio de Janeiro: Saraiva, 1953, p. 14.

⁷³ SOUZA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 59-100.

Constituição de 1988, de acordo com o art. 146.

Para Ruy Barbosa Nogueira⁷⁴, são elementos da obrigação tributária a lei, o fato, os sujeitos e o objeto. Conceitua a obrigação tributária como a relação de direito público prescrita na lei que descreve o fato, através da qual o Fisco pode exigir do contribuinte uma prestação, ou o objeto.

Este objeto é a prestação a que está compelido o sujeito passivo, que pode consistir tanto no pagamento do débito do tributo quanto no cumprimento de formalidades, positivas ou omissivas.

Para José Souto Maior Borges⁷⁵, o dever pertence à categoria formal, lógico-jurídica, construída no altopiano da teoria geral do direito; já a obrigação pertence à categoria dogmática, jurídico-positiva, investigada no âmbito das diferentes disciplinas jurídicas – direito civil, comercial, tributário e outros, sendo, portanto, a obrigação tributária categoria do direito tributário. Esta linguagem-objeto daquela.

Sustenta que, como a obrigação constitui uma categoria jurídico-positiva, já que sua linguagem objeto é o direito positivo, cabe a este deliberar sobre quais são os requisitos imprescindíveis à identificação de um dever jurídico como sendo de natureza obrigacional.

A relação entre dever e obrigação, de acordo com este doutrinador, não é uma relação de gênero e espécie, mas uma relação de forma e conteúdo. É na análise do direito positivo que se dá delimitação de seus reais pressupostos, ou ainda de seu conteúdo.

Conclui ele que, deste ponto de vista, a patrimonialidade, sob o prisma de pagamento em moeda, só será considerada imperiosa para a natureza da obrigação se a norma de direito obrigacional assim o prescrever. Não o sendo, a obrigação tributária independe de atributo patrimonial ou mesmo do caráter econômico.

Assentimos que o que se nota é que a patrimonialidade, sob o prisma de recolhimento em dinheiro, não se verifica como requisito inerente à obrigação, de modo que a obrigação acessória, mesmo sem este carácter, mantém esta natureza.

⁷⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 145.

⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 3. ed., cit., p. 40.

Seguindo esta mesma linha, posiciona-se Misabel de Abreu Machado Derzi⁷⁶ no sentido de que detém o legislador poder para criar obrigações como lhe aprouver, patrimoniais ou não, como fez ao instituir as obrigações acessórias. Estas obrigações apresentam em sua regra matriz, por hipótese de incidência, um fato lícito inestimável patrimonialmente e por mandamento a obrigação do sujeito passivo de emitir notas fiscais, prestar declarações, exhibir livros e outros.

Nesse mesmo sentido, de acordo com Regina Helena Costa⁷⁷, a obrigação tributária é gênero moldado pelo Código Tributário Nacional sem o requisito da patrimonialidade, intrínseca à concepção civilista, e comporta duas espécies, a obrigação que tem por objeto pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou obrigação principal, e a obrigação que tem por objeto a prestação de caráter não pecuniária, ou obrigação acessória.

De acordo com Hugo de Brito Machado⁷⁸, no plano dogmático é admissível a existência de obrigações sem conteúdo patrimonial, tendo em vista, inclusive, não ter o Código Tributário Nacional instituído tal atributo às obrigações.

Também Luciano Amaro⁷⁹ sustenta que o Código não restringiu o conceito de obrigação, de modo que tanto deveres com conteúdo patrimonial como os de fazer ou não fazer são revestidos de natureza de obrigação tributária.

Na posição aderida por Thais Helena Morando⁸⁰, são requisitos da obrigação a licitude, a possibilidade e determinação/ou determinabilidade, não se inserindo a patrimonialidade como pressuposto indissociável dela.

⁷⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Anotações In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 200.

⁷⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**, cit. , p. 124 e ss.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136.

⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 275-277.

⁸⁰ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**. Tese de Doutorado. PUC/SP, 2010, p. 19.

Para a autora supracitada, a falha na rigidez técnica verificada na instituição da norma prescrita no art. 113 não desqualifica as duas modalidades de obrigações, principal e acessória, consideradas pelo CNT⁸¹.

José Wilson Ferreira Sobrinho⁸² sustenta que o conteúdo pecuniário não é essencial para a configuração da obrigação no ordenamento jurídico pátrio, já que a obrigação acessória prevista no Código Tributário Nacional é despida deste predicado.

Para Maurício Zockun⁸³, o ordenamento jurídico fornece elementos dos quais são construídas as relações jurídicas obrigacionais e cujo objeto pode ser ou não economicamente mensurável. Posiciona-se no sentido de serem as obrigações principais patrimonialmente quantificáveis, diferentemente das obrigações acessórias, que não apresentam este atributo.

Em resumo, de acordo com a concepção jurídico-positiva, a obrigação de fazer/não fazer em matéria tributária, chamada de “obrigação acessória”, reveste-se do cunho de obrigação jurídica tributária e independe do atributo de patrimonialidade, ou seja, independe da entrega ou não de dinheiro para o Estado para seu fiel cumprimento.

Entendemos que o principal atributo desta corrente se abstrai na compreensão de que não cabe ao cientista do direito, que tem como missão investigar o ordenamento jurídico e descrevê-lo, fazer letra morta do direito posto e atribuir-lhe requisitos não impostos por este.

A ciência do direito é metalinguagem em relação à linguagem-objeto, o direito positivo, ou ainda, é uma linguagem que descreve outra linguagem – esta descrição não implica ampliação de seus conteúdos. O ser-patrimonial da obrigação (metalinguagem) não interfere na construção do dever (metametalinguagem).

⁸¹ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 25.

⁸² SOBRINHO, José Wilson. Obrigação tributária acessória. **Revista de Direito Tributário**, 191-204, p. 206.

⁸³ ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 85.

Temos em mente não caber à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, tal qual como prescrito no art. 110 do Código Tributário Nacional⁸⁴, ao tratar da interpretação e integração da legislação tributária.

Entretanto, também estamos certos de que o instituto da obrigação tributária desenhado no Código Tributário Nacional atende às peculiaridades próprias da relação jurídica tributária, dentro dos limites impostos pela lei superior.

Desta análise, conclui-se que a relação jurídico-tributária pode se dar em três diferentes modalidades – e não só uma, como seria se a patrimonialidade fosse considerada seu requisito intrínseco: obrigação principal, obrigação acessória e obrigação de cunho sancionatório.

Apresentadas as diferentes posições, é necessário elencar alguns pontos, em síntese ao nosso convencimento:

- a) nem entre os civilistas há consenso quanto aos requisitos da obrigação jurídica, de modo que somente parte da teoria geral do direito civil atribua a patrimonialidade como requisito da obrigação;
- b) o requisito da patrimonialidade, mesmo assim, quando emanado pelo civilistas, tem duplo sentido. Aderimos à aceção de que esta se refere à garantia pelo cumprimento da obrigação por meio do patrimônio do devedor (e não ao pagamento em dinheiro). Em sendo assim, tanto obrigação tributária principal como acessória revestem-se de tal caráter;
- c) de todo modo, o fato de não ser o instituto da obrigação limitado na esfera do direito privado confere a esta a possibilidade de ter seus contornos desenhados em diversas áreas autônomas do direito, como faz o direito positivo tributário;

⁸⁴ Art. 110 do Código Tributário Nacional: “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 Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

- d) não sendo a patrimonialidade prescrita como requisito essencial à obrigação jurídica tributária no direito positivo pátrio, para todas as obrigações, a obrigação acessória reveste-se de cunho obrigacional.

No próximo item será analisada a doutrina que considera o cunho econômico presente na obrigação acessória, assim como os critérios que perfazem tal entendimento, sendo este o ponto que a diferencia da linha que acabamos de apresentar.

2.2.3 Obrigação acessória como obrigação com conteúdo econômico

Uma parte da doutrina tributária pátria defende terem as obrigações acessórias conteúdo patrimonial, mas no sentido de que, para seu cumprimento, dispõe o sujeito passivo de seu patrimônio, ou seja, de recursos – quer sejam financeiros, quer sejam humanos, quer sejam tecnológicos ou até psicológicos – podendo ser todos estes vertidos em dinheiro.

Para Fábio Fanucchi⁸⁵, as obrigações acessórias são autênticas obrigações. Nelas verifica-se um elemento econômico caracterizado na atribuição de prestações ao sujeito passivo de tarefas de responsabilidade e incumbência do sujeito ativo da relação tributária. O sujeito passivo acaba por realizar o trabalho que cabe ao Fisco, o que acarreta ônus econômico.

Paulo Souto Maior Borges⁸⁶ defende o caráter patrimonial tanto da obrigação tributária principal quanto da acessória, com base na interpretação que confere ao disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional, que cremos oportuno transcrever no corpo deste trabalho:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Desenvolve seu raciocínio sustentando ser o tributo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir (como preceitua referido dispositivo). De modo que o cumprimento desta prestação (tributo) poderá se dar: (i) em moeda,

⁸⁵ FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1986. v. I.

⁸⁶ BORGES, Paulo Souto Maior. O caráter patrimonial das obrigações tributárias acessórias. In: TORRES, Heleno (coord). **Teoria geral da obrigação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 325-326.

no caso da obrigação principal, ou (ii) em cujo valor nela se possa exprimir, no caso da prestação positiva ou negativa, ou ainda obrigação acessória, cujo valor possa ser aferível em pecúnia.

De acordo com Paulo Souto Maior Borges⁸⁷, *in verbis*:

Desta forma, teríamos a “obrigação tributária” como gênero constituído pelas espécies “obrigação tributária principal” e “obrigação tributária acessória” (art. 113, *caput*, do CTN), salientando-se que ambas teriam como objeto a prestação do tributo. De outra forma, obrigações tributárias não seriam.

Pelo posicionamento original deste jurista, o tributo não se perfaz somente da obrigação de pagar, mas também da obrigação de cumprir com prestações, positivas ou negativas, em favor do Estado.

Defende ainda este jurista serem revestidas de conteúdo patrimonial as obrigações acessórias, tendo em vista os relevantes dispêndios arcados pelo sujeito passivo para seu cumprimento. Do mesmo modo, revestem-se também de natureza de obrigação tributária o serviço militar, de mesa eleitoral ou tribunal de júri criminal, por se enquadrarem tais prestações nos elementos constitutivos do tributo (prestação compulsória cujo valor se possa exprimir).

Não podemos concordar com a posição sustentada por este jurista no que se refere ao enquadramento como obrigação tributária os serviços militar, de mesa eleitoral ou mesmo o tribunal de júri criminal, uma vez que nos parece ser outra a finalidade destas prestações, que não cabe dissertar aqui.

Por outro lado, muito nos fascina a interpretação dada ao art. 3º do Código Tributário Nacional, com relação às obrigações tributárias acessórias, apesar de em nossa pesquisa não termos notado outros doutrinadores com a mesma postura.

O enquadramento extraído deste dispositivo da obrigação acessória, como prestação compulsória, cujo valor possa se exprimir em moeda, além de encaixar-se perfeitamente na obrigação, ainda resolve todas as críticas atribuídas ao art. 3º do Código Tributário Nacional pela doutrina, quando se refere a sua redundância⁸⁸.

⁸⁷ Idem, *ibidem*, p. 319.

⁸⁸ Paulo de Barros Carvalho tece considerável crítica à redação dada ao art. 3º do Código Tributário Nacional. Ao referir-se ao emprego da expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, reforça a redundância da linguagem, desnecessária no seu ponto de vista. Afirma este doutrinador que: “(...) o político, despreocupado com o rigor, comete dois erros grosseiros: primeiro, ao repetir o caráter pecuniário da prestação, para que insistir com

Na obrigação tributária acessória o contribuinte (quer seja sujeito passivo ou terceiro indicado) não disponibiliza a moeda diretamente ao Fisco, mas presta-se a realizar as atividades públicas no lugar deste, atividades estas vislumbradas no trabalho humano, que perfeitamente podem ser expressas em moeda ou pecúnia.

Apesar de talvez não ser este o caminho de maior capacidade explicativa, pelas inúmeras especificidades que acobertam as obrigações tributárias, cremos ser este um dos possíveis caminhos corretos a se seguir, mesmo imerso em inegável penumbra.

No próximo capítulo apresentaremos também o entendimento extraído da doutrina tributária internacional ao tratar da obrigação acessória.

2.3 Doutrina estrangeira

Conscientes das limitações que temos em tal pesquisa, neste item procuramos compilar o tratamento dado pela doutrina internacional selecionada, e pelo direito positivo estrangeiro, predominantemente com relação aos pontos analisados no decorrer deste trabalho.

Antes disto, de todo modo, importa esclarecer que nos posicionamos contra a importação indiscriminada de teorias jurídicas consideradas excepcionais quanto a seu avanço, mas oriundas de um sistema tributário e cultura que não sejam o nosso – dotado de características que lhe são próprias.

O que se almeja neste momento é voltar os olhos à realidade de outras nações, procurando com isto demonstrar, não só a globalidade do tema selecionado, mas também, mesmo que brevemente, a importância dada a ele, em âmbito internacional.

a locução ‘em moeda’? Segundo, ao agregar a cláusula ‘ou cujo valor nela se possa exprimir’, pois com isso ampliou exageradamente o âmbito das prestações tributárias” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed., cit., p. 25).

2.3.1 Argentina - Giuliane Fonrouge e Dino Jarach

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge⁸⁹, o conteúdo da obrigação tributária é sempre uma prestação patrimonial, refletida na soma em dinheiro disponibilizada ao Estado. Para este autor, a expressão obrigação tributária é equivocadamente empregada para referir-se a todo dever de cumprir uma prestação estabelecida em matéria tributária, de modo que as obrigações acessórias não se incluem como tal.

Para Dino Jarach⁹⁰, a prestação de fazer ou não fazer ou suportar, que chama de obrigação acessória (*obligacione accesoria*), independe da existência de outra relação jurídica, tendo em vista ser autônoma. A acessoriedade desta deve-se ao fato de que lógica e efetivamente as obrigações acessórias pressupõem a existência da obrigação de pagar (*obligación tributaria principal*), uma vez que têm aquelas por finalidade garantir a liquidação do imposto⁹¹.

Inserem-se tais exações na categoria de direito tributário administrativo, e advêm do dever de colaborar com as atividades administrativas.

Posiciona-se contra o conceito de relação jurídica complexa, ao referir-se a parte da doutrina argentina, que entende compreender esta todas as obrigações advindas de matéria tributária, para sustentar verificarem-se, de um lado, obrigações tributárias e, de outro, outras relações que acompanham aquelas, como as acessórias (como dito, inseridas no direito tributário administrativo)⁹².

Para este doutrinador⁹³, têm as obrigações acessórias por desígnio direto e imediato garantir o cumprimento da obrigação de pagar, sendo esta a finalidade à qual se servem tais exações. De acordo com ele⁹⁴, as obrigações acessórias verificam-se no âmbito do direito material – junto com as normas que definem as proposições da obrigação principal.

⁸⁹ FONROUGE, Giuliani. Op. cit., p. 83.

⁹⁰ JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Liceo Prodesional Cima, 1969, p. 15.

⁹¹ JARACH, Dino. **El hecho imponible**. Buenos Aires: Adeledo-Perrot, 1982, p. 58.

⁹² Idem, ibidem, p. X e 12.

⁹³ Idem, ibidem, p. 13.

⁹⁴ JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**, cit., p. 15.

Na doutrina pesquisada encontramos bastante semelhança no tratamento tributário dado à obrigação acessória pelo nosso vizinho, predominantemente com relação à autonomia desta diante da obrigação principal e a finalidade destas prestações, qual seja, a de instrumentalizar a Administração Pública na arrecadação e fiscalização de tributos.

2.3.2 Espanha – José Juan Ferreiro Lapatza

De acordo com José Juan Ferreiro Lapatza⁹⁵, na Lei Geral Tributária (*Ley General Tributaria*) são vislumbradas três espécies de obrigações tributárias: a obrigação principal, as obrigações acessórias e as obrigações formais.

As chamadas obrigações acessórias (*obligaciones tributarias accesorias*)⁹⁶ versam sobre os procedimentos impostos para verificar-se a existência da obrigação principal (*obligación tributaria principal*).

Por outro lado, as obrigações formais (*obligaciones tributarias formales*)⁹⁷ são as normas que regulam o procedimento que deverão ser respeitados na conduta de dar dinheiro ao Estado.

⁹⁵ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Derecho tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968, p. 98.

⁹⁶ *Artículo 25, Ley General Tributaria*: “Obligaciones tributarias accesorias. 1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley. 2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias”. Tradução para o português: “Obrigações tributárias acessórias. 1. São obrigações fiscais acessórias aquelas que, diferentemente das demais obrigações compreendidas nesta sessão, que consistem em prestações pecuniárias, se prestam a satisfazer a Administração Tributária, e cuja exigência é imposta em conexão com outra responsabilidade fiscal. Têm natureza de obrigações tributárias acessórias as obrigações que visem satisfazer obrigações de juros de mora, sobretaxas e declaração extemporânea do período executivo, e aquelas impostas pela lei. 2. As sanções fiscais não são consideradas obrigações acessórias”.

⁹⁷ *Artículo 29, Ley General Tributaria*: “Obligaciones tributarias formales. 1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”. Tradução para o português: “Obrigações tributárias formais. 1. São obrigações tributárias formais as que, sem se revestir de carácter pecuniário, são impostas pela legislação tributária ou aduaneira aos devedores da obrigação tributária principal, e cujo cumprimento está relacionado com a apuração de procedimentos tributários ou aduaneiros”.

Para este espanhol, o art. 25 desta lei indica dois tipos de obrigações, as subsidiárias, que são as cumpridas por terceiros relacionados com o tributo, e as acessórias, que se relacionam ao tributo devido em casos previstos, como juros de mora e encargos decorrentes de atraso.

As obrigações formais são obrigações não pecuniárias, e indicam prestações taxativamente elencadas no art. 29 da Lei Geral Tributária espanhola, que inclui declarações, escriturações, prestação de informações e outros, com vistas a auxiliar na arrecadação e fiscalização de tributos.

Sustenta ainda que os regulamentos poderão disciplinar a aplicação das mesmas. Tal indicação taxativa na Lei Geral Tributária, entendida como um limite normativo, com certeza confere clareza na imposição destas exações.

José Juan Ferreiro Lapatza⁹⁸ apresenta ainda um dispositivo da legislação espanhola que comina deveres formais também à Administração Pública. O art. 85 da Lei Geral Tributária⁹⁹ determina que a Administração Pública tem o dever de prestar assistência aos contribuintes, prestando todas as informações e auxílio que se fizerem necessários acerca dos direitos e obrigações tributárias.

Dispõe este dispositivo que esta prestação há de se dar por meio de publicação de textos atualizados das normas tributárias, assim como doutrina relevante, comunicação e atualização dos serviços prestados pelos órgãos das administrações tributárias e outros.

Verificamos, deste modo, que a Lei Geral Tributária espanhola taxativamente impõe tais deveres formais recíprocos, ou seja, não somente aos contribuintes, mas também à Administração Pública, de modo que ambos assumam tal tarefa.

⁹⁸ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Derecho tributario**, cit., p. 98-99.

⁹⁹ *Artículo 85, Ley General Tributaria*: “Deber de información y asistencia a los obligados tributarios. 1. La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones. 2. La actividad a la que se refiere el apartado anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones: a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia. b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria. c) Contestaciones a consultas escritas. d) Actuaciones previas de valoración. e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias”.

Desta análise extraímos que as obrigações formais perfazem as denominadas obrigações acessórias no Código Tributário Brasileiro.

Da análise que fizemos, verificamos que a diferença de maior relevo é o fato de o dispositivo espanhol elencar taxativamente as prestações de fazer, não fazer em matéria tributária, diferente do nosso, que o faz de maneira esparsa em todo ordenamento, e também o fato de atribuir deveres recíprocos, que confere maior equilíbrio na relação entre particulares e Administração Pública.

2.3.3 Itália – Renato Alessi e Antonio Berliri

Renato Alessi¹⁰⁰ utiliza-se da expressão deveres de contorno (*doveri di contorno* em italiano) para se referir às obrigações acessórias na doutrina italiana. Na posição deste doutrinador, têm as mesmas caráter meramente instrumental, preparatório e sem conteúdo econômico, voltado para cumprimento da obrigação do contribuinte de levar dinheiro ao Estado.

De acordo com este doutrinador, tais deveres contornam o poder de exigir tributos, devendo, portanto, com estes guardar correlação. Daí a expressão dever de contorno.

Faz distinção entre a relação obrigacional tributária, a que denomina *rapporto di obbligazione tributaria*, consistente na obrigação de pagar, e a relação jurídico-tributária, a que denomina *rapporto giuridico tributario*, esta com caráter preparatório.

Discorre também sobre a relação existente entre estes deveres de contorno em oposição aos poderes de contorno (*poteri di contorno*), que se referem à faculdade do Estado em exigir aqueles deveres.

¹⁰⁰ ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Istituzioni di diritto tributario**. Torino, UTET, p. 40-42.

Antonio Berliri¹⁰¹ também se refere a estes deveres como oriundos do exercício dos poderes da Administração (*poteri dell'Amministrazione finanziaria*), tendo como objetivo facilitar a apuração de tributos.

Não identificamos na pesquisa da doutrina ou do direito positivo italiano nenhuma previsão que disponha, em caráter geral, das limitações impostas às obrigações acessórias.

Estamos bastante propensos a acreditar termos encontrado origem ao termo “deveres de contorno”, como geralmente são chamadas as obrigações acessórias no Brasil, tendo em vista a denominação empregada na doutrina italiana. Não nos sentimos aptos a contestar tal denominação empregada na Itália, mas sem dúvida alguma a importação de tal termo é descabida, quando analisado o Código Tributário Brasileiro.

Analisado o ordenamento jurídico pátrio, entendemos tratar-se a obrigação acessória de verdadeira obrigação jurídica tributária, devendo ser conferida a esta posição de relevância tal qual a cada obrigação principal.

Concluindo, a doutrina italiana entende terem estas prestações caráter instrumental e sem conteúdo econômico, como parte da doutrina pátria, tendo por finalidade assegurar o cumprimento da obrigação principal e, neste aspecto, tal qual o Código Tributário Nacional.

2.3.4 Portugal – José Casalta Nabais

De acordo com José Casalta Nabais¹⁰², as obrigações acessórias ou ainda os deveres acessórios podem ser refletidos em deveres secundários e de conduta. Os primeiros referem-se às obrigações acessórias que se prestam a assegurar o cumprimento da obrigação de pagar o tributo, ou ainda as prestações complementares da obrigação principal. Já a obrigação acessória de conduta tem como finalidade regular o desenvolvimento da relação jurídica tributária (escrituração, contabilização).

¹⁰¹ BERLIRI, Antonio. **Principi di diritto tributario**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1964, p. 258-259.

¹⁰² NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Almedina, 2016, p. 245.

Percebemos em tal divisão alguma similitude das obrigações acessórias de conduta a que se refere este autor, com as obrigações acessórias previstas no art. 25 da Lei Geral Tributária espanhola, que faz referência às obrigações acessórias, atreladas ao tributo devido em casos previstos, como juros de mora e encargos decorrentes de atraso.

O art. 30 da Lei Geral Tributária portuguesa¹⁰³ dispõe sobre o objeto da relação jurídica tributária, e prescreve que integram esta: (i) o crédito e a dívida tributárias; (ii) as prestações acessórias e o dever de sujeição; (iii) o direito a dedução, reembolso ou restituição do imposto; (iv) o direito a juros compensatórios e o (iv) o direito a juros indenizatórios.

Percebemos que esta positivação da relação tributária estabelecida entre Estado e contribuinte surte uma série de obrigações, explicitamente elencadas, entre elas, a obrigação acessória.

Por sua vez, o art. 31 dessa lei¹⁰⁴ prescreve serem obrigações acessórias as obrigações que visem possibilitar a apuração da obrigação principal, referindo-se estas nomeadamente à apresentação de declarações, à exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e à prestação de informações.

Também da mesma forma que na legislação espanhola, a Lei Geral Tributária portuguesa estabelece taxativamente em seu art. 59¹⁰⁵ o denominado princípio da colaboração,

¹⁰³Art. 30 da Lei Geral Tributária Portuguesa: “Objecto da relação jurídica tributária. 1 - Integram a relação jurídica tributária: a) O crédito e a dívida tributários; b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; d) O direito a juros compensatórios; e) O direito a juros indenizatórios. 2 - O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária. 3 - O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial” Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/index_lgt.htm>. Acesso em: jun.2017.

¹⁰⁴ Art. 31 da Lei Geral Tributária portuguesa: “Obrigações dos sujeitos passivos. 1 - Constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária. 2 - São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/index_lgt.htm>. Acesso em: jun. 2017.

¹⁰⁵ Art. 59 da Lei Geral Tributária portuguesa: “1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco. (...) 3 - A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente: (...) c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios (...). 4 - A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros”. Disponível em:

pelo qual os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.

Este dispositivo elenca explicitamente o dever da Administração Pública em colaborar com os administrados, prestando informações, assistência e esclarecendo dúvidas necessárias ao cumprimento dos deveres tributários acessórios.

Em que pese não termos notícias da efetividade desta positivação, com certeza este é um modelo digno de nota – respaldado em maior equilíbrio na divisão das culminações tributárias.

Vale acrescentar ainda a posição de José Casalta Nabais¹⁰⁶, influenciado por Klaus Vogel, quando diz, *in verbis*: “Um estado que, através da regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, destrói-se como estado fiscal, pois que, ao minar sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente sua própria capacidade financeira”.

Verificamos também presente em Portugal as obrigações acessórias, sendo estas taxativamente tidas como integrantes da relação jurídica tributária pela Lei Geral Tributária portuguesa.

Percebemos nesta doutrina consultada a preocupação não só com a estrutura da norma tributária, mas também com seus impactos na economia. Esta preocupação não se demonstra apenas no ônus causado ao contribuinte, mas também nos reflexos que tal extrapolação causam no Estado como um todo.

Concluída a análise sobre as correntes que conceituam a natureza da obrigação acessória, e antes de fundamentarmos detidamente nossa posição, outra investigação pertinente é a identificação de em qual âmbito do direito positivo posicionam-se as normas que regem sua mecânica.

<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/index_lgt.htm>. Acesso em: jun. 2017.

¹⁰⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 198.

2.4 Âmbitos do direito tributário positivo - material e formal

Percebemos que as fontes ou formas de expressão do direito, que são os modos pelos quais se dá a exteriorização deste, podem se dar em diferentes âmbitos, ou, ainda, aglomerarem-se de diferentes formas.

Para iniciarmos esta pesquisa, temos em mente ser o direito tributário formado por um conjunto de enunciados normativos que cuidam da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, em atendimento aos interesses antagônicos de suas partes – Estado e particular. Para que esta disciplina se dê de maneira ordenada, as normas que prescrevem estes enunciados se dividem, ou ainda se organizam de acordo com seu conteúdo.

Para Ruy Barbosa Nogueira¹⁰⁷, dividem-se no direito tributário as normas do direito material, do direito formal e ainda do direito tributário processual. No primeiro encontram-se disciplinadas as relações fáticas, que ganham juridicidade. O direito formal compõe-se das disposições regulamentares que versam sobre o procedimento, a apuração, a avaliação, o controle e a formalização, tanto do crédito tributário quanto das obrigações acessórias. Por fim, no direito processual tributário encontram-se as normas que prescrevem o processo da tutela jurisdicional tributária. Concluindo, para este jurista, as obrigações acessórias estão compreendidas no âmbito do direito formal.

Na sustentação de Maurício Zockun¹⁰⁸, os enunciados no direito tributário podem ser divididos no âmbito do direito material e direito formal. Compreendidas no âmbito do direito tributário material ou substantivo estão as proposições que prescrevem os aspectos da norma de tributação. Nesta norma o objeto da relação jurídico-tributária consiste na obrigação de levar dinheiro ao Estado, abastecendo assim os cofres públicos, ou seja, a obrigação principal.

Posiciona-se ainda que, no âmbito do direito tributário formal, instrumental ou adjetivo, estão as normas jurídicas *stricto sensu* e regras que prescrevem os aspectos necessários

¹⁰⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 60.

¹⁰⁸ ZOCKUN, Maurício. Op. cit., p. 55.

para a verificação do surgimento e do cumprimento da obrigação tributária principal. Do mesmo modo, entende este jurista que as obrigações acessórias fazem parte do direito formal.

Por outro turno, na doutrina de Dino Jarach¹⁰⁹, no âmbito do direito material ou substantivo concentram-se as normas que definem as proposições da obrigação tributária, cujo objeto são as obrigações principal e acessória. No direito formal ou administrativo verifica-se o conjunto de normas que regem a atividade da Administração Pública aplicada aos tributos, e tem como fim fazer valer a pretensão tributária que surge no direito tributário material, qual seja, o recolhimento do tributo¹¹⁰.

Em resumo, de acordo com este doutrinador¹¹¹, o direito tributário material é formado tanto pelas normas que disciplinam a obrigação principal quanto pelas normas que disciplinam as obrigações acessórias.

Embora tal posição venha da doutrina alienígena, portanto aplicada ao direito positivo daquele país (Argentina), esta última posição é com a que concordamos – por entender que em muito se assemelha a nosso sistema.

Tomando como exemplo o ICMS, submetido à não cumulatividade e sistemática de apuração específica, para mensurar o imposto, sujeita-se o contribuinte a uma série de obrigações. Estas vão desde a verificação da regularidade do documento fiscal a que der entrada; a tomada do crédito proveniente deste, quando permitido; a correta utilização de base de cálculo e alíquota empregadas (incluídos aqui verificação quanto à eventual redução atrelada a benefícios concedidos na esparsa legislação de cada Estado, assim como sua legalidade); o correto preenchimento do documento fiscal pertinente; a escrituração de suas entradas e saídas em todos os livros fiscais regulamentares; emissão e envio de Guia; o pagamento do imposto na via predeterminada; envio de registros; até a guarda de documentos (eletrônicos e físicos).

¹⁰⁹ “El conjunto de las normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias como también la relación que surge del pago indébito” (JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**, cit., p. 15).

¹¹⁰ “Como conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos. (...) El fin del Derecho Tributario Administrativo es la recaudación, concepto este que no abarca solamente la función de cobrar o percibir los tributos sino también la de hacer valer la pretensión tributaria que surge del Derecho Tributario Material” (JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**, cit., p. 16).

¹¹¹ Nas palavras do autor, *in verbis*, “El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias, constituye el derecho tributario substantivo, o como se acostumbra denominarlo, el derecho tributario material” (JARACH, Dino. **El hecho imponible**, cit., p. 14).

Percebemos que os enunciados que prescrevem tais comandos se dão de modo aglutinado. O comportamento de levar dinheiro ao Estado depende de comportamentos prévios, concomitantes e também posteriores – situados no mesmo âmbito do direito tributário, o material.

Já no direito formal, a nosso ver, estão as normas que versam sobre a fiscalização de tributos, e que atribuem as diretrizes para confirmação e garantia da instituição e arrecadação de tributos.

De todo modo, entendemos que, independentemente do âmbito em que esteja inserida, a norma jurídica deverá ser produzida de acordo com os mandamentos que lhe dão fundamento jurídico – que em última instância estão na Carta Magna.

Em breve conclusão, retomamos aqui a premissa levantada no início deste trabalho, de que toda e qualquer norma jurídica, independentemente de sua classificação/divisão, há de conformar-se com a norma axiológica que lhe dá fundamento, para que possa revestir-se do atributo da constitucionalidade.

2.5 Enquadramento da natureza jurídica da obrigação acessória

Transcorridas as correntes doutrinárias que tratam da natureza jurídica da obrigação tributária, necessário neste momento reforçarmos nossa posição, na intenção de clarificar todos seus aspectos.

Para isto, retomamos resumidamente a posição das diferentes correntes doutrinárias formadas no direito tributário. O quadro a seguir resume didaticamente a ramificação apresentada, de acordo com suas principais similitudes, especialmente no que se refere ao entendimento do atributo da patrimonialidade – visto como nuclear nesta classificação.

Corrente lógico-jurídica	Corrente jurídico-positiva	Doutrina esparsa
Norma hipotética é pressuposto de validade do sistema. Conceitos inabaláveis e essenciais	Conceitos são fruto do ordenamento jurídico	
Patrimonialidade (entendida como necessidade de conversão em valor pecuniário do objeto da obrigação) é atributo do objeto da obrigação jurídica	Cabe ao direito positivo determinar os elementos da obrigação jurídica. Patrimonialidade (entendida como necessidade de conversão em valor pecuniário do objeto da obrigação) não é tida como atributo de obrigação jurídica de acordo com o CTN	Patrimonialidade (entendida como expressão ou conversão em valor pecuniário) é característica da obrigação tributária
Obrigação acessória não apresenta conteúdo patrimonial. Seu cumprimento não se dá na entrega de dinheiro ao Estado	Obrigação acessória não precisa apresentar conteúdo patrimonial. CTN não prescreve ser imprescindível que todas as obrigações tributárias se deem por meio da entrega de dinheiro	Obrigação acessória apresenta conteúdo patrimonial. Para seu cumprimento são necessários recursos financeiros, ou seja, disponibilização de dinheiro
Obrigação acessória não é obrigação jurídica. Somente a obrigação principal reveste-se de tal característica	Obrigação acessória é obrigação jurídica, tal como a obrigação principal	Obrigação acessória é obrigação jurídica, tal como a obrigação principal
Dever instrumental	Obrigação acessória	Obrigação acessória

Tabela 1- Comparativo: natureza da obrigação jurídica.

Com base na análise das correntes doutrinárias exploradas, posicionamo-nos no sentido de que o conceito de obrigação compete à categoria jurídico-positiva. Cabe ao direito positivo estabelecer os elementos da obrigação tributária, o que se dá no Código Tributário Nacional, norma geral e abstrata que prescreve tais exações.

Apesar de nos influenciarmos por esta linha de pensamento, não podemos deixar de assumir também nosso respeito pela doutrina que entende de modo diverso, a qual nos fundamenta em tantos outros aspectos no estudo do direito.

Também não nos absteremos da revelação de que estamos bastante convictos do conteúdo patrimonial da obrigação acessória.

Percebemos também que a doutrina que defende as linhas lógico-jurídica e jurídico-positiva, mesmo que de modo implícito, reconhece o ônus financeiro/econômico suportado pelo contribuinte no cumprimento das obrigações acessórias, ainda que não atribua relevância a este fato.

Entretanto, cremos que o melhor termo para se inferir a este prisma, não é atribuir à obrigação acessória a patrimonialidade, como se referem os autores ao indicar esta posição, pela confusão que este termo pode causar. Preferimos atribuir a ela a condição de poder ser expressa em valor pecuniário – como todo e qualquer trabalho humano.

Ao tratar da obrigação tributária quanto ao seu objeto, mesmo sem serem as obrigações acessórias o tema central de sua explanação, Luiza Nagib aborda as situações que envolvem a obrigação de dar e de fazer e as consequências de cada uma. Nas palavras da autora: “de um lado há uma prestação real, que retira um bem do patrimônio do devedor, e, de outro lado há uma prestação pessoal, que tem como objeto o fornecimento de energias físicas ou mentais”¹¹².

Vislumbramos que um desdobramento possível desta diferenciação é que na obrigação de dar, o objeto refere-se a um bem. No caso da obrigação principal tributária, alude à entrega de dinheiro ao Estado.

Na obrigação tributária principal, a prestação é o comportamento, ou ato de o sujeito passivo realizar a entrega da cédula – e não o dinheiro em si, sendo este o objeto. O ato ou comportamento não se confunde com o bem. O primeiro refere-se à prestação que incide sobre o segundo, o objeto material.

Por seu turno, obrigação de fazer concerne a uma prestação de serviços. Na situação da obrigação acessória, para cumprimento desta prestação são empregados recursos – humanos, tecnológicos e estruturais. Não há como negar que estes dependam de dinheiro, ou ainda, que expressem valor pecuniário.

Na obrigação tributária acessória, a prestação jurídica é o comportamento, ou ato do sujeito passivo fazer, não fazer ou suportar – e não a emissão da nota fiscal em si, que é o

¹¹² NAGIB, Luiza. Op. cit., p. 12.

objeto da prestação jurídica. Aqui também o ato ou comportamento (fazer) não se confunde com o objeto (nota fiscal). O fazer/não fazer refere-se à prestação que incide sobre o segundo, ou a nota fiscal, no exemplo utilizado.

De acordo com Thais Helena Morando¹¹³, é grande o ônus suportado pelo contribuinte no cumprimento das obrigações acessórias. Esta realidade confere às mesmas iminente caráter econômico. Apesar da obrigação acessória não se dar pelo pagamento do tributo, para o seu cumprimento o sujeito passivo arca com pesado ônus financeiro, necessário ao fiel cumprimento de seu legado.

Por fim adicionamos ainda que, na nossa concepção, o conteúdo patrimonial de que se vale tal prestação, a fim de lhe ser atribuída a condição de obrigação jurídica (para aqueles que veem esta necessidade), advém da circunstância de que a garantia do seu inadimplemento se dá pelo patrimônio do contribuinte. Patrimonial no sentido de garantia do adimplemento pelos bens, não no sentido de onerosidade.

Há ainda uma outra situação que merece atenção. Sustenta Thais Helena Morando:

Verdade é que o cumprimento da satisfação do tributo não pode se exaurir, simplesmente, em seu ato puro de efetuar o pagamento, necessitando-se de providências até a ele anteriores, tais como a eleição do código de receita e/ou faturamento, o preenchimento correto de guias, os cálculos e, finalmente, a observância de prazos¹¹⁴.

Assentimos que o tributo, quando incidente, para se ver satisfeito, requer dois comportamentos, o de dar e o de fazer/não fazer/suportar. Não se contenta somente com um deles – a não ser que a lei expressamente dispense um destes comportamentos, como nos casos de isenção, imunidade, alíquota zero e tantos outros (em que não ocorre a obrigação principal), ou na dispensa literal do cumprimento da obrigação acessória.

De toda a investigação feita, e também inspirados pelo raciocínio exposto pela autora referenciada acima, este aspecto nos causa inquietação: são as obrigações principal e acessória espécies diferentes de obrigação tributária, ou na verdade podemos, ainda que

¹¹³ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 38.

¹¹⁴ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 105.

abstratamente, conceber uma obrigação tributária, que se divide em dois comportamentos distintos, um de fazer e outro de não fazer ou suportar?

Para melhor explicar este desassossego, levaremos em consideração três hipóteses diferentes.

A hipótese que chamamos de “A” ocorre quando a doutrina tributária, influenciada pela conceituação lógico-jurídica, atribui às obrigações acessórias o caráter de mero dever instrumental, afirma que no direito tributário só há espaço para uma obrigação, a principal. Os deveres instrumentais simplesmente circundam esta obrigação.

Na hipótese que batizaremos por “B” o Código Tributário Nacional dá espaço para duas obrigações, a chamada principal e a chamada acessória (de acordo com o prescrito no art. 113), nos moldes defendidos pela corrente jurídica positiva.

Na hipótese “C” vislumbramos a suposição de uma terceira suposição; nesta temos a previsão de somente uma obrigação tributária, o tributo.

Sempre que a lei o determine, a obrigação tributária se vê satisfeita por dois comportamentos: o de dar, efetivado com pagamento (na obrigação principal), e o de fazer, não fazer ou suportar, cumprido com o comportamento positivo ou negativo (na obrigação acessória).

Nesta abstração, mesmo que hipoteticamente, vislumbramos que a norma que está no núcleo do direito tributário é a que contém o comando para que se entregue dinheiro ao Estado – chamada obrigação principal –, mas também o comando para que se cumpram prestações, positivas ou negativas, chamadas de obrigações acessórias.

A obrigação tributária não se resolve em um único comportamento. A norma introdutória da obrigação de prestar informações é fundamental para o cumprimento integral da obrigação tributária e exerce fundamental relevância no direito tributário.

Estes dois comportamentos, oriundos de distintos enunciados, conectam-se de tal modo que em torno deles podemos abstrair uma membrana que os aglutina intimamente. Tendo

em vista ser o direito uma realidade abstrata, como leciona Geraldo Ataliba¹¹⁵, vemos como possível sustentar tal ilusão.

Se temos em mente que o tributo só se dê por completo depois de cumpridos todos os comportamentos exigidos, quer seja de dar, fazer, não fazer ou suportar, por que não vislumbrá-los como partes integrantes de um mesmo anseio?

Encontramos nas lições de Geraldo Ataliba que o legislador, ao erigir a hipótese de incidência, pode arrecadar diversos fatos e elementos do mundo pré-jurídico. Da reunião destas o aplicador, por sua vez, extrai a norma. Nas palavras deste doutrinador: “Juridicamente considerados, entretanto, são uma só unidade, uma coisa só, uma categoria só, não alterando esta sua feição, necessariamente unitária, a eventual multiplicidade de elementos do fato que por ela é descrito”¹¹⁶.

Dos ensinamentos de Geraldo Ataliba temos que a hipótese de incidência é a descrição hipotética legal de um fato, cuja ocorrência concreta a lei atribui força para determinar o surgimento da obrigação tributária. A hipótese de incidência é parte da norma, que é extraída de distintos enunciados.

Exemplificativamente, ao realizar a operação de circulação de mercadorias, vê-se o sujeito passivo compelido a cumprir com as obrigações acessórias e a recolher o tributo devido, de acordo com a legislação. Somente depois de consolidado o comportamento de dar e o de fazer, vê cumprida sua obrigação. Somente desta forma o tributo é satisfeito.

Nas palavras do doutrinador supracitado:

(...) esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei... normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico¹¹⁷.

¹¹⁵ Veja mais sobre a abstratividade do direito em: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed., cit., p. 36.

¹¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed., cit., p. 59.

¹¹⁷ Idem, ibidem, p. 69.

Apesar deste jurista não tratar especialmente das obrigações acessórias nestes parágrafos, buscamos nas lições que nos formaram um dos possíveis embasamentos para a conclusão a que chegamos.

Compreendemos que cabe ao jurista unificar o emaranhado de regras que compõe o ordenamento, no desafio de corretamente utilizar-se da ciência do direito.

No mesmo sentido, temos nas lições de Roque Antonio Carrazza¹¹⁸ que “cada parte de um texto jurídico somente adquire o verdadeiro sentido, mediante a ubiquação com o todo a que pertence, até porque o todo é sempre ‘algo mais’ e ‘algo diferente’ da simples soma das partes que o compõe”.

Assentimos com estes ensinamentos e também com a necessária consideração do postulado hermenêutico pelo intérprete na aplicação da norma.

Estamos cientes de toda a controvérsia que este entendimento possa suscitar, e também das contradições a que tal afirmação possa nos expor, afinal, humanos que somos, por mais que tentemos nos evadir, estamos sujeitos a elas. Entretanto, mantemos firme nosso convencimento.

Até porque, ao optarmos por este tema, já tínhamos consciência de que não seria o caminho mais fácil a trilhar. Hoje temos também a convicção de que tal raciocínio tem seus fundamentos amparados em aprofundada investigação científica.

Estimula-nos a afirmação de José Souto Maior Borges¹¹⁹: “Se a doutrina persistir no círculo estrito dessas categorias e relações dogmáticas tradicionais, não haverá como lograr resultados diversos dos que foram até agora obtidos”.

Temos nas palavras deste jurista mais uma consequência advinda da falta de aprofundamento nos estudos da obrigação acessória no ordenamento jurídico pátrio. O resultado almejado, no sentido de melhor conhecimento deste instituto, só será possível se forem quebrados tantos dos paradigmas expostos que circundam estas prestações.

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 423.

¹¹⁹ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 211-106, p. 106.

No próximo item tentaremos vislumbrar as possíveis consequências do tratamento atribuído a tais exações, quer seja pelo cientista, quer seja pelo legislador.

2.6 Distinção de enquadramento – consequências

Destinaremos este tópico para manifestar a nossa impressão sobre as prováveis consequências, as diferentes possibilidades de enquadramento da obrigação acessória, elencadas até aqui, quer seja ela tida como dever instrumental, circunposta à obrigação principal; como obrigação tributária ao lado da obrigação principal, ou, ainda que abstratamente, como parte da obrigação tributária, em associação à obrigação principal.

Não temos aqui a intenção de colacionar as críticas feitas pela doutrina, umas às outras posições. Possuímos sim a pretensão de expor as consequências que vislumbramos a cada uma das hipóteses levantadas no item 2.5, como tentativa de explorá-las.

Uma das presunções que vislumbramos para o afastamento de parte importante da doutrina no tratamento das especificidades da obrigação acessória, tem origem no fato de estes exegetas não enquadrarem estas prescrições como obrigações jurídicas tributárias. Em consequência disto, não pertenceriam aquelas obrigações ao escopo do direito tributário, ou, ao menos, ao direito tributário material (pertinente com a hipótese “A” elencada no item 2.5).

Neste ponto, cabe somente a provocação de pensamento. Cada uma destas hipóteses (ser ou não obrigação, ser ou não acessória) será detalhadamente explorada ao longo desta dissertação. Mas, como assentir que uma culminação legal em matéria tributária não tenha caráter pecuniário/financeiro/patrimonial, ou, ainda, como supor que o particular não despenda dinheiro para cumpri-la? E pior ainda, como retirar desta o cunho obrigacional e a pertinência e ao direito tributário, repleto destas imposições?

Outra possibilidade é o fato de o intérprete entender ter o legislador constitucional esgotado a matéria tributária no âmbito da obrigação principal somente (pertinente com a hipótese “B”, item 2.5); neste caso fica a obrigação acessória carente de tal prestígio, e por isso relegada pelos cientistas.

Acreditamos ser objeto do direito tributário a disciplina dos tributos fixados pela lei. Se assim o for, como negar que as normas constitucionais emanem seus efeitos a toda a matéria tributária, mesmo que implicitamente? Como lhes retirar o manto de proteção da lei fundamental?

Na terceira possibilidade, a qual sustentamos, ambos os comportamentos (da obrigação de dar ou fazer) são igualmente necessários para o total cumprimento da obrigação, mesmo que por vezes um ou outro possa não estar presente, mesmo que ambos dotados de autonomia e independência (pertinente com a hipótese “C”, item 2.5).

E mais, assentimos que toda culminação legal em matéria tributária tenha caráter pecuniário, sob a ótica de que o contribuinte canalize recursos financeiros para cumpri-la, impreterivelmente.

Reveste-se a obrigação acessória de cunho obrigacional, e nada lhe retira este laço. Sua relação de pertinência ao direito tributário é nata. Sua submissão às normas constitucionais é imprescindível – mesmo percebendo tamanho descuido pela doutrina.

Seguindo as lições de Washington de Barros Monteiro, excluem-se do direito obrigacional os deveres alheios ao direito, e, portanto, desprovidos de sanção jurídica, como os religiosos, os sociais, pertencentes ao domínio da Moral. Afirma: “Dever de gratidão, de urbanidade, de cortesia e de solidariedade, impostos pela lei moral, escapam à incidência da lei civil. Seu adimplemento é confiado, exclusivamente, à espontaneidade do agente, que não pode ser compelido a qualquer prestação”¹²⁰.

Extraímos destas lições que, uma vez positivada, a norma passa a integrar o mundo jurídico, e seu descumprimento está sujeito a consequências impostas pela lei. Independentemente da engenhosidade humana na fruição do pensamento e contorno dos institutos, não há como negar os efeitos da norma tributária.

Aurora Tomazini Carvalho¹²¹ faz uma importante e oportuna ressalva com relação à obrigatoriedade da norma tributária, contenha ela ou não atrelamento econômico. De acordo

¹²⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. Op. cit., p. 8.

¹²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 588-589.

com a autora, mesmo levando-se em conta o forte potencial didático desta separação, é importante ressaltar que todas as relações jurídicas, sejam obrigacionais ou não, são cogentes, mandatórias, levando-se em conta a interdefinibilidade dos modais deônticos.

Desta forma, afirma que em uma relação jurídica de índole não patrimonial, mesmo que caracterizada como não obrigacional, pois não susceptível de valoração econômica, a obrigatoriedade é a mesma de uma relação de índole patrimonial. O modal obrigatório que incide em ambos os casos é o mesmo, tendo ou não natureza patrimonial o vínculo.

Concordamos com tal doutrina no sentido de que o debate sobre a natureza obrigacional ou não da obrigação tributária acessória não lhe retira sua compulsoriedade, atributo este sim inerente ao direito positivo.

Quer seja tida como mero dever instrumental ou como obrigação jurídica tributária, a obrigação acessória integra a relação jurídica tributária, sujeitando-se às mesmas limitações e alcances da obrigação principal.

2.7 Síntese conclusiva

Em apertada síntese neste item almejamos reunir algumas das conclusões que já explanamos anteriormente, que incluem:

- a) nem entre os civilistas há concordância quanto aos elementos da obrigação jurídica, de modo que somente parte da doutrina atribui a patrimonialidade como atributo da obrigação;
- b) o requisito da patrimonialidade, mesmo assim, quando emanado pelos civilistas, apresenta duplo sentido. Nossa posição é de que se refere à garantia pelo cumprimento da obrigação por meio do patrimônio do devedor – e não ao cumprimento da mesma em dinheiro. Em sendo assim, regra geral, toda obrigação em matéria tributária reveste-se de tal caráter, visto que, em ambas, em caso de inadimplemento, responde o contribuinte com seus bens;

- c) o fato de não ser a obrigação limitada na esfera do direito privado, pela acepção jurídico-positiva, confere à mesma a possibilidade de ter seus contornos desenhados pelo o direito positivo tributário;
- d) não sendo a patrimonialidade prescrita como requisito essencial a toda obrigação jurídica tributária no direito positivo pátrio, a obrigação acessória reveste-se de cunho obrigacional;
- e) os enunciados que prescrevem os comandos tanto da obrigação de dar quanto da obrigação de fazer/não fazer/tolerar visualizam-se no direito tributário material;
- f) para cumprimento da obrigação acessória são necessários recursos financeiros do particular, o que atribui à mesma o caráter de prestação cujo valor pode ser expresso em valor pecuniário, ou convertido em moeda;
- g) a obrigação tributária não se resolve em um único comportamento. Satisfaz-se pelo pagamento e cumprimento das obrigações acessórias simultaneamente, quando exigidas;
- h) à obrigação acessória deve ser atribuída igual importância que é atribuída à obrigação principal, tendo em mente ser esta de fundamental relevância no direito tributário;
- i) por fim, na breve pesquisa doutrinária alienígena a que nos limitamos a apresentar neste trabalho, a referência ao princípio da reciprocidade albergado tanto no direito positivo espanhol como no português, aludindo não somente ao dever do administrado em colaborar com a instrumentalização da administração para a arrecadação de tributos, mas também aos deveres da administração, para que se deem cabo de tais prestações, sem dúvida alguma é digna de nota.

Esgotada a investigação acerca da natureza da obrigação tributária, no próximo capítulo nossos esforços se concentrarão especificamente na obrigação tributária acessória. Com respaldo no diagnóstico apresentado no tópico anterior, para mantermos coesão e conexão

entre os temas, iremos nos deter no exame analítico de seus principais aspectos prescritos no direito positivo, eminentemente no Código Tributário Nacional.

3. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Inferimos basear-se a ciência do direito no direito positivo. Por este motivo, para adentrar os aspectos do tema em análise, optamos metodologicamente por percorrer as disposições do Código Tributário Nacional, norma geral e abstrata que introduz a obrigação acessória no ordenamento jurídico pátrio, e que servirá de fundamento da investigação proposta neste momento.

De todo modo, já de início, podemos assegurar que admitir o direito como conjunto de normas jurídicas não significa proclamarmos uma frieza positivista no sentido de que a interpretação da lei deva se dar de modo neutro, frio, objetivo, literal ou isolado.

Os enunciados normativos citados e as demais prescrições normativas que compõe o ordenamento jurídico não devem e não podem ser interpretadas isoladamente, sem associação ao todo de que fazem parte.

Isto sequer é possível. O direito é também impregnado de valores, de modo que para se mostrar completa a interpretação da norma deve propiciar o alcance dos valores últimos do sistema ao qual pertença. É impreterível que haja harmonia entre o todo, de caráter orgânico e unitário, e as partes que o compõem.

Do mesmo modo, a norma jurídica há de ser, necessariamente, produzida de acordo com o regime jurídico que lhe for próprio e em conformidade com os mandamentos que lhes dão fundamento jurídico – respaldados em última instância na Constituição Federal.

Com base na doutrina de Clarice von Oertzen de Araújo¹²², concebemos o direito positivo como objeto cultural, fortemente influenciado pela diversidade de nações e valores no qual está inserido.

¹²² ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência jurídica**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 7-23.

Concordamos com Ives Gandra da Silva Martins¹²³, quando leciona: “o estudo da obrigação tributária (...) deve ganhar a forma do continente a partir das realidades do próprio país”.

Por este motivo nossa pesquisa neste tópico se centra prioritariamente na legislação brasileira e em doutrinadores pátrios, pesquisadores do nosso sistema tributário.

Feitas estas introduções, pedimos licença desde já ao leitor para transcrever, mesmo que em notas de rodapé, os artigos citados neste trabalho, com o propósito de incutir seus mandamentos na argumentação suscitada, e também de destacar sua importância – sem, contudo, estarmos atentos à necessária visão crítica e limites a que deve circunscrever-se o legislador.

Temos ciência, e avalizamos incontestavelmente, a célebre frase proferida por John Marshall, no julgamento da decisão histórica no caso *McCulloch vs. Maryland*, na corte americana, em 1819, a qual transcrevemos no original, dada a sua eloquência: “The power to tax involves the power to destroy”¹²⁴.

Não temos dúvida da força da lei, nem da grande responsabilidade atribuída ao aplicador na sua missão de intérprete da norma jurídica.

A norma geral e abstrata que prescreve as obrigações acessórias, a qual analisaremos a seguir, encontra-se veiculada no art. 113 do Código Tributário Nacional, que trata também taxativamente desta obrigação em diversos outros dispositivos – entre eles os arts. 85, 111, 115, 122, 140, 151, 164, 175 e 197, que merecem análise minuciosa na trilha pela reflexão desta norma.

¹²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 78.

¹²⁴ O poder de tributar inclui o poder de destruir. Voto proferido na corte americana por *John Marshall*, na decisão histórica no caso *McCulloch vs. Maryland*, 1819.

3.1 Denominação empregada

O Código Tributário Nacional emprega em seus diversos dispositivos a expressão obrigação acessória para se referir à prestação de fazer/não fazer ou suportar prescrita pelo legislador.

Entretanto, além deste, outros termos também são utilizados pela doutrina pátria, como dever instrumental¹²⁵, dever formal¹²⁶, deveres de contorno¹²⁷, deveres instrumentais preparatórios¹²⁸, obrigações tributárias instrumentais¹²⁹ ou ainda deveres administrativos tributários¹³⁰.

Não pretendemos aqui justificar o porquê de cada emprego individualmente. A indicação de seus autores tem o objetivo de demonstrar ser fidedigna a pesquisa realizada, e também o compromisso ético com o leitor interessado em aprofundar-se em tal prisma. Limitar-nos-emos a esclarecer de modo geral as denominações empregadas e seus fundamentos.

A categoria lógico-jurídica, alicerçada no atributo da patrimonialidade do vínculo obrigacional, utiliza-se predominantemente da denominação “dever instrumental” ou “dever formal”, sempre que considera que somente a obrigação principal possui este atributo¹³¹.

Paulo de Barros Carvalho¹³² justifica a denominação que emprega ao entender não se tratar estas prestações nem de obrigação, visto que ausente a possibilidade de tradução em pecúnia – portanto, mero dever –, nem de acessória, uma vez que nem sempre está atrelada a outra obrigação.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed., cit., p. 204 e ss.

¹²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, cit., p. 378 e ss.

¹²⁷ Denominação empregada pelo italiano Renato Alessi. ALESSI, Renato. **Istituzione di diritto tributario**. Torino: UTET, p. 40. Apud: ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da obrigação tributária acessória**. Dissertação-Mestrado. PUC/SP, 2009, p. 114.

¹²⁸ Idem, ibidem.

¹²⁹ ZOCKUN, Maurício. Op. cit., p. 122.

¹³⁰ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e autolancamento**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 146.

¹³¹ Entre outros: Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho.

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 237-238.

Assim, utiliza-se da expressão deveres instrumentais ou formais, justificando-se referir-se a ferramentas ou instrumentos que a administração dispõe para a verificação da regularidade dos comandos insertos no campo do direito tributário.

Entendemos que este emprego, utilizado no altiplano da metalinguagem da ciência do direito, decorre do repúdio de chamar-se de obrigação o que esta corrente não entende ser obrigação jurídica e sim dever.

Nosso inconformismo é com relação às possíveis consequências desta classificação. Se o fato de dizer que se trata estas prestações de meros deveres instrumentais significar expurgar o tratamento desta realidade do campo do direito tributário, entendemos não ser possível assentir tal comportamento.

Como já disse José Souto Maior Borges, “os problemas verbais não devem, é certo, prevalecer sobre os problemas reais”¹³³. Dada a vaguidade e ambiguidade dos termos, sua precisão é inatingível.

Concordamos com este jurista, no sentido de que o papel da ciência jurídica é centrar-se em problemas de ordem prática e soluções possíveis, não em questões inatingíveis. Isso não implica tratamento superficial e sim evitar a frivolidade.

Em uma outra acepção, quando o jurista defende que a prestação em análise, passível de ser expressa em pecúnia, emprega a denominação obrigação acessória, mesmo termo utilizado pela categoria jurídico-positiva, ao sustentar que a definição do objeto da relação jurídica tributária seja da alçada do direito positivo, e aplicado pelo Código Tributário Nacional.

No nosso modo de ver é acertada esta denominação empregada pelo Código, apesar de todas as críticas dos autores que batizam o instituto com outros nomes.

Uma por ser esta autêntica obrigação jurídica, como já dissertado no capítulo anterior, obrigação esta articulada pelo legislador ao elaborar o Código Tributário Nacional, dispondo sobre as normas gerais que disciplinam a matéria tributária. Outra por se revestir de

¹³³ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 27.

caráter acessório, já adiantando a conclusão que apresentaremos no item 3.2.1.

3.2 Atributos da obrigação tributária

A prestação objeto da obrigação acessória está prescrita no Código Tributário Nacional, acertadamente no título voltado à disciplina da obrigação tributária. O *caput* do art. 113 do Código Tributário Nacional¹³⁴ prescreve poderem ser duas as obrigações tributárias, a primeira principal e a segunda acessória.

O quadro apresentado abaixo esquematiza esta divisão e apresenta, muito genericamente, as diferenças apontadas entre ambos comportamentos.

	OBRIGAÇÃO PRINCIPAL	OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
PREVISÃO LEGAL	§ 1º do art. 113 do CTN	§ 2º do art. 113 do CTN
COMPORTAMENTO	Dar	fazer/não-fazer/tolerar
ORIGEM	surge com a ocorrência do fato gerador	decorre da legislação tributária
OBJETO	tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária	tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
EXTINÇÃO	extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.	não se extingue juntamente com o crédito dela decorrente.

Tabela 2 - Comparativo obrigação principal *versus* obrigação acessória.

¹³⁴ Art. 113 do Código Tributário Nacional: “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 à penalidade pecuniária”.

A obrigação tributária de dar verifica-se no âmbito da obrigação principal, que se cumpre com o comportamento de entrega de dinheiro aos cofres públicos. Surge com a ocorrência do fato gerador, ou ainda, de acordo com a linguagem científica, sua hipótese de incidência se dá quando o fato impositivo se verifica no mundo fenomênico.

A apreensão destes termos é obtida nas lições de Geraldo Ataliba¹³⁵: “(...) uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo”.

A obrigação principal nasce assim com a ocorrência do fato impositivo no mundo em concreto, culminando com a imposição de pagar.

Quanto aos aspectos da obrigação de fazer, não fazer ou suportar, verificados no cômputo da obrigação acessória, procuraremos destrinchá-los, pormenorizadamente, nos demais itens deste mesmo capítulo.

3.2.1 Caráter acessório

Além da divergência entre conceitos de dever, de um lado, e obrigação, de outro, como explorado no capítulo 2 desta dissertação, uma segunda discussão se instaura na doutrina, relacionada à expressão “acessória” empregada pelo Código Tributário Nacional.

Isto porque, para o direito civil, a consideração de ser uma obrigação acessória implica possuir a mesma existência atrelada à principal. De acordo com Maria Helena Diniz¹³⁶, as obrigações são dotadas de existência própria, mas excepcionalmente há obrigações que dependem de outras para sua existência, ou supõem outra para sua configuração.

Para o direito civil, a obrigação acessória é aquela que supõe a principal, pois se subordina a outra relação jurídica, ou seja, depende necessariamente de outra – como juros,

¹³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., cit., p. 48-51.

¹³⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: teoria geral das obrigações, cit., p. 226.

fiança, cláusula de irrevogabilidade. Como consequência disto, a nulidade da obrigação principal implica a da obrigação acessória. O vício de um contrato propaga-se a todos os atos a ele atrelados, como a fiança imposta em garantia. Também a prescrição da obrigação principal prescreve a acessória – se extinta a dívida principal, elimina-se também a obrigatoriedade de pagamento de juros respectivos.

A doutrina nacional tributária, como relataremos abaixo, questiona a acessoriedade da obrigação de fazer/não fazer/tolerar em matéria tributária, ora repudiando, ora avalizando esta propriedade, sob diferentes ângulos de apreciação.

Paulo de Barros Carvalho¹³⁷ sustenta que, em determinadas circunstâncias, os deveres formais são exigidos independentemente da obrigação principal, ou seja, não há acessoriedade – motivo pelo qual, inclusive, critica severamente a denominação obrigação acessória.

Nas lições de Geraldo Ataliba¹³⁸, o dever de cumprir os deveres formais independe da obrigação principal. Para ele, se as obrigações acessórias dependessem da obrigação principal, seria imprescindível que seu surgimento estivesse atrelado ao nascimento da obrigação de pagar, o que não ocorre.

De acordo com Roque Antonio Carrazza¹³⁹, o cumprimento do dever instrumental tributário torna possível o exato pagamento do tributo. Deste modo, sustenta que deve haver sintonia entre os tributos e os deveres instrumentais tributários a que se refiram; entretanto, ambos são independentes entre si, ou, ainda, um pode ocorrer sem que ocorra o outro.

Em parte, entendemos de modo diverso este segmento da doutrina. Embora concordemos que as obrigações principal e acessória sejam autônomas, isto é, um comportamento pode se dar sem que o outro seja exigido, vemos que há conexão, ou acessoriedade entre ambos, como iremos demonstrar, acompanhados dos juristas abaixo.

Para Dino Jarach¹⁴⁰, para que desencadeie seus efeitos, a prestação de fazer/não fazer ou de tolerar independe da existência de outra relação jurídica. Sua existência é autônoma.

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed., cit., p. 19-23.

¹³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., cit., p. 21.

¹³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, cit., p. 737.

¹⁴⁰ JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**, cit., p. 15.

Entretanto, ainda para este autor¹⁴¹, a acessoriedade deve-se ao fato de que lógica e efetivamente as obrigações acessórias pressupõem a existência da obrigação principal, uma vez que aquelas têm por finalidade garantir o pagamento do imposto.

Entende Hugo de Brito Machado¹⁴² ser cabível o termo acessório empregado a esta obrigação, tendo em mente que o caráter acessório no direito tributário é distinto do empregado no direito privado. Para o direito privado, a obrigação é acessória quando umbilicalmente atrelada a outra.

Faz este autor uma interessante reflexão que merece ser transcrita, dada a retidão do pensamento:

Realmente, em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais¹⁴³.

Não temos como deixar de assentir com tal argumentação. Se não houvesse dever de pagar o tributo, não haveria dever de cumprir com a obrigação acessória.

Nesta mesma trajetória, para Luciano Amaro¹⁴⁴, embora as obrigações tributárias formais não dependam da existência de uma obrigação principal, elas se entrelaçam ante a existência de obrigações de pagar.

De acordo com Regina Helena Costa¹⁴⁵, a acessoriedade dessa obrigação, nos termos empregados pelo Código Tributário Nacional, vem do fato de ela ser imposta para propiciar a efetiva fiscalização e arrecadação de tributo, ainda que a situação fática específica não revele a exigência daquele.

¹⁴¹ JARACH, Dino. **El hecho imponible**, cit., p. 13. “Son relaciones accesorias, en cuanto lógica y efectivamente presuponen la existencia de la obligación tributaria”.

¹⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136.

¹⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 143.

¹⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 250.

¹⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**, cit., p. 195.

As obrigações principal e acessória nem sempre coexistem. Perfeitamente possível que ambas se deem conjuntamente, ou também que uma exista independentemente da outra. Os exemplos de ambas as situações são inesgotáveis.

Podemos citar a realização de operação de circulação de mercadoria tributada pelo ICMS. Neste caso, deve o contribuinte cumprir com todas as prestações de fazer, positivas e negativas (obrigações acessórias), além de pagar o ônus ao Erário (obrigação principal). Aqui ambas se dão ao mesmo tempo, contudo, dentro do campo impositivo.

Já o segundo caso se dá quando o contribuinte realiza a operação de circulação de mercadoria não tributada pelo ICMS. Aqui, do mesmo modo, deverá cumprir com as mesmas obrigações acessórias do exemplo acima, mas não terá imposto a recolher. Nesta hipótese, ainda que não ocorra a obrigação tributária principal, a legislação exige que o beneficiário comprove o efetivo atendimento dos pressupostos jurídicos para fruição do benefício, ou seja, que cumpra com as obrigações acessórias¹⁴⁶.

Neste caso só verifica a obrigação acessória. Entretanto, está presente em uma situação localizada também dentro do campo impositivo (nos casos de isenção ou alíquota zero, por exemplo) ou no campo da imunidade (fora do campo impositivo por garantia constitucional), casos em que a obrigação de pagar pode não ocorrer.

Outro exemplo se dá quando, mesmo não tendo realizado a operação de circulação de mercadoria, e, portanto, não tenha tributo a recolher, seja compelido a cumprir com as obrigações acessórias, como manter atualizado seu cadastro nos órgãos correspondentes, entregar guias de apuração de ICMS mesmo sem movimentação (obrigação acessória).

No mesmo caso do exemplo anterior, o contribuinte é enquadrado em situação atrelada ao campo de incidência tributária. Por realizar operação de circulação de mercadoria o contribuinte é compelido a uma série de prestações.

¹⁴⁶ Art. 67 da Lei n. 6.374/89 do Estado de São Paulo: “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 as demais exigências decorrentes de qualquer outro sistema adotado pela Administração Tributária”.

Exemplo inverso talvez sirva para melhor elucidar. Receber mensagens por e-mail ou WhatsApp não constitui hipótese de incidência tributária, de modo que o sujeito que realizar tal feito não terá a incumbência de controlar tais atos (pelo menos não para fins fiscais).

Não vislumbramos a possibilidade de ser instituída obrigação acessória sobre circunstância que esteja fora do campo de tributação, excetuada a situação da imunidade. O sujeito passivo não pode ser compelido, por exemplo, a escriturar em seus livros informação referente à quantidade de oxigênio que respira diariamente, ora porque o ar que se respira, ao menos por enquanto, também está fora do campo de tributação.

Esta informação, do mesmo modo que no exemplo anterior, em nada instrumentaliza o Fisco na fiscalização ou arrecadação do tributo, de modo que não há acessoriedade da mesma, nem com a instituição do tributo, nem como ferramenta destinada a assegurar a sua arrecadação e fiscalização.

Vislumbramos que, por meio do cumprimento desta obrigação, a Fazenda Pública toma conhecimento das operações, arrecadação, apuração, retenções e repasses que giram em torno do tributo. Assim, é exatamente a prestação de informações que permite seja aplicada a norma jurídica que prevê o tributo.

Entendemos que a obrigação acessória tem existência autônoma, subsistindo ainda que afastada a obrigação principal – como acontece nos casos de imunidade ou isenção. A acessoriedade dessa obrigação, entretanto, advém do fato de o liame assim qualificado ser estatuído para propiciar a efetiva apuração, fiscalização e arrecadação de tributo, ainda que obrigação acessória não revele a existência deste.

3.2.2 Conteúdo e alcance da legislação tributária

3.2.2.1 A divisão dos poderes e o princípio da reserva legal

No Brasil o poder é exercido pelo Estado, por meio das funções legislativa, administrativa e jurisdicional, a cargo dos três poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário. Independentes e harmônicos entre si, com atribuições que lhes são típicas e outras atípicas.

Tipicamente, o legislativo edita normas jurídicas gerais e abstratas (lei *lato sensu*), ou, ainda, prescreve os enunciados do direito positivo. O executivo persegue seus fins, entre eles a segurança, saúde, educação e cultura, em obediência às normas jurídicas editadas. O Poder Judiciário exerce a jurisdição, que é a garantia da correta aplicação do direito, ou, ainda, é o garantidor máximo da legalidade.

As funções típicas e atípicas de cada poder só terão validade se exercidas em conformidade com as limitações que lhes são impostas. Tanto o Legislativo quanto o Executivo ou o Judiciário têm seu poder limitado na lei máxima, que, se de um lado confere a estes poderes, de outro também garante a fruição dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo.

Dentre estas demarcações, destaca-se em matéria tributária, sobretudo, a que emana com o surgimento do Estado de Direito¹⁴⁷. O poder de tributar passa a ter uma série de delimitações – dentre as quais a exigência de que seu exercício se dê por meio de lei. A lei manifesta a vontade popular. O Estado de Direito limita os poderes públicos.

Tal garantia é assegurada nos termos dispostos no art. 5º, II, da Constituição Federal¹⁴⁸, pelo qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

¹⁴⁷ O Estado de Direito pode ser tido como um sistema institucional que submete a todos, governo e particulares, às normas promulgadas. Para mais informações sobre este tema veja em CICCIO, Cláudio de. **História do pensamento jurídico e da filosofia do direito**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 152-207.

¹⁴⁸ Art. 5º da Constituição Federal: “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,

Trata-se do princípio da legalidade, positivado explicitamente no ordenamento jurídico brasileiro, a espalhar sua normatividade para todos os ramos do Direito. Contido no rol de direitos e garantias individuais, tem intrínseco o direito de liberdade, pelo qual o indivíduo não pode encontrar outro óbice senão a lei.

Não bastasse a redação do art. 5º, em matéria tributária a legalidade ainda é reforçada no art. 150 da Constituição Federal¹⁴⁹, na seção que trata das limitações ao poder de tributar. A esta se convencionou chamar de reserva legal. De acordo com este princípio fica expressamente vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Apenas a lei pode instituir ou aumentar tributos no Brasil.

Embora o tributo decorra da necessidade de prover o Estado de recursos para a consecução do bem comum, não se pode perder de vista a necessidade de assentimento dos representantes do povo para sua instituição.

Entretanto, infelizmente tal mandamento sofre deslizes de ordem prática.

De acordo com Victor Uckmar, a atribuição da competência ao Legislativo para editar normas tributárias, levando-se em conta a separação dos poderes, deveria supor a exclusão do Executivo em tal tarefa.

Afirma este jurista, referindo-se a Roy Blough¹⁵⁰:

“Porém, a experiência demonstra que o Parlamento não tem a possibilidade – seja pela quantidade de trabalho que devem realizar, seja pelo insuficiente conhecimento dos problemas práticos e dos pormenores – de exercer por inteiro a função legislativa, que, portanto, vai sendo confiada, sempre com maior frequência e amplitude, ao Executivo”.

à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) I - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (...).”

¹⁴⁹ Art. 150 da Constituição Federal: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...).”

¹⁵⁰ BLOUGH, Roy. **The Federal Taxing Process**. New York, 1952, p. 153. Apud: UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e notas ao direito brasileiro Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 39.

Avalizamos tal percepção. A realidade, ao que consta, aqui e alhures, demonstra que o executivo acaba por instituir exações em matéria tributária, com mais frequência do que o permitido para uma função atípica.

Assentimos com Ângela Maria da Motta Pacheco¹⁵¹, que se posiciona no sentido de que, em matéria tributária, a obrigação não nasce da vontade das partes, mas sim diretamente da lei.

Ressaltadas estas premissas, mais do que necessárias quando se trata de matéria tributária, adentremos agora a sua pertinência com as obrigações acessórias.

3.2.2.2 A reserva legal e a obrigação acessória

O enunciado veiculado no § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional¹⁵² dispõe decorrer a obrigação acessória da “legislação tributária”. Cabe agora explorar qual o alcance deste termo.

Mais uma vez, divide-se a doutrina. A primeira concepção, mais abrangente, afirma ser defeso à lei *lato sensu* legislar sobre a obrigação acessória, ou seja, pode a obrigação acessória ser criada por normas infralegais, como decretos administrativos, instruções normativas ou portarias administrativas.

Para Hugo de Brito Machado¹⁵³, a norma jurídica que veicula a obrigação acessória, prescrevendo um comportamento consistente em fazer, não fazer ou tolerar, pode ingressar no ordenamento jurídico por meio dos atos normativos elencados no art. 96 do Código Tributário

¹⁵¹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 349.

¹⁵² Art. 113 do Código Tributário Nacional: “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 (...)” (destaques nossos).

¹⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, cit., 2005, p. 136.

Nacional¹⁵⁴, que tem o condão de inovar o ordenamento jurídico fixando o evento que será alçado à condição de fato jurídico e os demais aspectos da norma instituidores da obrigação acessória.

Para este autor, o princípio da estrita legalidade tributária não se aplica aos deveres de natureza instrumental – fato este clarificado pelo uso da expressão “legislação tributária” empregada no art. 113 do Código Tributário Nacional, não limitando a instituição de obrigação acessória somente pela lei em seu sentido estrito.

A posição adotada por este exegeta tem como consequência que qualquer um dos atos previstos no art. 96 do Código Tributário Nacional pode inovar o ordenamento jurídico, ao veicular em seu conteúdo norma instituidora de obrigação acessória.

Entre estes atos temos, além das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos, também as normas complementares que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

As normas complementares compreendem os atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas observadas reiteradamente pelas autoridades administrativas e os convênios celebrados entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, segundo o art. 100 do Código Tributário Nacional¹⁵⁵.

De acordo com esta conjectura, que adiantamos não podermos concordar, qualquer ato pode inovar o ordenamento jurídico, nele inserindo obrigação jurídica acessória.

¹⁵⁴ Art. 96 do Código Tributário Nacional: “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”.

¹⁵⁵ Art. 100 do Código Tributário Nacional: “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Posicionamo-nos no sentido de que dizer que o fato de a obrigação tributária acessória decorrer da legislação tributária não significa dizer que esta obrigação é uma exceção à reserva legal, tão fortemente enraizada no direito tributário.

Aliás, afirmar isso é o mesmo que retirar-lhe também o manto da segurança jurídica, visto que ficaria permitido também à Administração Pública (sujeito ativo desta relação) instituir indiscriminadamente obrigações tributárias acessórias.

Uma coisa é atribuir a estes dispositivos a função de especificar ou regulamentar tais obrigações, outra coisa diferente é assumir que eles possam instituir ou criar obrigações.

A segunda linha defende que somente a lei *stricto sensu*, fruto da elaboração do Poder Legislativo, tem o condão de introduzir no mundo jurídico tais comandos, cabendo aos atos infralegais tão somente a sua regulamentação.

De acordo com Geraldo Ataliba¹⁵⁶, por força do princípio da reserva legal, só a lei *stricto sensu* tem o condão de criar obrigações em matéria tributária, de modo que nenhuma liberdade é conferida aos atos infralegais, que têm somente o poder de regulamentá-las.

Assentimos com a posição de Michel Temer¹⁵⁷, de que somente a lei, que encontra na Constituição Federal seu fundamento de validade, inova a ordem jurídica infraconstitucional. O regulamento, dependente daquela, não a altera. Afirma: “É o regulamento também norma geral e abstrata, mas difere da lei por não importar na modificação da ordem jurídica”.

Somente a lei inova. O regulamento há que se prender ao que a lei veicula, pois seu objeto é tão somente o de detalhar, especificar, sem com isto ampliar.

Alerta Roque Antonio Carrazza¹⁵⁸ no sentido de que, por força do princípio da legalidade, somente a lei poderá instituir os deveres instrumentais, que têm vida própria. A Constituição, ao estabelecer o princípio da legalidade, não se refere em matéria tributária somente à obrigação principal, mas toda a obrigação decorrente da relação tributária, o que inclui dos deveres instrumentais.

¹⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciências das finanças, direito financeiro e direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 113.

¹⁵⁷ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 157.

¹⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, cit., p. 378-391.

De acordo com Roque Antonio Carrazza¹⁵⁹, mais do que o princípio da legalidade vige no Brasil em matéria tributária o princípio da estrita legalidade.

Na posição deste doutrinador, no Brasil, a instituição e cobrança de tributos deve-se dar obrigatoriamente por meio de lei. A edição de lei refere-se à autorregulação da sociedade, que impõe normas que cercearão a liberdade e a propriedade de todos. A Administração Pública fica adstrita a cumprir a vontade do povo contida na lei¹⁶⁰.

Defende que, como consequência, o Fisco, por decisão própria, não tem poder para prejudicar ou beneficiar os contribuintes. Pelo contrário, tudo que fizer deverá ter respaldo na lei¹⁶¹.

De acordo com Misabel de Abreu Machado Derzi¹⁶², a lei deve criar os contornos básicos dos deveres acessórios. Cabe ao regulamento e demais atos normativos o detalhamento de tais deveres, pautado sempre na própria lei que lhes deu origem, ou ainda, dentro dos limites desta, visando sua fiel execução.

Para Renato Lopes Becho¹⁶³, não há que se admitir que possam as obrigações acessórias ser fixadas por qualquer diploma normativo infraconstitucional, como decretos, regulamentos, portarias ou instruções normativas.

Esta é também a posição defendida por Thais Helena Morando¹⁶⁴, para quem a criação de obrigações acessórias deve se dar dentro dos rígidos limites do princípio da legalidade, cabendo aos decretos e atos infralegais versar sobre informações detalhadas para operacionalização das mesmas.

Em conclusão a este ponto, filiamo-nos a esta segunda corrente doutrinária. Tal como a obrigação principal, as obrigações acessórias devem ser criadas por meio de lei em sentido estrito, ou seja, ato normativo com força de lei, como instrumento normativo primário,

¹⁵⁹ Idem, ibidem, p. 286.

¹⁶⁰ Idem, ibidem, p. 281.

¹⁶¹ Idem, ibidem, p. 303.

¹⁶² DERZI, Misabel de Abreu Machado. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 702.

¹⁶³ BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 230-149, p. 154.

¹⁶⁴ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 93.

que compreende a emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada e medidas provisórias, todas proferidas por processo legislativo¹⁶⁵ – em respeito ao princípio da reserva legal garantido pelo art. 150 da Constituição Federal pátria em vigor.

Excluem-se, portanto, deste rol, mesmo que somente academicamente, os atos normativos infralegais, como regulamentos administrativos, instruções normativas e portarias, e aos quais cabe tão somente pormenorizar tais condutas.

Em análise ao ordenamento jurídico pátrio, posicionamo-nos no sentido de que o princípio da estrita legalidade em matéria tributária encontra exceção unicamente na instituição dos tributos alfandegários e imposto sobre operações financeiras. Nestes, vigora somente o princípio da legalidade, visto que o legislador poderá fixar piso e teto para a fixação das alíquotas, que serão sempre determinadas pelo Executivo. Esta é a única exceção, concedida inclusive taxativamente.

Não há como se exigir dos administrados obrigações tributárias não contempladas na lei.

De todo modo, não podemos nos esquivar de dizer que, em que pese nossas conclusões levarem em consideração tanto nossa interpretação do ordenamento pátrio quanto a influência pela doutrina tributária, este entendimento não é unânime na jurisprudência.

Por último, resta ainda neste tópico frisar sobre a necessária observância da instituição de norma por ente competente. A competência para a criação das obrigações acessórias, como ocorre com a competência impositiva, é repartida entre as pessoas políticas tributantes – União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Nesse sentido são também as lições de Roque Antonio Carrazza¹⁶⁶, para quem a pessoa política só pode instituir obrigações acessórias pertinentes aos tributos que detém

¹⁶⁵ Art. 59 da Constituição Federal: “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. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, cit., p. 738.

competência. Em decorrência do princípio federativo não pode uma pessoa política comandar o comportamento de contribuinte, ou terceiro, com o qual não tenha relação¹⁶⁷.

De acordo com Clélio Chiesa¹⁶⁸, apesar da rígida repartição de poderes imposta pela lei superior, o sistema permite ao Congresso Nacional editar normas gerais sobre matéria tributária, o que inclui o poder para veicular normas gerais sobre os deveres instrumentais.

Havendo competência concorrente entre as pessoas políticas para legislar, a lei produzida pelo Poder Legislativo da União poderá veicular as normas gerais sobre o tema, com caráter de norma jurídica nacional, de acordo com o determinado no art. 24¹⁶⁹ da Constituição Federal.

Cabe acrescentar também que a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados; inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

¹⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 43-46.

¹⁶⁸ CHIESA, Clélio. Fiscalização tributária – Limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2006, p.42.

¹⁶⁹ Art. 24 do Constituição Federal: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico. § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. § 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. § 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”.

3.2.3 Interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos

3.2.3.1 Terceirização da atividade pública

A segunda parte do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional¹⁷⁰ prescreve terem as obrigações acessórias por objeto as prestações previstas na legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

De acordo o entendimento que extraímos do raciocínio trilhado por Estevão Horvath¹⁷¹, para obter os meios financeiros necessários ao Estado, a lei atribui a este poder para arrecadar tributos. Para que se dê esta arrecadação deve a Administração incumbir-se de uma série de mecanismos que possibilitem o cabal cumprimento desta função pública – o que pode realizar integralmente ou que deva contar com a colaboração dos particulares.

Apesar de concordamos inevitavelmente com este raciocínio, cremos que tal vocação não tem o condão de contaminar a natureza de obrigação tributária da obrigação acessória, nem de esvair seus pressupostos.

Para Ives Gandra da Silva Martins¹⁷², a obrigação acessória apresenta uma vocação multidisciplinar, visto que a prestação de fazer/não fazer culminada ao contribuinte (disciplina tributária) completa a atividade da Administração Pública (disciplina administrativa).

Desse modo, o aparelhamento necessário ao Estado, para fiel execução desta atividade, pode ser por este mantido, ou terceirizado ao contribuinte, toda vez que este é incumbido de prestar uma série de atos que possibilitem ao Fisco a segurança da arrecadação ou fiscalização.

¹⁷⁰ Art. 113 Código Tributário Nacional: “(...) § 2º A obrigação acessória (...) tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no **interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos**” (destaques nossos).

¹⁷¹ HORVATH, Estevão. Op. cit., p. 146.

¹⁷² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**, cit., p. 98.

Entendemos que para o primeiro caso podemos citar o recolhimento do IPTU (imposto predial e territorial urbano). Ao menos em grande parte dos municípios, a obrigação que resta ao contribuinte é somente a principal, ficando a cargo do Fisco todos os mecanismos para sua arrecadação e fiscalização.

A segunda possibilidade se dá quando a atribuição desta atividade pública é repassada ao contribuinte. Podemos citar a sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS, em que fica o sujeito passivo substituto submetido a uma série infindável de obrigações – como identificar a NCM (nomenclatura comum do Mercosul) de cada produto, calcular a MVA (margem de valor agregado) e a alíquota aplicada para cada operação, inteirar-se da legislação vigente em seu Estado e no do destinatário, e tantas outras.

E não se iluda aquele que não convive com esta prática em pensar que tais incumbências sejam centralizadas somente no substituto tributário nem que a fiscalização volte seus olhos somente para este. Ledo engano.

O substituído, que teve sua carga tributária retida na etapa anterior, e que, como consequência lógica disto, teve a tributação encerrada neste momento, vê-se, a contrassenso, submetido a uma série de atribuições.

O muro que rompe a tributação na substituição tributária está sujeito a uma série de rachaduras, por onde transitam novas e inusitadas obrigações.

Sendo o contribuinte responsável por verificar a regularidade do documento fiscal a que der entrada, deve este assegurar-se de que a mercadoria é de fato sujeita à substituição tributária, o que implica convalidar sua classificação na NCM (nomenclatura comum do Mercosul), tarefa, diga-se de passagem, intensamente complexa, e inteirar-se da esparça legislação em vigor no Estado de localização de seu remetente.

Ao dar saída na mercadoria, encontra ainda a sua frente mil possibilidades. O enquadramento tributário do destinatário, a utilização da mercadoria e o destino da operação são somente algumas das preocupações que deve ter, e que impactam significativamente na forma em que a operação deva ser realizada.

Concordamos com Clélio Chiesa¹⁷³ no sentido de que o legislador pode optar por exigir que o recolhimento do tributo se faça por pessoa diversa da que realiza seu fato gerador, entretanto, a pessoa eleita não pode ser obrigada a desembolsar recursos próprios para cumprir com deveres de terceiros.

Vemos que, se, por um lado, esta terceirização facilita o desenvolvimento da atividade pública, por outro, não há como negar que fica o contribuinte atormentado com a enxurrada de obrigações a que se vê compelido.

Concordamos com Marcelo José Luz de Macedo¹⁷⁴, em dissertação voltada à obrigação acessória, quando sustenta que é necessário haver equilíbrio entre a fiscalização e o dever do indivíduo em colaborar com a Administração Pública. Arrecadação não pode ser priorizada em detrimento aos direitos e garantias fundamentais conferidos pela Constituição, dentre os quais a liberdade e a propriedade.

A decisão proferida no âmbito do STJ colhe interessante julgado no REsp 1.105.947/PR¹⁷⁵, em que se debate a legalidade da instituição de obrigação acessória por meio

¹⁷³ CHIESA, Clélio. ICMS - Substituição tributária para frente - limites da responsabilidade do substituto e substituído. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal (coords.). **Direito tributário**: tributação do setor comercial. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 100-117.

¹⁷⁴ MACÊDO, Marcelo José Luz de. **Sobreposição de obrigações tributárias acessórias**. Dissertação de Mestrado – PUC/SP. São Paulo, 2016, p. 124-126.

¹⁷⁵ EMENTA: “TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS – DIMOB. IN SRF 304/2003. FUNDAMENTO LEGAL. ARTIGO 16 DA LEI 9.779/1999 E ARTIGO 197 DO Código Tributário Nacional. EXIGÊNCIA DE MULTA. ARTIGO 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 (artigo 155 c/c o artigo 96 do Código Tributário Nacional), 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 artigo 197 do Código Tributário Nacional, 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 artigo 197, III e IV, do Código Tributário Nacional. 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 artigo 197 do Código Tributário Nacional 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,

de Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 304/2003, que versa sobre a entrega da DIMOB (declaração sobre informações de atividades imobiliárias).

Nesse julgamento, a corte sintetizou a realidade das atividades desenvolvidas em prol da arrecadação de tributos pela Receita Federal do Brasil. A realidade demonstra que a estratégia assumida pela Administração na gestão da máquina pública, como medida de eficiência, é a de terceirização de suas atividades, fazendo uso cada vez mais da tecnologia da informação como ferramenta eficaz na garantia da arrecadação e fiscalização de tributos.

Percebemos que ao atribuir estas prestações ao contribuinte, ou mesmo a terceiro, delega-se a este a atribuição da Administração Pública. Esta situação, que Roque Antonio Carrazza¹⁷⁶ atribui o nome de administração tributária indireta ou *ad hoc*, acaba por acumular um grande número de obrigações acessórias que ficam sob a responsabilidade do sujeito passivo.

Se, por um lado, este peso deixa de ser suportado pela Administração Pública, por outro não podemos negar que o cumprimento destas obrigações se revela um pesado fardo para o contribuinte (e a preocupação apresentada é se esta incumbência se dá ou não com respeito aos limites constitucionais).

Renato Lopes Becho¹⁷⁷ traça um interessante paralelo entre a instituição de obrigação tributária, tanto a principal quanto a acessória, com a instituição de direitos humanos. Sustenta que foram os direitos humanos apresentados como resposta à sociedade diante das atrocidades da guerra, como holocausto, bomba atômica e outras barbaridades, ou seja, foi preciso uma barbárie para que fosse concebida¹⁷⁸.

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 (artigo 2º). [...] 13. Recurso Especial não provido” (REsp 1.105.947/PR, 2. T., v. u., j. em 23/06/09, rel. Min. Herman Benjamin. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&livre=1105947>. Acesso em: 23 maio 2017.

¹⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**, cit., p. 212.

¹⁷⁷ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 232.

¹⁷⁸ A Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada pela Organização das Nações Unidas em 1948, presta-se ao resguardo do ser humano, em suas diferentes dimensões, no que diz respeito a sua liberdade, necessidades e na sua preservação. O Estado que a reconhece assume uma formatação pautada nos direitos protegidos em sua pauta. Dispõe seu Preâmbulo: “(...) considerando que os Estados membros se comprometeram a promover, em cooperação com a Organização das Nações Unidas, o respeito universal e efectivo dos direitos do homem e das

Bastante pertinente a relação possível entre as obrigações acessórias e os direitos humanos, como forma de compreensão do modo como o ordenamento jurídico deve limitar o exercício da competência estatal na instituição destas obrigações.

Sustenta Renato Lopes Becho¹⁷⁹ que a administração tributária há de melhorar os mecanismos para fruição da máquina pública, buscando maior equilíbrio entre os bônus e ônus do Estado fiscal, sob pena de, em não o fazendo, as hierarquias superiores dos poderes (não só do executivo) terem que promover ajustes para respeito aos direitos humanos dos contribuintes.

Não basta ao direito ser apenas reconhecido, mas há de ser concretamente efetivado. Sem dúvida alguma a aplicação dos direitos humanos assume grande relevo na relação jurídica tributária, levando-se em conta, entre outros fatores, a ameaça ao direito de liberdade e de propriedade do cidadão.

Infelizmente, esta aplicação ganha espaço tendo em vista a realidade da obrigação acessória no sistema tributário pátrio. Abundante quanto a sua complexidade, copiosa quanto a sua quantidade, provida de omissões e obscuridades.

Sendo a administração tributária atividade essencial ao funcionamento do Estado, e, portanto, de prolatado interesse público, e tendo por objeto as obrigações acessórias instrumentalizar o Fisco no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos, identificamos que atuam estas obrigações como verdadeiros pilares da máquina pública.

Em outras palavras, a arrecadação do Estado, por onde se dá o ingresso de receitas imprescindíveis ao seu desenvolvimento, manutenção e autonomia, é, em parte, garantida pelo cumprimento das obrigações acessórias pelo sujeito passivo ou por terceiro designado pela lei.

Não se pode menosprezar a importância de tal atribuição, entretanto é necessário haver equilíbrio entre as atribuições. A responsabilidade há de ser compartilhada, não simplesmente terceirizada.

liberdades fundamentais (...)"'. Para mais informações sobre este assunto veja em: CICCIO, Cláudio de. Op. cit., p. 168.

¹⁷⁹ BECHO, Renato Lopes. **Tributação deve respeitar os limites impostos pelos direitos humanos**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-jul-27/tributacao-respeitar-limites-impostos-pelos-direitos-humanos>>. Acesso em: abr. 2015.

3.2.3.2 Finalidade de obrigação acessória

Para que possam ser tidas como regulares, as obrigações instituídas hão de respeitar o limite taxativo a elas impostas, ou seja, devem ser suficientes para atender ao interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

José Eduardo Soares de Melo¹⁸⁰ leciona que a obrigação acessória tem por objeto prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

Hugo de Brito Machado¹⁸¹ é mais enfático para doutrinar que somente se incluem no conceito de obrigações acessórias os deveres cujo cumprimento seja estritamente necessário para viabilizar o controle do cumprimento da obrigação de pagar.

Para Ives Gandra da Silva Martins, a criação da obrigação acessória com vistas a atender o interesse na arrecadação e fiscalização de tributo, insere esta matéria no que chama de “cinzenta zona de confluência entre o direito administrativo e o fiscal”¹⁸².

De acordo com este autor, a arrecadação e a fiscalização de tributos estão inseridas no âmbito do direito administrativo – são funções da Administração Pública. Quando esta finalidade é direcionada ao contribuinte, estamos diante do direito tributário. Por isso, a atribuição a este cenário de zona cinzenta, ou seja, obscura.

Afirma Ruy Barbosa Nogueira que “a obrigação acessória não deve exigir o impossível, o impraticável”¹⁸³. Concordamos, sem poder ser de outro modo, que não tem o legislador poder para pretender o excesso da prestação, de modo a exigir mais do que o devido.

Pertinente aqui o brocardo jurídico segundo o qual *ad impossibilia nemo tenetur*, ou, ainda, ninguém é obrigado a fazer o impossível.

¹⁸⁰ MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 449.

¹⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 96-29, p. 32.

¹⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**, cit., p. 98-101.

¹⁸³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 155.

Tercio Sampaio Ferraz Junior¹⁸⁴, ao tratar da proporcionalidade das obrigações acessórias, afirma que devem elas ser suficientes aos fins determinados, mantendo-se equilíbrio em face dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Carlos M. Giuliani Fonrouge¹⁸⁵, ao abordar a obrigação tributária, refere-se às circunstâncias em que o legislador atribui ao sujeito passivo a realização de, diga-se, não poucos, atos e abstenções, com o intuito de assegurar e promover o lançamento e recolhimento de tributos, motivando discrepâncias na apreciação de seus vínculos com a obrigação de pagar.

Para Dino Jarach¹⁸⁶, têm as obrigações acessórias por desígnio direto e imediato garantir o cumprimento da obrigação de pagar, sendo esta a finalidade da qual se servem tais exações.

Para Maurício Zockun¹⁸⁷, tamanha é a precisão do termo “interesse da arrecadação ou da fiscalização”, que não cabe nenhuma margem de discricionariedade à Administração Pública, que fica impedida de exercer qualquer desvio nesta finalidade.

De acordo com este jurista, qualquer norma jurídica que prescreva comportamento discrepante a este desígnio tem caracterizado desvio de poder na sua produção.

Deste modo, entende que esta norma deva limitar-se a prescrever comportamentos ao sujeito passivo que objetivem prover o sujeito ativo de informações a respeito da ocorrência do fato jurídico e seu correspondente adimplemento. Esta prestação tem assim por finalidade instrumentalizar a Administração Pública no cumprimento de sua função estatal de apurar a ocorrência dos fatos jurídicos e seu cumprimento.

Disserta ainda que, na análise da correta extensão deste alcance, o intérprete poderá encontrar-se diante de duas diferentes zonas de certeza. Sempre que houver convicção de que a norma editada vise munir a Administração acerca da ocorrência de fatos jurídicos que ensejem

¹⁸⁴ FERRAZ, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 272.

¹⁸⁵ FONROUGE, Giuliani. Op. cit., p. 79.

¹⁸⁶ JARACH, Dino. **El hecho imponible**, cit., p. 13. “Las relaciones jurídicas accesorias (...) cuya finalidad directa e inmediata es la de garantizar el cumplimiento de la obligación principal, y que son relaciones accesorias, en cuanto lógica y efectivamente presuponen la existencia de la obligación tributaria.”

¹⁸⁷ ZOCKUN, Maurício. Op. cit., p. 123-125.

a origem da obrigação tributária principal ou seu adimplemento pelo sujeito passivo, esta será uma zona de certeza positiva.

Por outro turno, acrescenta que, sempre que a suspeita for de que tais normas não se limitam a tais feitos, esta será uma zona de certeza negativa. Somente a análise do caso concreto poderá tecer análise sobre a zona de incerteza.

Avalizamos a posição de Hugo de Brito Machado¹⁸⁸, que se utiliza de um exemplo bastante relevante para ilustrar os abusos praticados pela Administração Pública na instituição de obrigações acessórias, eminentemente caracterizadas por desvio de finalidade. A exigência de certidão negativa de débito da Fazenda Pública para concessão de “habite-se” de imóvel é um destes casos. Tal declaração visa assegurar que o imóvel está em condições de habitação, nada mais. Para isto, só não pode ser concedida se o imóvel não apresentar esta qualidade. A denegação do mesmo pela não confirmação de existirem débitos com a Fazenda caracteriza-se um abuso.

Neste ponto é unânime a doutrina, com a qual também não podemos deixar de concordar. Não localizamos em nossa pesquisa jurista que defenda poderem ser instituídas obrigações acessórias com outro fim que não o de instrumentalizar a arrecadação e a fiscalização de tributos.

Entretanto, uma coisa é ter claros os limites. Outra, significativamente diferente, é ter clareza de que este limite é respeitado quando da instituição destas exações.

3.2.3.3 Os limites da obrigação acessória

Não pretende esta dissertação adentrar a infinita discussão (embora também instigante e tentadora) dos possíveis instrumentos para identificação da finalidade de cada obrigação acessória instituída, nem seus desvios. Muito menos recheiar com opiniões este

¹⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 303.

trabalho de fundo acadêmico. Cremos que o melhor caminho, sem adentrar estes debates, seja tornar claros os limites, e propagá-los didaticamente.

Como um possível primeiro passo, acreditamos que a norma que institui a obrigação acessória deva balizar-se nos limites impostos na Constituição Federal. Esta primeira premissa há de nortear todas as seguintes.

Nesse sentido, temos a companhia de Roque Antonio Carrazza¹⁸⁹, que enfatiza a importância de serem as obrigações acessórias impostas de modo a não turbar a fruição de direitos constitucionalmente assegurados – como o princípio da proporcionalidade, da eficiência da Administração Pública e da capacidade contributiva.

Somamos a estas garantias ainda o disposto com relação à reserva legal, e o conteúdo do inciso X do art. 5º da Constituição Federal¹⁹⁰, que garante ao administrado o direito constitucional subjetivo à inviolabilidade de sua intimidade e vida privada. Esta segurança, sopesadas as suas relações com outros valores também constitucionalmente protegidos, respalda o contribuinte na defesa contra as extravagâncias do Fisco.

Se são constitucionalmente previstos os limites que assegurem a realização da relação tributária dentro dos nortes almejados pela sociedade, sempre que houver imposição de comportamento do contribuinte em discrepância com estas balizas, resta desconfigurada a relação tributária.

Como uma segunda imposição, cremos que deve ainda haver necessária correlação entre a obrigação acessória e a obrigação de pagar a que estiver culminado o sujeito.

Uma coisa é afirmar que a obrigação principal e a acessória são autônomas, desvinculadas, ou seja, que a existência de uma independe da existência da outra, como nos posicionamos no item 3.2.1, outra coisa é ter em mente a necessária sintonia entre ambas.

¹⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. cit., São Paulo: Noeses, 2010, p. 209.

¹⁹⁰ Art. 5ª da Constituição Federal: “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: (...) X - 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 (...)”.

A obrigação acessória há de ser instituída pelo mesmo ente com competência para instituição da obrigação principal, e se dar no campo de incidência desta.

Uma terceira injunção, e também última, para não nos alongarmos demasiadamente em regras frívolas (esta atitude, aliás, é a que criticamos ao Estado), reforçamos que a instituição da obrigação acessória deva se dar visando o interesse da arrecadação e fiscalização de tributos.

A obrigação acessória que extravase esta função taxativamente prescrita na norma geral e abstrata, ou seja, que não sirva exclusivamente como forma de controle da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, é indubitavelmente eivada de inconstitucionalidade.

A finalidade da lei há de ser indissociável da sua existência. *Bona est lex si quis ea legitime utatur*, ou ainda, boa é a lei que dela se faz uso legítimo.

3.2.4 Consequências pelo descumprimento

A obrigação principal e a obrigação acessória perfazem a relação jurídica tributária, que, para seu completo cumprimento, depende da satisfação de ambas. Sempre que uma, outra ou ambas não se verificarem satisfeitas, completa ou mesmo parcialmente, dá-se lugar a aplicação da sanção.

Também neste ponto buscamos as conceituações empregadas na teoria geral do direito civil. Assegura Maria Helena Diniz:

Tem o credor à sua disposição, como garantia do adimplemento, o patrimônio do devedor (...) assim, embora a obrigação objetive uma prestação pessoal do devedor, na execução por inadimplemento descem-se os seus bens (...) a essência da obrigação consiste no poder de exigir de outrem a satisfação de um interesse econômico (...) indo buscar no seu patrimônio o *quantum* necessário à satisfação do crédito e à composição do dano causado¹⁹¹.

Novamente, reforçado o caráter patrimonial, mas, como já nos posicionamos, como atributo da garantia da obrigação tributária acessória (não como elemento da obrigação), no

¹⁹¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: teoria geral das obrigações, cit., p. 32.

sentido que, como consequência pelo seu descumprimento, a garantia do seu inadimplemento se dá pelo patrimônio do devedor.

Quando do descumprimento da obrigação acessória, quer porque o contribuinte a ignore ou simplesmente por não intencional cumpri-la, o Fisco busca no patrimônio do contribuinte os recursos necessários à satisfação do dano causado. Tal se dá tendo em vista a falha na instrumentalização pelo sujeito passivo na concessão de informações que visem a apuração e a fiscalização de tributos.

No direito civil, a obrigação de dar sofre execução específica, de modo que, em caso de seu inadimplemento, busca o credor o Judiciário, que completa a execução com a entrega da própria coisa; por outro turno, na obrigação civil de fazer o inadimplemento resolve-se em perdas e danos, de acordo com o que dispõe o art. 389 do Código Civil pátrio¹⁹².

Adentrando especificamente o direito tributário, neste, pelo não cumprimento ou o cumprimento parcial da obrigação acessória, são imputadas ao sujeito passivo, ou terceiros indicados pela lei, multas fiscais punitivas, por infração ou isoladas.

O § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional prescreve que a obrigação acessória, pelo simples fato de seu descumprimento, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Percebemos a atécnica empregada na prescrição veiculada neste dispositivo. O descumprimento da obrigação acessória – ato ilícito – não pode convertê-la em obrigação principal, que tem como hipótese de incidência ato lícito.

Concordamos com as palavras de Thais Helena Morando¹⁹³: “é indubitável que não é possível que as obrigações tributárias acessórias se transmudem em obrigações tributárias principais. Manterão sempre sua natureza de obrigação acessória, consistentes em deveres positivos ou negativos”.

¹⁹² Art. 389 do Código Civil: “Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado”.

¹⁹³ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 25.

Para esta jurista, o erro do legislador neste dispositivo não tem por reflexo desqualificar a natureza da obrigação acessória, que permanecesse a mesma, ou seja, não passa a ser obrigação principal, caso não seja cumprida.

Com o descumprimento da obrigação acessória, assim como o inadimplemento da obrigação principal, mantém-se a natureza de ambas. O que ocorre após isso é que fica garantido à Administração Pública o direito de exigi-las – em forma de pagamento.

Tal qual ocorre na reparação por perdas e danos do direito civil, com a infração da obrigação acessória vê-se a Administração Pública prejudicada, pela abstenção do sujeito passivo em instrumentalizá-la no interesse da arrecadação ou fiscalização do tributo, por isso de imperiosa reparação.

Ao Estado não convém somente o tributo (tido aqui como o objeto da obrigação principal), mas também a certeza de que o valor oriundo da receita foi calculado e recolhido nas formas prescritas pela lei.

A multa punitiva, assim, tem o intuito de coibir o não cumprimento ou a execução irregular da prestação. Entretanto, o que se verifica na legislação pátria é que nestas situações são aplicadas penas, muitas vezes, sem guardar qualquer proporcionalidade com a infração cometida, como veremos a seguir.

3.2.4.1 Multas fiscais punitivas

A relação entre o não confisco, o princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e as multas punitivas pelo não cumprimento da obrigação acessória, com certeza perfaz um tema que merece investigação, ainda mais nas situações em que a irregularidade que dá origem à penalidade não implique prejuízo direto ao Erário¹⁹⁴.

¹⁹⁴ Veja mais sobre esta matéria em MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 95-104.

E a legislação do ICMS, em todos os Estados da Federação, é farta quanto a exemplos.

Não podemos nos abster de expor aqui as situações em que a penalidade imposta pelo descumprimento, ou pior, pela falha no cumprimento, da obrigação acessória do ICMS chega ao patamar de 100% (cem por cento) do valor da operação, frisemos, do valor da operação, como nos casos de vício de documento ou livro fiscal e registros magnéticos¹⁹⁵.

A operação de entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, ou, acrescente-se e reforce, acompanhado de documento fiscal emitido em desconformidade com o regulamento, culmina em multa que chega ao patamar de 70% (setenta por cento) do valor da operação, reforcemos novamente, do valor da operação (não do tributo a pagar)¹⁹⁶.

Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira,

se até na ordem privada a Constituição prevê a ‘repressão ao abuso de poder econômico’, não é crível que o Estado-fisco exacerbe o *quantum* das multas para, apenas lavrada a acusação fiscal, acenar com descontos para que o sujeito passivo, atemorizado pelas quantias, correção monetária e outros ônus, se veja compelido de discutir, premido entre a liberdade de pedir justiça e o

¹⁹⁵ Art. 85 da Lei n. 6.374/89 do Estado de São Paulo: “O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, fica sujeito às seguintes penalidades: III - infrações relativas à **documentação fiscal** na entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria ou, ainda, quando couber, na prestação de serviço: a) entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal – multa equivalente a **50% (cinquenta por cento) do valor da operação**, aplicável ao contribuinte que tenha promovido a entrega, remessa ou recebimento, estocagem ou depósito da mercadoria; 20% (vinte por cento) do valor da operação, aplicável ao transportador; sendo o transportador o próprio remetente ou destinatário - multa equivalente a 70% (setenta por cento) do valor da operação; (...) IV - **infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais**: (...) c) adulteração, vício ou falsificação de documento fiscal; utilização de documento falso, de documento fiscal em que o respectivo impresso tenha sido confeccionado sem autorização fiscal ou que tenha sido confeccionado por estabelecimento gráfico diverso do indicado, para propiciar, ainda que a terceiro, qualquer vantagem indevida – multa equivalente a **100% (cem por cento) do valor indicado no documento**; (...) f) reutilização em outra operação ou prestação de documento fiscal – multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor da operação ou da prestação ou, à falta deste, do valor indicado no documento exibido; (...) ; V - **infrações relativas a livros fiscais e registros magnéticos**: (...) f) adulteração, vício ou falsificação de livro fiscal – multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor da operação ou prestação a que se refira a irregularidade; (...)”.

¹⁹⁶ Ver nota anterior.

abuso econômico de oferecimento de descontos antes de apurado definitivamente o crédito ¹⁹⁷.

De fato, visualizamos que a realidade apontada por este doutrinador é, lamentavelmente, cada vez mais presente. A exacerbação de multas culminadas nos autos de infrações, seguida da concessão de descontos tentadores, sem dúvida reflete o abuso do Estado na tentativa de persuadir o particular.

Gostaríamos folhas aqui ilustrando esta situação e discorrendo sobre os detalhes de cada exemplo. Entretanto, tal ação desvirtuaria o cunho que tanto almejamos dar a este trabalho, além de gastar preciosas páginas com anotações de rodapé, em referência à fundamentação de cada caso.

O que pretendemos sim é expor a importância desta ocorrência. Estamos cada vez mais convictos de que, como forma de adquirir recursos de origem tributária, os entes tributantes não se valem somente da arrecadação de impostos, taxas e contribuições. Também a terceirização de sua atividade, que ocorre na instituição de obrigações acessórias, propicia a manutenção de seus cofres; assim como a aplicação de pesadas multas pelo seu descumprimento destas obrigações contribui, de maneira significativa, com a entrada de receitas ao Erário.

3.2.4.2 Pena restritiva de liberdade

Oportuno também frisar que, além da penalidade pecuniária, com o advento da Lei n. 8.137/90¹⁹⁸, os infratores de obrigações acessórias podem também sofrer penas restritivas de liberdade.

¹⁹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 315.

¹⁹⁸ Art. 1º da Lei n. 8.137/90: “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; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo **elementos inexatos**, ou omitindo operação de qualquer natureza, **em documento ou livro** exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar **nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento** relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar **documento** que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, **nota fiscal** ou documento equivalente, relativa a venda de

Pela prática de crime contra a ordem tributária poderá ser atribuída a pena de reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Constitui crime desta ordem: suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante atos que vão desde a omissão de informações, ou prestação de declarações falsas às autoridades fazendárias; inserção de elementos inexatos, ou omissão de operação, falsificação ou alteração de documento ou livro fiscal, até a utilização de documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

Poderá ainda ser culminada a pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, para aquele que: fizer declaração falsa, omitir declaração ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo que tenha retido; exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; deixar de aplicar incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; ou ainda utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

De acordo com Roque Antonio Carrazza¹⁹⁹, a consideração do descumprimento dos deveres instrumentais como crime contra a ordem tributária é mais um motivo para a necessária harmonia entre os tributos e os deveres instrumentais a que se refiram.

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” (destaques nossos).

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - **fazer declaração** falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em **desacordo com o estatuído**, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar **programa de processamento** de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir **informação contábil** diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - **detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa**” (destaques nossos).

¹⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, cit, p. 736.

Sem dúvida alguma as consequências pelo descumprimento da obrigação acessória revelam o grau de sua importância para o direito tributário. Além da imposição de pesadas multas, pode ainda o contribuinte ter sua liberdade privada.

3.2.4.3 Sanções políticas

Antes de concluir este tópico, resta traçar um paralelo entre as obrigações acessórias e as sanções políticas ou sanções indiretas.

Como bem adverte Thais Helena Morando, “as ‘sanções políticas’, também conhecidas como relações jurídicas sancionatórias’ ou ‘sanções indiretas’, não apresentam nada em comum com as obrigações tributárias acessórias”²⁰⁰.

Conforme já explorado neste trabalho, são as obrigações acessórias medidas que têm como intuito assegurar a efetividade da tributação. Por outro turno, as sanções políticas são medidas que implicam a transgressão dos direitos do contribuinte, não autorizadas pelo sistema.

Na posição de Clélio Chiesa²⁰¹, é corriqueiro perceber as unidades da Federação contemplarem em seus diplomas normativos medidas que visem forçar o contribuinte a recolher tributos, mesmo tidos por estes como indevidos. São estas medidas restritivas de direitos dos contribuintes.

Tais arbitrárias restrições ou proibições, que assentimos serem eivadas de inconstitucionalidade, verificam-se em situações como suspensão da inscrição estadual no cadastro de contribuinte, interdição do estabelecimento, apreensão de mercadorias, regime especial de fiscalização, entre outras.

²⁰⁰ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 102.

²⁰¹ CHIESA, Clélio. Fiscalização tributária – Limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**, cit., p. 46.

Têm por finalidade as obrigações acessórias o controle da ocorrência dos fatos jurídicos tributados; já as sanções políticas têm por fim cercear o desenvolvimento da atividade do contribuinte, visando antecipar o recebimento do crédito tributário.

Em conclusão às ideias aqui expostas, temos que as consequências pelo descumprimento da obrigação acessória devem guardar adequação com o fim colimado pela prestação, ou, em outras palavras, deve haver correlação entre a providência exigida e os danos causados pelo seu inadimplemento.

3.3 Hipótese de incidência

Veicula o art. 115 do Código Tributário Nacional²⁰² comando geral e abstrato que fixa como hipótese de incidência da norma que prescreve o nascimento da obrigação acessória, a situação prevista em lei que impõe um comando – de fazer, não fazer ou suportar, que não configure obrigação de pagar.

Este dispositivo reforça o já disciplinado pelo art. 113 do mesmo Código quando prescreve decorrerem as obrigações acessórias da legislação tributária.

De acordo com Hugo de Brito Machado²⁰³, qualquer dever imputado pela legislação tributária a qualquer pessoa, distinto do pagamento do tributo, no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos, é obrigação acessória.

Em outra oportunidade²⁰⁴, em análise da legislação tributária, sustenta ainda este jurista, que o fato gerador da obrigação acessória não se encontra definido em uma norma específica, mas resulta da junção de um aglomerado de normas.

²⁰² Art. 115 do Código Tributário Nacional: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

²⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 109.

²⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. **Revista dialética de direito tributário**, 96-29.

Acertadamente esta percepção identifica que o fato gerador da obrigação acessória não se encontra revelado em uma única norma, mas em um conjunto, diga-se, de difícil identificação, de regras esparsas pela legislação tributária, sempre que esta atribui um comando que não se refira a obrigação de diretamente levar dinheiro aos cofres públicos.

Afirmamos que as obrigações tributárias acessórias são imprescindíveis a qualquer sistema tributário. Não há dúvida. Em esmagadora maioria das operações, não detém a Administração Pública ferramentas e informações para assegurar a arrecadação e fiscalização de tributos, sem a contribuição do contribuinte.

O que ocorre é que, como já sustentado, a instituição destas obrigações tem limites a serem respeitados. Há de haver ponderação para que a imposição se dê nos casos de estrita necessidade, em respeito ao ordenamento jurídico.

Para Roberto Rosas²⁰⁵, não basta a observância ao princípio da legalidade; além desta, o legislador ainda tem uma pauta limitativa de seu poder, baseada na Constituição Federal e nas normas gerais. A proporcionalidade e a razoabilidade presidem a obrigação tributária.

Nesta mesma linha temos a decisão do Supremo Tribunal Federal, no AgRg RE 200.844, rel. Min. Celso de Mello:

O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – tratando-se ou não de matéria tributária – devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “substantive due process of law” (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade.

A decisão acima reforça nosso entendimento de que o legislador não é livre para impor normas ao seu alvedrio. Há necessariamente que respeitar os limites e balizas a que se vê exposto.

Assumir somente que a hipótese de incidência da obrigação tributária acessória é a situação prevista em lei que impõe um comando de fazer, não fazer ou suportar, que não

²⁰⁵ ROSA, Roberto. Obrigação tributária e devido processo legal substantivo. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 335.

configure obrigação de pagar, sem respeito à finalidade específica a que se propõe, é demasiadamente perigoso. Afinal, o papel tudo aceita.

O que se verifica na prática é que pouco se estuda a respeito da hipótese de incidência da obrigação acessória, centrando-se a boa doutrina predominantemente na exploração dos elementos que fazem surgir no mundo fenomênico a obrigação de pagar.

Por outro lado, assentimos a sustentação de Marcelo José Luz de Macêdo²⁰⁶, quando disserta a respeito da sobreposição de obrigações acessórias e afirma que a Fazenda Pública, aproveitando-se desta abstenção de tratamento da doutrina, passa a instituir desenfreadamente uma gama de obrigações para suprir incumbências que são suas.

Mais uma vez, esta situação acaba por alargar a tributação. Revestem-se estas atribuições como forma indireta de arrecadação em dois sentidos. Um pela terceirização da atividade pública, visto que o indivíduo acaba por incumbir-se da atividade que cabe à Fazenda, e outra pela farta arrecadação que dá origem ao seu descumprimento, uma vez que este implica pesadas multas pecuniárias.

3.4 Polo passivo

As obrigações acessórias consistem em atribuições de deveres, não só ao contribuinte, mas também ao responsável, terceiro que não tenha relação com a hipótese de incidência do tributo. É o que prescreve o enunciado contido no art. 122 do Código Tributário Nacional²⁰⁷.

De acordo com Hugo de Brito Machado²⁰⁸, o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa à qual a legislação tributária impõe deveres, distintos da obrigação principal, podendo ser este tanto o contribuinte quanto um terceiro indicado.

²⁰⁶ MACÊDO, Marcelo José Luz de. Op. cit., p.10-13.

²⁰⁷ Art. 122 do Código Tributário Nacional: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

²⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**, cit., p. 109.

Para Roque Antonio Carrazza²⁰⁹, a condição de sujeito passivo pode ser atribuída a pessoas aptas a contribuir com a Administração Pública na revelação de fatos imponíveis, na prevenção contra possíveis irregularidades e no bom funcionamento do sistema tributário.

Posiciona-se ainda no sentido de que os deveres instrumentais (designação que opta por atribuir às obrigações acessórias) só podem incidir sobre os sujeitos relacionados com a competência do ente político que as tenha instituído²¹⁰.

Dentro do que já foi analisado no transcorrer deste trabalho, tendo em vista o necessário atrelamento entre a obrigação acessória e a principal, entendemos que o sujeito passivo da obrigação principal tem a aptidão necessária para lhe ser atribuído o papel de sujeito passivo também da obrigação acessória, e, portanto, estar compelido a prestar informações acerca do fato jurídico ocorrido no mundo fenomênico e seu eventual adimplemento.

Mas não somente ele, tendo em vista ser a prescrição do direito positivo mais abrangente. A pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto inclui no rol de sujeitos com predisposição a ter esta incumbência, por deterem as informações acerca da constituição do fato imponível, também terceiros que tenham relação direta com a hipótese de incidência da obrigação.

Este arrolamento inclui quaisquer dos sujeitos da relação jurídica atrelada à ocorrência da materialidade da norma jurídica tributária. Estas pessoas são as que detêm as informações necessárias para instrumentalizar a Administração Pública na arrecadação e fiscalização de tributos.

Assim, por exemplo, podem ser sujeitos passivos da obrigação tributária acessória tanto o vendedor quanto o comprador da relação jurídica privada, ou tanto o remetente quanto o destinatário da operação tributária – visto que ambos detêm informações da operação.

Outra possibilidade é a elencada no art. 197 do Código Tributário Nacional²¹¹, que atribui a condição de sujeito passivo da obrigação acessória aos tabeliães, escrivães e demais

²⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**, cit., p. 27-30.

²¹⁰ Idem, ibidem.

²¹¹ Art. 197 do Código Tributário Nacional: “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

serventuários de ofício; os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; as empresas de administração de bens; os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; os inventariantes; os síndicos, comissários e liquidatários; além de quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Do mesmo modo, no exercício destas atividades, estas pessoas detêm aptidão para instrumentalizar o Fisco com informações que visem assegurar a arrecadação e a fiscalização de tributos.

Afora estas possibilidades, entendemos que a nenhuma outra pessoa pode ser atribuído o papel de sujeito passível da obrigação acessória, por estar desqualificada a instrumentalizar o Fisco.

Estes sujeitos encontram-se no polo passivo da relação jurídica tributária. Ora, por certo, há de concentrar esta pessoa todas as informações imprescindíveis acerca do fato jurídico tributário.

Esta condição impõe a estas pessoas a obrigação de prestar à autoridade administrativa todas as informações que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

Não nos parece demais reforçar aqui que este dispositivo não deva ser interpretado isoladamente, e que as informações a serem prestadas pelas pessoas de acordo com o prescrito tanto no art. 122 quanto no art. 197 devam ter por fim instrumentalizar o Fisco no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Assim, devem prestar todas as informações que disponham, desde que no interesse do cumprimento da obrigação tributária principal.

Entendemos que qualquer tentativa (i) que extravase esta finalidade, no caso de serem exigidas do sujeito passivo a prestação e informações desatreladas deste propósito, ou

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”.

(ii) que atribua ao indivíduo o dever de prestar informações as quais não disponha – fica eivada de inconstitucionalidade.

Muito há a se investigar sobre este assunto pela boa doutrina, como a eleição de critérios necessários para a instituição de sujeito passivo das obrigações acessórias. Sem dúvida alguma, a possibilidade de instituição de obrigações a serem cumpridas por terceiros dá margem a uma grande sorte de possibilidade que culminam em falta de previsibilidade e segurança jurídica para aquele que se vê, sem ter relação com a hipótese de incidência tributária da norma que culmina na obrigação tributária, incumbido de prestar informações.

3.5 Interpretação literal

A legislação tributária dispõe que devem ser interpretadas literalmente as disposições sobre a exclusão ou suspensão do crédito tributário, outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Tal prescrição encontra-se no art. 111 do Código Tributário Nacional²¹².

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode se dar com a moratória; o depósito do seu montante integral; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento, de acordo com o art. 151 do Código Tributário Nacional²¹³.

²¹² Art. 111 do Código Tributário Nacional: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

²¹³ Art. 151 do Código Tributário Nacional: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento. Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes”.

Entretanto, importante aclarar que a suspensão da exigibilidade do crédito, nas situações abarcadas acima, não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 175 do Código Tributário Nacional²¹⁴ que a exclusão do crédito tributário pela isenção ou anistia não dispensa o cumprimento da obrigação acessória dependente ou consequente da obrigação de pagar o tributo.

Este preceito mantém linha com o disposto no art. 140 do mesmo Código²¹⁵ ao dispor que as causas de exclusão de exigibilidade do crédito não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. Ambas as normas estão também de acordo com a autonomia entre as obrigações principal e acessória, defendida pela doutrina no item 3.2.1.

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira²¹⁶, esta prescrição vai além, ao demonstrar ser a obrigação mais genérica do que o crédito, que se refere somente à especificação quantitativa da obrigação.

Concordamos com esta posição, que vai ao encontro da acepção de que engloba no conceito de obrigação tributária também a obrigação acessória, embora dotada de autonomia e independência em relação à principal.

Com efeito, os arts. 113, §2º; 140; 151, parágrafo único, e 175, parágrafo único, todos do Código Tributário Nacional, vêm afirmar que a obrigação acessória possui um caráter autônomo e independente em relação à obrigação principal. Ainda em casos de isenção, imunidade, anistia ou parcelamento, pode haver obrigação acessória a ser adimplida e o sujeito passivo, contribuinte ou terceiro indicado pela lei, deve observá-la.

Nesse sentido, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no Recurso Especial 1.116.792/PB de que

²¹⁴ Art. 175 do Código Tributário Nacional: “Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

²¹⁵ Art. 140 do Código Tributário Nacional: “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”.

²¹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 306.

o ente federado competente pode autuar o contribuinte pelo descumprimento de obrigação acessória consistente na exigência de nota fiscal para deslocamento de bens do ativo imobilizado e de bens de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma instituição financeira, operação que não caracteriza hipótese de incidência do ICMS²¹⁷.

O entendimento manifestado é no sentido de que pode o ente tributante competente para instituição do tributo, criar uma obrigação tributária acessória relativa ao ICMS, mesmo em situações de não incidência deste imposto, desde que observados os princípios constantes no ordenamento jurídico, com a finalidade de instrumentalizar o exercício do poder-dever de fiscalização da Administração Tributária.

Embora não incidente o imposto, a exação foi fixada dentro do campo de possível incidência (como aliás já expusemos no item 3.3).

Assentimos a este entendimento, levando-se em conta, inclusive, que o controle pelo Fisco das regras e condições para aproveitamento, tanto da anistia como da isenção ou da imunidade, só é possível por intermédio do cumprimento da obrigação acessória pelo sujeito passivo, e seu descumprimento, por vezes, leva à perda do favorecimento.

3.6 Síntese conclusiva

Após perfilharmos o Código Tributário Nacional, analisando cada um dos dispositivos que tratam taxativamente da obrigação tributária acessória, sintetizamos abaixo algumas conclusões às ideias expostas.

A denominação empregada pelo Código para as obrigações acessórias fundamenta-se no fato de ser esta uma autêntica obrigação jurídica (como já sustentado no capítulo anterior),

²¹⁷ EMENTA: “Processo civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Artigo 543-C, do CPC. Tributário. Operação interestadual de deslocamento de bens do ativo permanente ou de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma instituição financeira. Hígidez da obrigação acessória consistente na exigência de nota fiscal dos bens. Irrelevância. Inexistência, em tese, de obrigação principal (não incidência de ICMS). Fator viabilizador da fiscalização tributária. Artigos 175, parágrafo único e 194, do CTN. Acórdão fundado em lei local. Conhecimento parcial do recurso especial” (Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17667129/recurso-especial-resp-1116792-pb-2009-0007164-7/inteiro-teor-17701757>>. Acesso em: maio 2017).

e ainda imposta para propiciar a afetiva arrecadação e fiscalização do tributo, de modo que esta só se dê onde há possibilidade de tributação – mesmo sem que haja, necessariamente, obrigatoriedade no pagamento do tributo.

Tendo em vista o princípio da reserva legal em matéria tributária, a instituição destas imposições há que se dar, necessariamente, por intermédio de lei *stricto sensu*, expedida pelo Legislativo. Cabe às normas infralegais, em toda a matéria tributária, tão somente regulamentar tais compulsoriedades.

Outro limite imposto a estas exações é a finalidade à qual se prestam as obrigações acessórias. Devem elas ter por fim exclusivo instrumentalizar a arrecadação e a fiscalização de tributos. Qualquer desvio desta função eiva a norma de inconstitucionalidade.

Como consequência lógica desta afirmação, tem-se a necessidade de existência de correlação da providência exigida pela obrigação acessória com a competência impositiva.

A hipótese de incidência da obrigação tributária acessória é a situação prevista em lei que impõe um comando de fazer/não fazer/tolerar, que não configure obrigação de pagar, com fim exclusivo ao qual se destina.

O sujeito passivo desta exação poderá ser tanto o contribuinte quanto terceiro indicado pela lei, desde que tenha relação com a hipótese de incidência do tributo, ou seja, aptidão para instrumentalizar.

Por fim, devem ser interpretadas literalmente as disposições que concedam dispensa no cumprimento das obrigações acessórias.

Se o instituto veiculado por meio do Código Tributário Nacional fosse seguido à risca, entendemos que os direitos e garantias prescritos na Constituição Federal estariam assegurados, também quando da instituição da obrigação acessória.

Entretanto, o que a realidade demonstra é que o mau-uso da legislação infraconstitucional acaba por distorcer a natureza e aplicabilidade desta. Abordaremos esta realidade no próximo capítulo.

4. A EXPRESSÃO DE VALOR PECUNIÁRIO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Com o intuito unir todos os esforços para nos mantermos fiéis às premissas estabelecidas neste trabalho, no sentido de que cabe ao cientista do direito evidenciar suas sustentações com base no ordenamento jurídico, e não em fatores meramente pessoais e opinativos, visa este capítulo ratificar as afirmativas feitas até aqui com relação à expressão de valor pecuniário da obrigação acessória.

Antes disto, retomamos algumas de nossas convicções, para evitar qualquer suspeita de contradição neste momento:

- a) o requisito da patrimonialidade emanado pelos civilistas como atributo a obrigação tributária refere-se, na nossa acepção, à garantia pelo cumprimento da obrigação por meio do patrimônio do devedor – e não à obrigatoriedade de recolhimento em dinheiro. Em sendo assim, sustentamos que a obrigação acessória se reveste de tal caráter, visto que, no caso de seu descumprimento, responde o sujeito com seus bens;
- b) outro prisma da chamada patrimonialidade desta obrigação também se dá no sentido de que, para cumprimento de seu objeto, são necessários recursos patrimoniais, operacionais, financeiros, tecnológicos e humanos, ou seja, expressa esta prestação valor pecuniário – ou, ainda, dinheiro.

É sob este prisma que concentraremos nosso foco neste capítulo.

Antes disso, sentimo-nos no dever de transparecer ao nosso leitor que, neste momento de nosso aprofundamento doutrinário, estamos convencidos de que, em uma visão formal do direito, a ônus suportado pelo contribuinte muito pouco importa à ciência jurídica.

Em raros momentos, na doutrina utilizada como base para este trabalho, esta preocupação foi suscitada, com devida ênfase, estando talvez tal preocupação mais estreita com as ciências da economia ou gestão pública.

O fato de serem despendidos recursos financeiros no cumprimento da obrigação tributária não é a maior preocupação que temos aqui. Não estamos aqui dispostos a convencer o leitor do quão caras são as obrigações acessórias.

Estamos aqui para desmistificar a pequenez que lhes é atribuída, todas as vezes que este tema fica relegado a tratamento em duas ou três páginas de grandes obras que tratam de matéria tributária, ou quando muito a inserções em notas de rodapés.

Cientes da exatidão da expressão de Paulo de Barros Carvalho, de que “não é fácil ajeitar a linguagem à nitidez do pensamento”²¹⁸, e influenciada também pelos ensinamentos de Vilém Flusser²¹⁹, fica a consciência de que estas linhas têm tão somente o intento de despertar o pensamento, e, assim o fazendo, um importante passo terá sido dado na busca do conhecimento.

Pois bem, como explorado até aqui nesta dissertação, a norma tributária geral e abstrata que institui a obrigação acessória no § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional²²⁰ prescreve que a obrigação tributária acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Esta norma pretende que o sujeito passivo leve ao conhecimento do sujeito ativo informações que lhe permitam apurar ou confirmar o surgimento da obrigação tributária principal (prestação positiva).

Pode também a norma tributária pretender que o sujeito passivo tolere a atividade da fiscalização, ou que não dê a entrada de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal em seu estabelecimento (prestação negativa).

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed., cit., p. 39.

²¹⁹ O autor apresenta o propósito do trabalho, como sendo o de despertar o “pensamento”, a “conversação interna”, que faz evoluir o mundo. FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. São Paulo: Annablume, 2004, p. 201-203.

²²⁰ Art. 113 do Código Tributário Nacional: “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 à penalidade pecuniária” (destaques nossos).

Este fazer ou não fazer (prestação positiva ou negativa) refere-se a instrumentalizar a atividade de arrecadação e fiscalização de tributos.

Indubitavelmente cremos que o objetivo maior no cumprimento das obrigações acessórias é o de registrar fatos que tenham ou possam ter implicação tributária. Ora, é por meio do cumprimento destas imputações que fica assegurado o correto valor em dinheiro a ser entregue ao Erário.

Tudo isto, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

É por meio desta prestação ainda que se dá também a apuração da carga tributária a que está sujeito o contribuinte. Um exemplo bastante latente são os tributos sujeitos à não cumulatividade, como o IPI, ICMS e PIS-COFINS, em que a apuração do tributo devido leva em conta a possibilidade de tomada de créditos. A regularidade do cumprimento da obrigação acessória é fundamental para a mensuração do correto valor a ser recolhido.

Se assim não fosse, ou melhor, se não houvesse tal delegação da atividade do sujeito ativo para o sujeito passivo de tais prestações, caberia àquele, sem a instrumentalização delegada ao sujeito passivo, o papel de identificar os tributos, para a efetivação da atividade de arrecadação e fiscalização.

Para Roque Antonio Carrazza²²¹ é a satisfação do dever instrumental tributário que viabiliza o exato pagamento do tributo. Deste modo, deve haver uma perfeita sintonia entre os tributos e os deveres instrumentais a que se refiram.

De acordo com Maurício Zockun²²², a obrigação acessória visa instrumentalizar a Administração Pública na apuração do surgimento e adimplemento de fatos jurídicos tributários.

Ora, se tal instrumentalização é feita pelo sujeito ativo, vemos com clareza que a máquina pública é poupada da manutenção de tal artilharia necessária.

²²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, cit., p. 737.

²²² ZOCKUN, Maurício. Op. cit., p. 124.

Não há como negarmos que são necessários recursos patrimoniais para este implemento. Recursos estes que deixam de dilapidar o patrimônio do Estado, mas que sucumbem no bolso do contribuinte.

O crescimento da carga tributária não advém somente da criação de novos tributos ou do aumento de seus elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota). A instituição de obrigações acessórias também implica pecúnia, também pode ser expressa em moeda – e muitas vezes apresentam valores tão significativos quanto o pagamento feito em dinheiro ao Erário.

Afirma Renato Lopes Becho que²²³

as obrigações acessórias podem constituir um grande ônus para os sujeitos passivos, nem sempre correspondendo aos fins para os quais elas foram criadas (...). A notícia de que as despesas com tais obrigações podem suplantar o valor dos tributos recolhidos deve levar o Congresso Nacional, principalmente, a refletir sobre os rumos que a tributação tem tomado.

Posiciona-se no sentido de que as obrigações tributárias acessórias são espécies de obrigações tributárias que vem sendo cada vez mais percebidas pela sociedade brasileira, tendo em vista o excesso com que são instituídas, demandando altos custos por parte desta, sem deixar clara a real importância do exagero destas imposições para a máquina administrativa²²⁴.

Avaliamos o quanto afirmado por Regina Helena Costa²²⁵, para quem revela-se ofensa à justiça tributária a tributação desarrazoada, sem fundamento, na medida em que dilapida o patrimônio do particular.

Esta é uma consciência que se tem fortalecido, inclusive, em termos globais. Estudos demonstram que a preocupação com os impactos causados pelo estabelecimento de obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, em todos os níveis de governo, tem chamado a atenção tanto do particular quanto da administração pública.

²²³ BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 230-149, p. 158.

²²⁴ Idem, ibidem, p. 155.

²²⁵ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 132-157.

Trataremos detidamente deste tema no último capítulo, valendo esta chamada somente para antecipar o que nos espera.

4.1 Espécies de obrigações acessórias e a sua sobreposição

Tamanha é a quantidade de obrigações acessórias exigidas do contribuinte que, não raro, o mesmo deixa de cumprir o mandamento, ou o cumpre de modo incompleto ou equívoco, por completo desconhecimento da norma.

Afirma Geraldo Ataliba²²⁶:

Sabemos que não somos obrigados a obedecer a todos os milhões de comandos jurídicos em vigor. Na verdade, cada um de nós só é obrigado a obedecer aos mandamentos cujas hipóteses nos contemplem inequivocamente. Só quando uma hipótese legal colhe uma pessoa, é ela obrigada a obedecer ao respectivo mandamento. Com efeito, a estrutura da norma jurídica é complexa: não é simples, não se reduz a conter um comando puro e simplesmente.

Relata este doutrinador a respeito dos milhões de comandos tributários complexos previstos no sistema jurídico. Há vinte anos, seguramente, as obrigações acessórias não tinham a expressão que têm hoje – quer seja em quantidade, quer seja em complexidade.

Acreditamos que o caminho para se conhecerem os mandamentos cujas hipóteses lhes contemplem inequivocadamente em matéria tributária, sobretudo quando tratamos de obrigações acessórias, é sem dúvida longo e obscuro.

Paulo de Barros Carvalho²²⁷ também trata com bastante propriedade da proliferação da criação da norma individual e concreta pelo sujeito passivo. Segundo ele, o remanejamento de atividades referentes à apuração do ônus tributário para o domínio dos deveres instrumentais do sujeito passivo tornou-se fortemente presente na atualidade.

²²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1996, p. 39.

²²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 237-242.

Aborda também o rigoroso controle da entidade tributante. Afirma que, no Brasil e em países que seguem o modelo do direito continental europeu, o contribuinte fica incumbido a fornecer dados componentes da relação jurídica, na maior parte dos tributos.

Em análise às normas que compõe o sistema normativo pátrio, percebemos que, além de ser extremamente extenso o rol das obrigações a que se vê compelido o contribuinte, as obrigações acessórias encontram-se disciplinadas de maneira esparsa na legislação –nos âmbitos federal, estadual, municipal ou distrital.

Percebemos que se referem a prestações que vão desde a providência de estrutura para a emissão de notas fiscais, dentro dos requisitos taxativamente previstos, à escrituração de livros; prestação de informações; entrega de declarações; atendimento à fiscalização; disponibilização e envio de documentos e declarações das mais variadas.

Mas entendemos que estes são, como observa Thais Helena Morando²²⁸, apenas exemplos corriqueiros, insignificantes quando comparados com a realidade de imposições intermináveis e complexas.

Em matéria de ICMS, as obrigações acessórias têm previsão no Convênio ICM de 15.12.70, que aprova o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – Sinief, e nas suas diversas alterações, denominadas Ajustes.

São significativas as publicações de Ajustes Sinief, especialmente após a Constituição Federal de 1988. Apesar da previsão neste ato, cabe a lei complementar a instituição das obrigações acessórias.

No âmbito do Estado de São Paulo, os documentos fiscais de emissão obrigatória pelo contribuinte do ICMS²²⁹ incluem a emissão, seja em papel ou meio digital, de:

- Nota Fiscal;
- Nota Fiscal de Venda a Consumidor;

²²⁸ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 14.

²²⁹ Arts. 124 e ss, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, RICMS/SP, instituído pelo Decreto n. 45.490/2000.

- Cupom Fiscal emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF;
- Nota Fiscal de Produtor;
- Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte;
- Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas;
- Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas;
- Conhecimento Aéreo;
- Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas;
- Bilhete de Passagem Rodoviário;
- Bilhete de Passagem Aquaviário;
- Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem;
- Bilhete de Passagem Ferroviário;
- Despacho de Transporte;
- Resumo de Movimento Diário;
- Ordem de Coleta de Carga;
- Nota Fiscal de Serviço de Comunicação;
- Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações;
- Manifesto de Carga;
- Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas;
- Documento Fiscal Eletrônico;
- Nota Fiscal Eletrônica – NF-e,
- Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário;
- Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE;
- Documento Auxiliar do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – DAMDFE;
- Documento Auxiliar da NF de Consumidor Eletrônica – DANFE-NFC-e;
- Extrato de Emissão do Cupom Fiscal Eletrônico – CF-e-SAT.

Importante atentar que cada um desses documentos condiciona a uma infinita quantidade de formalidades, essenciais para que o mesmo tenha regularidade, ou ainda que seja tido como emitido, e, portanto, existente.

A título de exemplo, por intermédio da emissão da nota fiscal, documento hábil emitido quando da operação de circulação de mercadorias e serviços, é possível comprovar a ocorrência da operação, sua sistemática de tributação, documentar e acompanhar o trânsito da mercadoria, sua origem e destino, controlar estoque, possibilitar o crédito ao destinatário, quando permitido, entre outros.

Para que isto se dê, para emissão deste documento fiscal, uma série de formalidades devem ser observadas, o que culmina no preenchimento de dados específicos, como a correta identificação dos dados do destinatário, do transportador, da mercadoria e da sistemática de tributação.

Além da obrigação de fazer, consistente no dever de emitir nota fiscal sempre que realizar operações de circulação de mercadorias, é importante mencionar ainda o dever de não fazer, consistente, por exemplo, em não receber mercadoria desacompanha de documento fiscal válido. Ou seja, não é somente ao sujeito passivo da obrigação (o que dá saída da mercadoria) dada a incumbência de cumprir a obrigação acessória, mas também àquele que com este transacionar.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo²³⁰, que elenca estas obrigações, em obra datada de 2009, estimava-se naquela época que mensalmente fossem emitidas cerca de 60 (sessenta) milhões de notas fiscais por mês, somente por contribuintes do Estado de São Paulo, sendo que o custo de impressão, emissão e guarda desses papéis varia de 2% a 5% da receita da empresa.

De acordo com dados recentes divulgados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo²³¹, este Estado possui mais de 1,2 milhão de estabelecimentos credenciados a emitir nota fiscal eletrônica (obrigação que será pormenorizada no próximo item).

²³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**, cit., p. 452.

²³¹ Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/empresas/consulta/empresas.asp>>. Acesso em: jun. 2017.

A Secretaria divulga também o total de NF-e emitidas em São Paulo. Este número, para 2017, atualizado até meados do ano, totaliza a casa de 5,6 bilhões²³².

Além da emissão dos documentos fiscais, o contribuinte deverá manter em boa ordem a guarda dos mesmos (seja em papel ou digital), além de escriturá-los em livros fiscais²³³, emitidos também de acordo com as formalidades legais, que incluem: Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro do Controle e Apuração de Estoques, Registro do Selo Industrial de Controle, Registro de Impressão de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, Registro de Inventário, Registro de Apuração de IPI, Registro de Apuração de ICMS e Livro de Movimentação de Combustíveis.

O contribuinte é ainda submetido à entrega periódica de declarações com resumo das operações realizadas, dentro de formato predeterminado, que variam de acordo com o regime de apuração a que esteja submetido, atividade que exerça, local de sua instalação e outros aspectos.

O apontamento destas espécies demonstra-se necessário a fim de dar-se substância ao debate proposto. Mais uma vez na tentativa de manter o direito como algo palpável.

Posiciona-se Thais Helena Morando²³⁴ no sentido de serem tais incumbências, estabelecidas pelas estruturas fazendárias, em todos os níveis do governo, extremamente complicadas, numerosas e dispendiosas sob a ótica econômico-financeira.

Não temos como deixar de assentar com tal visão. Percebemos que as espécies de obrigações acessórias se multiplicam a cada dia, tanto em quantidade quanto em complexidade. A tentativa de elencá-las taxativamente, além de academicamente pouco interessante, seria herculana, levando-se em conta não só o infindável número de atos onde são publicadas, relevando um conteúdo significativamente esparso, mas também a quantidade de alterações reveladas a cada dia.

²³² Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/>>. Acesso em: jun. 2017.

²³³ Art. 213 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, RICMS/SP, instituído pelo Decreto n. 45.490/2000.

²³⁴ MORANDO, Thais Helena. Breves considerações acerca da natureza jurídica da obrigação acessória. In: **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Roque Antonio Carrazza**. 2014, v. 1, p. 658.

O que interessa a esta dissertação predominantemente é o fato de que, por limitar direitos fundamentais, como a propriedade (por sucumbir seu patrimônio) e a liberdade (por limitar seus atos), a instituição da obrigação acessória só é admitida para as situações estritamente especificadas na lei complementar, como instrumento para fiscalização e arrecadação de tributos.

Infelizmente o que verificamos é a instituição excessiva de obrigações que nada acrescenta à atividade pública, no sentido de sua redundância e repetição, mas que por outro lado torna conturbada a atividade do particular.

4.2 Instrumento da não cumulatividade constitucional

Este item não pretende esmiuçar todos os aspectos da não cumulatividade, que renderiam sozinhos uma obra completa, dada sua complexidade e especificidade²³⁵. Pretendemos aqui chamar a atenção para esta norma geral e abstrata, estabelecida pela Lei Superior, e a linha direta que possui com o tema do nosso trabalho.

Não poderíamos nos abster de fazer referência a um dos importantes papéis das obrigações acessórias, colateral à sua função explícita de instrumentalizar a Administração Pública, que é o de permitir que operações entre diferentes contribuintes possam ser reconhecidas por ambos (além do Fisco) – esta possibilidade é essencial para que se efetive a não cumulatividade, garantida pela Constituição Federal.

²³⁵ Vastíssimos são os temas que merecem investigação quanto se trata da não cumulatividade. Entre eles acreditamos que merecem destaque: enquadramento como regra ou princípio; a abrangência do termo “cobrado nas etapas anteriores”; as possibilidades de manutenção ou exclusão do crédito; os benefícios fiscais concedidos sem respaldo em convênio; a boa fé do contribuinte; os mecanismos de ressarcimento do imposto.

A não cumulatividade aplica-se por disposição constitucional a alguns impostos específicos, como o ICMS, de acordo com art. 155, § 2.º, I²³⁶, e o IPI, conforme art. 153, § 3.º, II²³⁷.

Por esta prescrição, deverão tais impostos ser não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Sem sombra de dúvida a função da não cumulatividade, tão rica em conteúdo e importância, pode ser visualizada sob diferentes prismas, como veremos a seguir.

4.2.1 A função e a aplicabilidade da não cumulatividade

A não cumulatividade obriga que o tributo plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor adicionado de cada operação – evitando a chamada tributação em cascata.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “a não cumulatividade no ICMS visa a evitar o indesejável efeito conhecido como ‘cascata’ ou ‘piramidização’, fenômeno que prejudica as atividades econômicas, já que onera, repetida e sobrepostamente, todas as etapas de circulação de bens e da prestação de serviços”²³⁸.

Em outras palavras, garante a tomada de crédito relativo ao ICMS “antecipado” na operação anterior pelo destinatário da operação, evitando a reincidente tributação a cada operação na cadeia.

²³⁶ Art. 155 da Constituição Federal: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...)”.

²³⁷ Art. 153 da Constituição Federal: “Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV (...) II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (...)”.

²³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, cit., p. 417.

Afirma Regina Helena Costa que “a não cumulatividade, na hipótese, visa impedir que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto, deixando-o proibitivo”²³⁹.

Desta feita, vemos que a não cumulatividade é instrumento que assegura os efeitos econômicos que poderiam ser ocasionados pela multiplicação de incidência, que se dá em cada operação de circulação de mercadoria, evitando a superposição de cargas tributárias.

Por ser taxativamente instituída pela Constituição Federal, assentimos que nenhum espaço resta ao legislador infraconstitucional, que não tem outro caminho a seguir a não ser regulamentar tal culminação, que não pode ter seu alcance nem diminuído, nem anulado. Fica garantido ao sujeito passivo, em cada operação ou prestação, a dedução do ICMS referente à etapa anterior.

A norma constitucional geral e abstrata que prescreve a não cumulatividade tem aplicabilidade imediata.

Este é o entendimento extraído das lições de Roque Antonio Carrazza, que assegura:

Estas normas constitucionais garantem que a não cumulatividade do ICMS poderá ser diretamente aplicada pelo contribuinte, sem necessidade de regulamentação legal ou infralegal. Noutros falares, a Constituição Federal assegura-lhes o pleno direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, mediante a utilização do mecanismo da compensação²⁴⁰.

Assentimos com o entendimento de que esta garantia constitucional não pode, de modo algum, ser ignorada ou desrespeitada, por não se tratar de faculdade, ou sugestão, mas sim de mandamento, de império, ou ainda norma cogente.

No mesmo sentido é a doutrina de Regina Helena Costa²⁴¹, que afirma que a não cumulatividade prevista no Código Tributário Nacional apenas limita-se a repetir o já disposto na Constituição.

²³⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**, cit., p. 568.

²⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, cit., p. 419.

²⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**, cit., p. 165.

Na prática, verificamos que esta garantia, regra geral, torna-se possível por meio da emissão da nota fiscal pelo contribuinte remetente, e consequente escrituração pelo contribuinte destinatário.

A verificação no cumprimento da obrigação acessória não se preza somente para assegurar a correta arrecadação e fiscalização da carga tributária aferida pelo contribuinte que dela seja responsável, mas também garantir esta regularidade para toda a cadeia. Até quando o regime de tributação do contribuinte se dê por estimativa, mantém-se a obrigação acessória²⁴².

Também pelo correto cumprimento da obrigação acessória o contribuinte assegura-se de recolher aos cofres públicos o montante correto devido – nem a menos, nem a mais.

Roque Antonio Carrazza²⁴³ vislumbra ainda que esta sistemática é garantidora do princípio federativo e da autonomia municipal. A não cumulatividade permite que nas operações interestaduais a carga econômica do tributo seja distribuída entre os Estados-membros e Distrito Federal, avalizando o princípio federativo²⁴⁴.

Do mesmo modo, doutrina também que a autonomia municipal é assegurada, tendo em vista a repartição do produto arrecadado pelo Estado nos territórios onde se derem os fatos impositivos do tributo²⁴⁵.

Para Geraldo Ataliba, no Brasil são os princípios federativo e republicano os mais importantes do ordenamento. Nas palavras do jurista: “Exercem função capitular da mais

²⁴² Art. 26 da LC n. 87/96, Lei Kandir: “Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer: (...) III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e **calculado por estimativa**, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório. (...) § 2º A inclusão de estabelecimento no regime de que trata o inciso III **não dispensa o sujeito passivo do cumprimento de obrigações acessórias**” (destaques nossos).

²⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, cit., p. 418.

²⁴⁴ Art. 1º da Constituição Federal: “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: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

²⁴⁵ Art. 158 da Constituição Federal: “Pertencem aos Municípios: (...) IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal”.

transcendental importância, determinando inclusive como se deve interpretar os demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros”²⁴⁶.

Entendemos que a não cumulatividade, interpretada como garantidora do princípio federativo, assume fundamental importância no ordenamento pátrio, revelado por seu papel de distribuição da carga tributária, de acordo com o território em que se dê a operação.

Infelizmente, pertinente abordar, entretanto, que são cada vez mais relevantes os impactos causados pela “guerra fiscal” existente entre os Estados e benefícios fiscais concedidos em desacordo com a lei, que motivam a frequente glosa do direito a crédito do ICMS por parte do Estado de destino – ferindo gravemente o princípio da não cumulatividade. Tal tópico, dadas a gravidade e falácias em que ocorre, merecerá aprofundamento em outro momento²⁴⁷.

4.2.2 A regra matriz do direito ao crédito na não cumulatividade

Outro aspecto que merece investigação é o que diz respeito ao ponto de vista estrutural da norma da não cumulatividade. A doutrina se divide em duas distintas acepções. A primeira defende ser a não cumulatividade autônoma em relação à regra matriz do imposto; a segunda assegura que esta estaria integrada à própria norma matriz.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho²⁴⁸, a compensação de créditos do contribuinte é incorporada ao aspecto temporal da regra matriz do imposto não cumulativo (seja o ICMS ou o IPI). A importância a ser recolhida aos cofres públicos resulta da compensação entre débitos (saídas) e créditos (entradas).

Uma segunda corrente, que conta com Geraldo Ataliba e Cleber Giardino²⁴⁹,

²⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, cit., p. 33-38.

²⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, cit., p. 737.

²⁴⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: 2015, p. 101.

²⁴⁹ ATALIBA, Geraldo; Giardino, Cleber. ICMS. Diferimento. In: **Estudos e Pareceres** n. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

defende a autonomia estrutural da regra matriz da não cumulatividade, que não se confunde com a regra matriz do imposto. O direito de crédito, constitucionalmente assegurado, é autônomo do débito apurado.

Entendemos que, de acordo com esta doutrina, verificam-se duas normas, uma que declara a culminação do débito, dada a ocorrência no mundo fenomênico da hipótese de incidência, verificados os aspectos do antecedente e do consequente, e outra, também constitucionalmente enraizada, que declara o direito ao crédito referente às entradas, a ser abatido do débito das saídas.

Afirma Paulo de Barros Carvalho:

A regra matriz (...) se inscreve entre as normas gerais e abstratas, havendo nela condicionalidade. O antecedente é posto em formulação hipotética: “se ocorrer o fato F”. Além disso, integra o quadro das regras de conduta, pois define por inteiro a situação de fato, sobre qualificar deonticamente os comportamentos inter-humanos por ele alcançados²⁵⁰.

Da doutrina deste jurista temos que a construção da norma jurídica é obra do intérprete, quer seja enquanto órgão do sistema, quer seja na condição de interessado. Tal construção ocorre a partir dos estímulos concebidos no texto normativo.

Defende ainda que a regra matriz de incidência é a decomposição lógica dos aspectos necessários para a formação da norma jurídica, sendo esta resultado da construção interpretativa do direito positivo. Tal regra se perfaz pela composição de duas proposições, a hipótese e o consequente.

Das lições obtidas de Geraldo Ataliba²⁵¹ temos que a primeira se refere à descrição abstrata de uma possível situação do mundo social, formada pelos critérios material (descriptor da ação), temporal (descriptor do tempo) e espacial (descriptor do espaço), situações estas que, ocorrendo na forma prevista, fazem nascer a relação jurídica na forma expressa no consequente. Este último, por sua vez, é formado por dois outros critérios, o pessoal (atinente aos sujeitos) e o quantitativo (referente à sua mensuração).

²⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**, cit., p. 134-135.

²⁵¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed., cit., p. 75.

A relação jurídica expressa, composta sempre entre dois ou mais sujeitos, modaliza-se como obrigatória, proibida ou permitida.

Segundo Aurora Tomazini de Carvalho²⁵², na elocução “regra matriz de incidência”, o termo “regra” é sinônimo de norma jurídica, porque se trata de uma construção do intérprete. Por outro lado, o termo “matriz” indica que tal construção serve como molde padrão na produção da linguagem jurídica.

Cremos que tal método de interpretação do direito positivo tem como principal atributo identificar com clareza o conteúdo da norma e a identificação de possíveis distorções que possam comprometê-la.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

o direito ao crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária. Antes provém da eficácia legal de outra norma jurídica: aquela atinente ao direito de creditar-se que, tomando por base a incidência o mesmo fato social, determina o surgimento do direito ao crédito²⁵³.

Pela análise que temos, com base nestas lições, a não cumulatividade é dotada de autonomia e elementos próprios, que exige o direito ao crédito garantido constitucionalmente ao contribuinte, e que, portanto, há de ser reconhecido pelo Estado.

Assevera ainda a este respeito Paulo de Barros Carvalho, ao tratar de operação sujeita ao IPI: “Tendo por objeto produtos industrializados, abriram espaço para a percussão de duas normas jurídicas: a da regra-matriz de direito ao crédito pelo valor do imposto pago nas compras para o processo de industrialização e regra-matriz de incidência do IPI”²⁵⁴.

Trazendo tal teoria para a apuração do ICMS, temos duas diferentes normas jurídicas. A regra matriz de incidência que se dá na operação mercantil de compra e venda, que faz incidir o imposto, dada a saída das mercadorias; e, outra, tendo em vista a aquisição anterior das mercadorias, ou seja, a regra matriz de direito ao crédito do imposto.

²⁵² CARVALHO, Aurora Tomazini. Op. cit., p. 362.

²⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 33.

²⁵⁴ Idem, ibidem.

Retomando o art. 155, § 2.º, I, da Constituição Federal, temos que o ICMS “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Pela análise do direito positivo entendemos que a regra matriz de direito ao crédito do imposto identifica que o direito ao crédito está vinculado ao recebimento de mercadoria ou serviço sujeito à cobrança do ICMS. Recebida a mercadoria ou serviço ao qual tenha incidido o imposto, cabe o reconhecimento do crédito.

Está aí o critério material da regra matriz do direito ao crédito, qual seja, o recebimento de mercadoria ou serviço no qual incidiu o ICMS.

Este recebimento, entretanto, somente quando vertido em linguagem competente gera efeitos entre as partes. Assim, compete à emissão do documento fiscal que registra a operação, admitir o surgimento do direito ao crédito. O critério temporal da regra matriz se identifica com o momento em que o contribuinte recebe o documento fiscal que formaliza o recebimento da mercadoria.

Por seu turno, o critério espacial se verifica no território, quer seja Estado ou Distrito Federal, em que estiver localizado o contribuinte destinatário da operação.

No conseqüente, temos a identificação do critério pessoal e quantitativo. O pessoal determina os sujeitos que irão compor o vínculo obrigacional – quer seja no polo ativo, quer seja no polo passivo.

No direito ao crédito vislumbramos uma inversão dos polos. O ente federativo passa a ser o sujeito da relação, enquanto obrigado a reconhecer o direito ao aproveitamento do crédito pelo contribuinte. Este, por sua vez, coloca-se como sujeito ativo, visto que detentor do direito de ter reconhecido seu crédito.

Por último, como critério quantitativo temos o montante do crédito a ser tomado, obtido pela aplicação da alíquota utilizada pelo remetente na base de cálculo da operação de entrada.

Estes critérios perfazem a regra matriz de direito ao crédito, na identificação da norma geral e abstrata instituidora da não cumulatividade em âmbito constitucional.

Em que pese o caráter sobretudo didático de definição dos componentes da norma jurídico-tributária, concordamos com a posição de Renato Lopes Becho, ao frisar a unicidade da norma, enquanto conteúdo único.

Nas palavras deste jurista:

A norma jurídica é uma construção única (um comando), complexa, que possui diversas partes. A circunstância de a norma possuir diversas partes permite seu estudo analítico. Isto significa dizer que é possível repartir-se, do todo, suas partes, postas em destaque, em estratégias de conhecimento, aprendizagem e divulgação²⁵⁵.

Assentimos com o entendimento de que, em que pese a existência de diversas divisões possíveis da norma no direito, entre elas o antecedente e o consequente, hipótese e consequência e outras ainda, não há de se esquecer que a norma é una.

Na posição de Misabel de Abreu Machado Derzi²⁵⁶, com a qual assentimos, estas duas normas, advindas de distintas regras matrizes se entrelaçam, de modo a uma atuar sobre a outra.

Apesar da autonomia assentida, a conexão existente entre a regra matriz de incidência do imposto plurifásico e a não cumulatividade é elementar, levando-se em conta, inclusive, que o caráter não cumulativo interfere na própria sistemática do tributo.

Feitas estas considerações, atentaremos agora para mecânica vislumbrada na não cumulatividade do imposto.

²⁵⁵ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**, cit., p. 120.

²⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, cit., p. 776.

4.2.3 A mecânica da não cumulatividade

A norma geral e abstrata que prescreve o comando da não cumulatividade, ao preceituar o mandamento “compensando-se o que for devido em cada operação (...)”, exige que seja adotada uma série de mecanismos pelo sujeito passivo, para que tal sistemática se dê no mundo concreto.

Por força da diretriz constitucional, a cada operação fica assegurado ao sujeito passivo o abatimento dos valores cobrados nas etapas anteriores, de modo que o tributo a ser apurado corresponda unicamente ao valor adicionado em cada operação.

Utilizando-se o exemplo do ICMS, regra geral, na sua sistemática de apuração temos que a quantia a ser desembolsada, ou a ser mantida como crédito pelo contribuinte, corresponde à diferença da subtração do montante do imposto devido (com base em suas operações de saída) do montante do imposto anteriormente cobrado ou cobrável.

Caso o valor de débitos (saídas) seja superior ao montante de créditos (entradas), haverá imposto a recolher, e somente neste caso deve o contribuinte recolher dinheiro aos cofres públicos.

O fato de a doutrina optar por aclamar a obrigação acessória por dever ou por obrigação deve ser irrelevante para sua correta interpretação, ainda mais quando a sua instituição se dê em cumprimento à não cumulatividade, constitucionalmente instituída.

Afirma André Folloni, ao sustentar a respeito da diferença entre dever e obrigação:

Definir se o melhor nome é “obrigação” ou “dever” é importante apenas se essa discussão trazer consequências ao regime jurídico das obrigações acessórias: no direito, as questões semânticas são relevantes apenas se forem determinantes para sua reta e justa interpretação e a aplicação. Não sendo, nomear essa obrigação como “dever” é questão terminológica incapaz de fornecer soluções para a realidade jurídico-social²⁵⁷.

²⁵⁷ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 152.

Nas palavras de Misabel de Abreu Machado Derzi²⁵⁸:

ao intérprete não é lícito afastar-se do princípio da não cumulatividade, adotado pela Constituição Federal, que já define a técnica de sua apropriação (...). O princípio da não cumulatividade do ICMS ou no IPI não é previsto de forma programática na Constituição, mas nela está disciplinado de forma ampla, operacional e descritivamente.

Assentimos com tal doutrina, no sentido de que cabe à lei complementar tão somente disciplinar o regime de compensação do imposto, garantido constitucionalmente.

Abstratamente podemos nos empenhar no raciocínio de ser a não cumulatividade tida como núcleo constitucional da hipótese de incidência da obrigação acessória. É por meio da emissão de notas fiscais e sua escrituração que se dá a dedutibilidade vislumbrada pela não cumulatividade.

Caso o contribuinte não as cumpra, incorre nas consequências impostas pela lei (como já visto no item 3.2.4).

A essência do comportamento de fazer *in abstracto* do contribuinte do ICMS tem previsão constitucional com a instituição da não cumulatividade. Em outras palavras, a norma geral e abstrata de previsão constitucional que institui a não cumulatividade perfaz-se por meio da efetivação da obrigação acessória. Chamar tal exação de dever, ou de obrigação como feito pelo CTN, não lhe retira sua origem constitucional, taxativamente dada neste dispositivo.

Em conclusão a este item, entendemos que a previsão constitucional da não cumulatividade revela a importância da obrigação tributária acessória, motivo pelo qual não poderíamos nos abster, mesmo que brevemente, em tratar deste tema neste trabalho.

No item seguinte, em sintonia com o tema deste capítulo, trataremos do chamado custo de conformidade, ou ainda, do valor pecuniário expresso nas obrigações acessórias. Entendemos ser este tópico essencial para, em cunho pragmático, demonstrar a grandeza da culminação manifestada pela instituição das obrigações acessórias.

²⁵⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, cit., p. 736-757.

4.3 O custo de conformidade no Brasil

As obrigações acessórias estão contidas no que se denomina custo de conformidade²⁵⁹ ou ainda *compliance costs of taxation*, em inglês, e referem-se a todos os recursos despendidos pelo particular para cumprir com a integralidade das obrigações impostas pela legislação tributária.

Em estudo dirigido ao custo envolvido no pagamento de tributos, Aldo Vincenzo Bertolucci trata dos recursos aclamados para o cumprimento das obrigações acessórias, ou custos operacionais tributários, poucas vezes mensurados tanto pelo particular (tidos como custos de conformidade) quanto pela Administração Pública (tidos como custos administrativos).

Afirma este autor:

Parece normal a todos que as pessoas físicas e jurídicas passem uma parte considerável de seu tempo realizando operações absolutamente improdutivas, para dar ao Fisco as informações que lhe assegurem que estão cumprindo corretamente suas obrigações tributárias ²⁶⁰.

O fato é que, de acordo com levantamento feito pelo autor, estes custos envolvem custos monetários, temporais e até psicológicos, que pesam na economia, em termos mundiais. Entretanto, mesmo nos países mais desenvolvidos, esta preocupação é bem recente, dando notícias de estudos somente a partir do final do século passado.

Em sua obra, retoma os ensinamentos de Cedric Sandford²⁶¹, que afirma que os custos de conformidade, incorridos pelos particulares, correspondem a múltiplos dos custos administrativos, incorridos pelas autoridades, quando se estabelece uma comparação entre ambos²⁶². Sustenta ainda que, quanto mais os governos repassam tais prestações aos contribuintes, maior fica o custo para o país, reduzindo assim a competitividade internacional.

²⁵⁹ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 21.

²⁶⁰ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. Op. cit., p. 19.

²⁶¹ Cedric Sandford foi professor da Universidade de Bath, Inglaterra, reconhecidamente um dos maiores centros de estudos dos custos de conformidade, em termos mundiais.

²⁶² SANDFORD, Cedric. **Tax compliance costs measurement and policy**. Bath, Reino Unido: Fiscal Publications, 1995, p. 4-7. Apud: BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. Op. cit., p. 74.

De acordo com Thais Helena Morando²⁶³, na realidade brasileira é cada vez mais pesado o ônus suportado pelo contribuinte para cumprir com as obrigações acessórias que lhe são impostas – que incluem a manutenção de um setor que se dedique a esta tarefa, ao investimento em tecnologia e recursos humanos, de modo que não se pode alegar que não tenham cunho econômico.

Vislumbramos alguns fatores que são considerados como impactantes para a potencialização desses recursos. Entre eles, podemos citar a quantidade e complexidade da legislação, o porte da empresa e a repartição da competência tributária.

De acordo com Thais Helena Morando²⁶⁴, o porte da empresa impacta em sua capacidade de absorver tal ônus. Em pesquisa apresentada por esta jurista, são apresentados dados que demonstram que, em uma empresa de porte médio, as obrigações acessórias (incluindo recursos humanos, tecnológicos e encargos) impõem um dispêndio mensal de 1,5% sobre sua receita, ao passo que na empresa de grande porte este gasto é de 0,015%.

Ou seja, quanto maior a empresa, maior a sua capacidade de absorver tais custos em suas operações. Por reflexo, maior sua capacidade de cumprir integralmente com as mesmas, e menor sua exposição a risco de autuação por descumprimento, ou cumprimento parcial da obrigação.

Atinamos que estes dados vão na contramão dos fatos. Não há como fugir da realidade de que, com o crescimento da cultura das organizações, as pequenas e médias empresas passam a desempenhar papel vital para a economia do país – tanto em termos de inovação quanto de geração de emprego e renda.

Na visão de Aldo Vincenzo Bertolucci²⁶⁵, temos no Brasil a pior das combinações, carga excessivamente alta e sistema tributário ruim. Para ele, um dos aspectos que contribuem para o custo de conformidade no país é o pacto federativo.

²⁶³ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 15; 38-39.

²⁶⁴ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 57.

²⁶⁵ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. Op. cit., p. 119.

Concordamos com este autor em parte. Cremos que o problema central não está no sistema tributário brasileiro, mas no desvirtuamento dado na prática ao mesmo.

Quando ao pacto federativo, não há como esconder a realidade. Voltemos aos exemplos infundáveis em matéria de ICMS. A Constituição Federal maciçamente trata deste tributo, de competência estadual, pouco espaço deixando ao legislador infraconstitucional. Embora a boa doutrina possa discordar, o fato é que não temos um único ICMS no país, mas 27 deles. Sim, a norma individual e concreta há de encontrar consonância com a geral e abstrata, de modo que o imposto seja aquele refletido na Constituição Federal e na lei complementar. Na teoria sim, mas na prática, não conseguimos defender que seja deste modo.

A realidade dos impostos municipais não fica atrás, se considerarmos ter o Brasil mais de 5.000 diferentes municípios, sujeitos a administrações e realidades tão distantes.

O desvirtuamento dado ao sistema tributário brasileiro, e não o pacto federativo, é o responsável por tal gravame.

Mantemos nossa crença ao já defendido neste trabalho: se as normas emanadas na lei superior e na norma geral e abstrata fossem seguidas à risca, entendemos que a perfeição do sistema tributário brasileiro atingiria a sua efetividade.

Em complemento a este item, mas sob outro enfoque, teremos a oportunidade de analisar no item 5.3 os impactos deste ônus, quando comparados diferentes agentes no mercado.

4.4 Síntese conclusiva

O valor pecuniário expresso no cumprimento das obrigações tributárias acessórias é reflexo do necessário emprego de recursos humanos, operacionais e financeiros, imprescindíveis para a consecução das mesmas. Não há como negar que o patrimônio do particular seja dilapidado com tal imposição.

A carga tributária atribuída ao particular, sendo este o sujeito passivo ou terceiro indicado ao cumprimento da obrigação acessória, engloba tanto o recolhimento direto de

dinheiro ao Estado como a destinação indireta de moeda, que se dá no cumprimento das obrigações acessórias.

Embora muitas vezes não mensurados, estes valores são tão significativos quanto da obrigação principal. Muito provavelmente por este motivo se faz tão presente a terceirização desta atividade pela administração – em que pese parecer não serem analisadas detidamente suas consequências.

A instituição desenfreada de obrigações acessórias, que por vezes nada acrescenta à atividade pública, no sentido de sua redundância e sobreposição, além de conturbar a atividade do particular, ainda desfalca o patrimônio deste.

Não há que se negar a importância e imprescindibilidade das obrigações acessórias. O cumprimento da obrigação acessória permite que operações entre diferentes contribuintes possam ser reconhecidas por ambos e pelo Fisco. Tal aspecto é crucial para a garantia da não cumulatividade cuja norma geral e abstrata tem lugar na Constituição Federal.

Entretanto, e em conclusão a este capítulo, entendemos que o desvirtuamento dado ao sistema tributário, na instituição desmedida de obrigações, acaba por tumultuar a atividade do contribuinte, na medida em que extrapola o razoável.

5. PARALELO ENTRE A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E OUTROS TEMAS

Se por um lado compete aos entes tributantes instituir e tomar medidas necessárias à fiscalização e arrecadação de tributos, por outro, também temos que afirmar que tais medidas não podem implicar supressão dos direitos do indivíduo.

A instituição em matéria tributária pelo Estado há de pautar-se nas barreiras impostas pela Constituição Federal, já que desta norma decorrem os fundamentos e limitações do sistema tributário. Num segundo plano, tais culminações devem também ajustar-se ao conceito de atingível ou alcançável pelo sujeito passivo.

Nesse sentido são as lições de Pontes de Miranda, que afirma: “As obrigações de fazer somente podem ir até onde o homem física ou psiquicamente pode chegar”²⁶⁶.

Acreditamos que esta premissa não possa ser amesquinhada quando da instituição de obrigação acessória. Uma prescrição de obrigação de fazer que não possa ser alcançada pelo sujeito passivo da relação tributária, quer pela onerosidade a que possa estar submetida, como no caso de obrigatoriedade de investimento em recursos tecnológicos ou humanos, quer pela complexidade em que é determinada, ultrapassa o limite possível da imposição.

Oportuno frisar, na companhia de Roque Antonio Carrazza²⁶⁷, que não é dado a estas prescrições atropelar direitos subjetivos dos contribuintes ou de terceiros a eles relacionados.

Concordamos com Clélio Chiesa²⁶⁸ quando diz que o direito da Administração Pública e os direitos e garantias do contribuinte são adjacentes, de modo que as atividades exercidas pelos entes tributantes não podem implicar redução dos direitos do indivíduo.

Assegura que as restrições impostas às atividades empresariais com o intuito de intimidar o contribuinte a pagar tributos que entenda indevidos, deixando de se socorrer ao

²⁶⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**, cit., p. 74-75.

²⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, cit., p. 380.

²⁶⁸ CHIESA, Clélio. Fiscalização tributária – Limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**, cit., p. 39.

Judiciário para questionar imposição abusiva, extrapola os direitos e garantias assegurados pela Constituição Federal.

Tendo em vista o corte metodológico dado a este trabalho, não cabe aqui esgotar limites a que se encontra submetido o Estado no estabelecimento destas obrigações – quer seja no plano constitucional, de extensa matéria, quer seja no plano possível, lecionado por Pontes de Miranda.

Entendemos também ser o controle destas limitações dotado de razoável complexidade quando atreladas ao tema desta dissertação. Entretanto, sob pena de se colocar em risco a segurança jurídica, entendemos ser latente a vigilância de seus preceitos.

Nos subitens abaixo traçaremos brevemente o paralelo que vislumbramos na instituição de obrigações acessórias em cenários específicos, e os limites a que estas estão submetidas, ou que deveriam sujeitar-se.

5.1 Isenção fiscal, imunidade e obrigação acessória

Um ponto que merece análise quando se trata das obrigações acessórias é se existe algum tipo de correlação entre a instituição da isenção e da imunidade tributária e as obrigações acessórias, ou seja, se há relação entre elas.

Esta correlação se faz importante, na medida em que tanto a norma de isenção quanto a imunidade possuem em seu fundamento a proteção de situações ou pessoas contra a imposição tributária, uma vez que, em ambas, não há que se falar com pagamento de tributo.

Por outro lado, mesmo sabendo que as obrigações acessórias visam assegurar que as condições para fruição das benesses seja afirmada, e neste sentido, prestam importante contribuição para manutenção delas, a preocupação que levantamos neste item é até que ponto o amparo a estas situações ou pessoas pode ser corrompido pela imposição destas prestações, tendo em vista o elemento de expressão pecuniária pertencente a estas.

Quando tratamos da isenção e da imunidade este paralelo é latente.

A doutrina tributária não é uniforme quando trata de sua natureza jurídica da isenção tributária. Dependendo do aspecto em que é analisada, pode ser tida como dispensa legal do pagamento do tributo²⁶⁹, hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada²⁷⁰, ou ainda mutilação da norma²⁷¹.

De todo modo, a conclusão que se chega é que atinge a mesma tão somente a obrigação principal, ou seja, a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos, que não se verifica quando se dá norma isentiva.

Com relação à imunidade, entendemos apresentar ela duas naturezas, a primeira de norma constitucional demarcatória da competência tributária, e a outra de direito público subjetivo das pessoas favorecidas.

Para Regina Helena Costa, a imunidade é definida como

a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva de atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem a tributação²⁷².

De acordo com esta jurista, a característica nata da imunidade é sua prescrição constitucional. Impede a mesma que a competência tributária seja exercida, sobre os fatos, situações a pessoas que elenca.

Nas lições de Misabel de Abreu Machado Derzi²⁷³, a imunidade estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação, atuando como regra de exceção. Entretanto, somente é acessível se pressuposta a norma atributiva de poder, cuja abrangência ela demarca.

²⁶⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 97; FALCÃO, Amílcar Araújo Falcão. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964, p. 132; MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 152.

²⁷⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Lejus, 2013, p. 277; BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980; CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964, v. 3, p. 190.

²⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 320-330; COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário atual**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

²⁷² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 58.

²⁷³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, cit., p. 658.

Assentimos com o entendimento doutrinário, na medida em que as imunidades tributárias, como garantias constitucionais, são destinadas aos respectivos beneficiários, atribuindo a estes direito público subjetivo de não tributação sobre os bens, as pessoas, serviços ou situações declaradas imunes. Não pode o ente político, a qualquer pretexto, invadir estas garantias, dotadas que são de valores fundamentais.

Nas situações demarcadas pela imunidade, não há que se falar em obrigação de dar, ou seja, em pagamento do tributo.

Com relação às obrigações acessórias, uma conclusão que já alcançamos neste trabalho é que estas se referem impreterivelmente ao dever de fazer, não fazer ou suportar. Dever este dotado de autonomia própria.

Se a isenção, tal como a imunidade, atinge somente a obrigação de dar, e se a obrigação acessória desta é independente, esta permanece, independentemente da norma que atinge a obrigação principal.

Sustenta Hécio Lafetá Reis²⁷⁴ que a submissão das entidades imunes ou isentas às obrigações acessórias deve-se em razão da necessidade de controle para se assegurar que os requisitos impostos para a imunidade e a isenção foram atendidos, e também para viabilizar a fiscalização de terceiros com os quais estas entidades se relacionem.

No voto proferido pelo Ministro Luiz Fux, no Recurso Extraordinário 250.844²⁷⁵, argui este, com toda assertividade, no sentido de que o cumprimento da obrigação acessória pelo contribuinte é relevante também para a correta apuração de tributos devidos pelos sujeitos com quem este realize operações.

²⁷⁴ REIS, Hécio Lafetá. A autonomia relativa da obrigação tributária acessória em relação à obrigação tributária principal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 224-93, p. 102.

²⁷⁵ “É dizer: certa hipótese da realidade empírica pode não sofrer a incidência de qualquer gravame fiscal (independentemente da causa jurídica da desoneração) e, não obstante isso, ensejar a observância de obrigações tributárias que se mostrem aplicáveis a operações idênticas sujeitas à incidência da norma tributária impositiva, desde que envolvam manifestação de riqueza cujo desdobramento possa ser relevante para a apuração de outros tributos, devidos por quaisquer dos agentes envolvidos”.

Isto porque, se o contribuinte beneficiado pela desoneração deixar de cumprir com suas obrigações acessórias e, por exemplo, deixar de emitir nota fiscal de venda, o contribuinte que adquirir a mercadoria fica impedido de registrar tal aquisição.

O cumprimento das obrigações acessórias é indispensável para o gozo do benefício, pois é através deste que se comprova a pertinência no enquadramento da concessão. É com o cumprimento da obrigação acessória que se comprova a inexistência da obrigação principal.

O acórdão²⁷⁶ proferido, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, decide pela exigibilidade do cumprimento das obrigações, mesmo quando não devida a obrigação principal.

Percebemos que este entendimento se dá em linha com o prescrito no art. 175 do Código Tributário Nacional, já analisado no tópico 3.5, segundo o qual a exclusão do crédito tributário com a isenção não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Concluindo, estamos convencidos de que a norma que institui a isenção tributária e também a imunidade erradia efeitos tão somente sobre a obrigação principal, de recolher tributos aos cofres do Estado. A obrigação acessória decorrente de lei permanece intacta, independente e autônoma.

Entretanto, também estamos convictos de que, se os limites constitucionais forem desrespeitados com a imposição desordenada de obrigações acessórias, as garantias concedidas pela norma isentiva ou pela norma exonerativa da imunidade correm o risco de verem-se desrespeitadas. De nada adianta o Estado conceder com uma mão, e retirar, arduamente, com a outra.

²⁷⁶ “IMUNIDADE – LIVROS FISCAIS. O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais” (STF, Recurso Extraordinário 250.844-São Paulo. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/autenticacao/sobonumero3098737>>).

5.2 Escrituração digital

A informática é, talvez, a área que mais influenciou o curso dos últimos tempos. Vivemos na “era da informação”, e isto se deve ao avanço tecnológico na transmissão de dados e às novas facilidades de comunicação – impensável viver hoje sem elas.

A Administração Pública brasileira também passa por um processo de evolução e aperfeiçoamento – adaptando-se às tendências mundiais. Isso tem levado as entidades públicas a realizarem investimentos relevantes em tecnologias da informação – trata-se da “Informatização da Administração Pública”, que leva, entre outras, à fiscalização eletrônica, como um componente de transparência na gestão da máquina pública.

Dentro deste contexto, foi publicada, em 19 de dezembro de 2003, a Emenda Constitucional n. 42, que introduziu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal 88²⁷⁷, e determina às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e uniformização de informações fiscais.

Em decorrência desta medida, foi instituído o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, que faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal, fruto do PAC 2007-2010.

A implementação se deu de forma escalonada. Num primeiro momento, somente por empresas de grande porte, representativas em seus setores econômicos, e participantes voluntárias de um projeto piloto feito em conjunto com Secretarias de Fazenda de diferentes unidades, Receita Federal e outros órgãos do governo.

Entre os principais fatores levados em consideração pelas empresas para sua atuação voluntária no projeto foi a união de esforços para combater a concorrência predatória.

²⁷⁷ Inciso XXII do art. 37 da Constituição Federal: “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”.

A fiscalização eletrônica sem dúvida alguma requer maior transparência por parte do contribuinte – não somente alguns, mas todos, da mesma forma.

Num segundo momento, a obrigatoriedade passou a atingir contribuintes por setor de atividade, dentro da disciplina de cada Estado²⁷⁸. O que se nota é que os pioneiros a serem eleitos são os setores com maior potencial arrecadatório e histórico de sonegação fiscal, de acordo com as informações prestadas pela Administração Pública.

Nesta nova sistemática de cumprimento das obrigações acessórias, as informações são transmitidas eletronicamente pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores.

O SPED²⁷⁹ teve origem na composição de quatro grandes pilares: Nota Fiscal Eletrônica, Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e Central de Balanços, e representa a integração de informações das administrações tributárias nas três esferas do Governo com o envolvimento de órgãos públicos, conselhos de classe, associações e entidades civis.

Em linhas gerais, o primeiro pilar trata da nota fiscal eletrônica, documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. O fluxo da operação prevê o envio do documento eletrônico à Secretaria da Fazenda antes mesmo da ocorrência do fato no mundo fenomênico.

A infraestrutura de recepção e autorização de uso da NF-e, realizada pela Secretaria da Fazenda, é dimensionada para que um lote de notas eletrônicas seja autorizado em poucos segundos. Com esta autorização, o contribuinte envia o documento eletrônico ao destinatário e emite o DANF-e (documento auxiliar da NF-e), que serve para acompanhar o trânsito da mercadoria e auxiliar na escrituração.

A NF-e tem validade em todos os Estados da Federação, tendo sido instituída nacionalmente através do Ajuste Sinief 07/05. A implantação se deu de forma escalonada, com

²⁷⁸ Protocolo ICMS/SP 10/07.

²⁷⁹ Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/objetivos/objetivos.asp>>. Acesso em: jun. 2017; <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>>. Acesso em: jun. 2017.

início apenas com as empresas voluntárias, que incorreram em custos iniciais significativamente altos na aquisição e desenvolvimento de programas e equipamentos, e num segundo momento com obrigatoriedade gradual, segundo o setor de atividade da empresa.

Como já adiantamos, a voluntariedade destas empresas se deu, entre outros motivos, pela incessante busca ao combate da concorrência predatória, visualizada quando disputam em pé de igualdade no mercado empresas cumpridoras de seus deveres fiscais, com outras que, por opção ou limitação, se abstêm destes.

Em um cenário de maior transparência, a regularidade é requerida por todos na mesma amplitude.

No segundo pilar tem-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD, que abrange livros fiscais e o registro de apuração de impostos. Seu uso é obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Importante considerar que o documento eletrônico conta com assinatura digital, utilizando-se de certificado de segurança, emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), é transmitido via internet e tem validade jurídica para todos os fins. O novo sistema institui mudanças significativas no processo de emissão e gestão das informações fiscais, na expectativa de proporcionar benefícios para os contribuintes, para a sociedade e para as administrações tributárias.

Concluindo, o SPED é assim um instrumento que visa unificar a emissão, envio, recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos fiscais. Com toda certeza, o modelo não traz só benefícios e vantagens, mas também preocupações e impactos, que merecem criteriosa análise.

Aderimos ao pensamento de Clélio Chiesa²⁸⁰, no sentido de que os princípios e garantias constitucionais não podem ser desprezados com o subterfúgio de tornar eficaz a máquina pública.

²⁸⁰ CHIESA, Clélio. Fiscalização tributária – Limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**, cit., p.39.

A dualidade destes direitos, da Administração Pública de um lado, e do contribuinte do outro, há de ser vigilantemente perseguida. Há limites, e estes precisam ser respeitados para que o necessário equilíbrio nesta relação se verifique.

5.3 A necessária neutralidade fiscal do Estado

Analísado no item 4.3 o custo de conformidade no Brasil, ou seja, a assunção dos recursos necessários para cumprimento das obrigações acessórias pelo contribuinte, analisaremos neste tópico os impactos deste ônus, quando comparamos diferentes agentes no mercado, e a necessidade de que o Estado atue como agente neutralizador dos impactos concorrenciais em matéria tributária.

O art. 170 da Constituição Federal de 1988²⁸¹ inicia o capítulo que trata dos princípios gerais da atividade econômica, dispondo ser a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, tendo por fim assegurar a todos existência digna.

A livre concorrência é um os princípios taxativamente elencados neste dispositivo, que interessa diretamente neste capítulo. Para Ruy Barbosa Nogueira²⁸², a livre-iniciativa garantida pela Constituição Federal impede os excessos do Fisco tanto no poder de tributar quanto no poder de regulamentar.

²⁸¹ Art. 170 da Constituição Federal: “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: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

²⁸² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 155. Sobre o poder de tributar e o de regulamentar veja também p. 185-194.

De acordo com Thais Helena Morando²⁸³, a exacerbação, tanto no volume quanto na complexidade, de prestações impostas ao sujeito passivo enseja evidente desrespeito ao princípio da neutralidade fiscal do Estado.

Vemos que, além da quantidade e complexidade, a legislação é ainda bastante esparsa, sendo este um fator que dificulta sobremaneira sua correta compreensão e aplicação

Na posição de Tercio Sampaio Ferraz²⁸⁴, o princípio da neutralidade fiscal do Estado, que tem fundamento na livre-iniciativa garantida pela Constituição Federal, é inibidor de toda interferência estatal que impossibilite a criação e manutenção das atividades empresariais.

Defende que devem os concorrentes ter condições de atuar em igualdade de condições no mercado. Não pode o Estado criar meios que privilegiem uns em detrimento de outros.

Creemos que a instituição de obrigações acessórias da forma com que se dá hoje coloca em risco o atendimento deste princípio. E porque acreditamos no poder da ilustração, verificaremos esta possibilidade em duas situações distintas.

A primeira comparando-se contribuintes que tenham o conhecimento das obrigações a eles impostas. Aquele que tiver maior potencial econômico, com certeza, terá mais condições de dar cabo a suas obrigações – levando-se em conta a posição que adotamos de que para cumprimento das obrigações acessórias são necessários dispêndios, expressos em valor pecuniário.

Outra situação ocorre na circunstância de serem comparados no mercado dois contribuintes distintos, o primeiro, que, conhecendo todas as obrigações acessórias a que esteja compelido, seja fiel a seu cumprimento. Outro, do mesmo segmento, que, por não ter conhecimento, dada a complexidade das normas, deixe de cumprir com as prestações a que se vê forçado.

²⁸³ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 49.

²⁸⁴ FERRAZ, Tercio Sampaio. Op. cit., p. 280.

Não é preciso muito esforço para chegar à conclusão de que o primeiro não terá condições de concorrer em igualdade de condições com o segundo, que acabará por valer-se de preços mais competitivos ao colocar seu produto no mercado, uma vez que não destinou seus recursos para o cumprimento das obrigações.

Sem a intenção de fugir ao cunho eminentemente acadêmico almejado nesta dissertação, com meras suposições ilustrativas, os exemplos acima demonstram as inúmeras consequências à vida empresarial diante das obrigações acessórias.

Nas palavras de Thais Helena Morando²⁸⁵, “as obrigações acessórias também podem invadir a capacidade econômica, fazendo com que determinadas empresas, pelo seu porte, não tenham condições de com elas arcar”.

Concordamos piamente com tal assertiva, no sentido de que a neutralidade do Estado nas relações comerciais não se mede somente pela sua possibilidade de intervenção com a fixação de obrigação de recolher dinheiro diretamente aos cofres públicos. A obrigação acessória, entendida como parte da obrigação jurídica tributária, também tem como consequências onerar o contribuinte, tal como a principal.

5.4 Síntese conclusiva

Na reflexão sobre a obrigação acessória culminada sob diferentes óticas, estamos convictos de que a demarcação destas exações é essencial para garantir não só os direitos do indivíduo, mas também a manutenção do Estado.

Um Estado que extrapole seus limites, impondo ao contribuinte mais obrigações do que este dê conta de cumprir, com certeza institui um campo minado.

²⁸⁵ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**, cit., p. 79.

Se por um lado compete aos entes tributantes instituir e tomar medidas necessárias à fiscalização e arrecadação de tributos, por outro, também temos que afirmar que tais medidas não podem implicar supressão dos direitos do indivíduo.

A norma que institui a isenção e a imunidade erradia efeitos tão somente sobre a obrigação principal. A obrigação acessória decorrente de lei permanece intacta, independente e autônoma. Entretanto, se os limites impostos pela norma geral e abstrata forem desrespeitados com a imposição desordenada de obrigações acessórias, as garantias concedidas pela norma isentiva ou pela norma exonerativa são abandonadas.

Temos cada vez mais convicção da importância da instituição de obrigações acessórias, tendo em vista a necessidade de garantir o correto cumprimento da obrigação principal. Entretanto, também estamos convictos de que tais incumbências devem ser equacionadas entre administração pública e particulares. Necessário dar fim à tendência confortável e cômoda do Estado de terceirizar suas tarefas, como se vê, tão claramente, no cenário da informatização da Administração Pública.

A dualidade desses direitos e deveres, do Fisco de um lado e do contribuinte do outro, há de ser diligentemente verificada, para que o necessário equilíbrio nesta relação se verifique.

6. A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NOS DIVERSOS PAÍSES

Este último capítulo intenta posicionar a realidade brasileira, no que se refere à instituição das obrigações acessórias e seus impactos, perante as demais nações.

Creemos que este comparativo exclusivamente seja importante, se ficarmos atentos de que o direito positivo, enquanto objeto cultural, é fortemente influenciado pelos valores da nação ao qual está inserido.

E a beleza, e também o desafio, de conhecer a diversidade de nações que formam o globo está exatamente aí. Enxergar as diferenças, conviver com a diversidade, inspirar-se nos avanços, temer os retrocessos, mas, sobretudo, na volta a esta viagem, analisar nossa realidade com os pés em solo pátrio.

6.1 Comparativo das regulamentações legais para negócios

Diante da imensa variedade de nações de que se vê formado o globo, e a necessidade de estabelecer-se um critério para seleção, optamos por centrar nossa pesquisa naqueles países que, ou apresentem grande similitude com a nossa realidade, ou que dela sejam significativamente discrepantes.

Para identificação destas possibilidades, analisamos uma gama de pesquisas publicadas, dotadas de metodologia, escopo, abrangências e autorias próprias, voltadas ao levantamento de informações sobre os impactos da tributação em âmbito global²⁸⁶.

Valemo-nos dos dados da pesquisa realizada pela IFC – *International Finance Corporation*, instituição membro do Banco Mundial, em conjunto com a empresa de

²⁸⁶ Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/>>. Acesso em: jan. 2017; <<http://latintrade.com/market-intelligence-2/topics/law/>>. Acesso em: jan. 2017; <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>>. Acesso em: fev. 2017; <<http://www.doingbusiness.org>>. Acesso em: fev. 2017.

consultoria PricewaterhouseCoopers, que traça um comparativo entre diferentes países localizados ao redor do mundo, cujos resultados apresentam pertinência com nossa dissertação.

Um dos levantamentos publicados por estas instituições, intitulado *Doing Bussiness in Brazil*²⁸⁷, com dados divulgados do ano de 2016, com relação ao ano-calendário de 2015, reúne informações sobre o impacto das regulamentações legais para se manter um negócio em 190 diferentes países.

A pesquisa, com cunho eminentemente pragmático, procura classificar os países, com base na análise de alguns impactos do sistema tributário em 190 diferentes economias mundiais. Questões estruturais, eminentemente analíticas e semânticas, não são abordas no trabalho.

A metodologia empregada envolve o estudo de caso de uma empresa padrão, de médio porte, com estrutura pré-definida, e a constatação de regras que seriam a ela aplicadas, em cada um dos diferentes países. Deste modo, compara-se o mesmo modelo fictício nas diferentes realidades.

Nesta pesquisa, as nações são classificadas com relação ao grau de facilidade para a realização de negócios. Os tópicos considerados medem o impacto das regulamentações, refletindo não só no pagamento de impostos, mas também nos trâmites legais para abertura de empresas, obtenção de alvarás, obtenção de eletricidade, registro de propriedades, obtenção de crédito, proteção dos investidores, comércio internacional, execução de contratos e resolução de insolvência.

Uma posição próxima ao topo do *ranking* significa que o ambiente regulatório é mais propício para a criação e operação de uma empresa local. Nesta classificação global o Brasil ocupa o 123º lugar.

O primeiro lugar fica com a Nova Zelândia, seguida por Cingapura, Dinamarca, Hong-Kong, República da Coreia, Noruega, Reino Unido, Estados Unidos, Suécia e Macedônia – os 10 primeiros colocados, ou seja, as economias que apresentam maior facilidade para a implantação e desenvolvimento de uma empresa.

²⁸⁷ Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org>>. Acesso em: jan. 2017.

A Somália, em contrapartida, ocupa nesta classificação a última posição, junto com ela estão em ordem decrescente Eritreia, Líbia, Venezuela, Sudão do Sul, República Centro-Africana, Congo, Afeganistão, Angola e Haiti – os 10 últimos colocados, ou as piores economias para se fazer negócio.

Restringindo a abrangência desta classificação, podemos comparar também as economias, somente em análise ao tópico de pagamento de impostos (estritamente voltado a nossa dissertação).

Neste tópico está inserida, além dos impostos e contribuições pagas, também a carga administrativa relacionada ao pagamento destes – desde as etapas que antecedem a este até os processos que ocorrem depois do pagamento de impostos, como restituições, inspeções ou auditorias fiscais e recursos fiscais, ou os procedimentos pós-declaratórios, chamados de *postfiling* –, englobando todas as esferas do governo.

Esta classificação assim ranqueia as economias em termos de facilidade do pagamento de impostos. Nesta tabela, o Brasil piora a sua classificação, e ocupa o 181º lugar.

O primeiro lugar fica com os Emirados Árabes Unidos, seguido por Catar, Hong-Kong, Barém, Irlanda, Kuwait, Dinamarca, Cingapura, Macedônia e Reino Unido – os 10 melhores colocados.

As piores classificações ficam com Somália, Chade, Mauritânia, República Centro Africana, Bolívia, Venezuela, Guiné, Congo, Nigéria e Brasil, em ordem decrescente, ou seja, da 190ª à 189ª posição.

Se restringirmos ainda mais os dados, e compararmos somente o tópico de pagamento de impostos, mas limitado aos países da América Latina e Caribe, veremos que, entre 32 diferentes nações, o Brasil ocupa o 30º lugar.

Dentre os países com regulações mais facilitadas para pagamentos de impostos na América Latina, o primeiro lugar fica com a Guatemala, seguida do Peru, Jamaica, Belize, Suriname, República Dominicana, Santa Lucia, Costa Rica, México e Dominica.

As piores situações, em ordem decrescente, ficam por conta da Bolívia, Venezuela, Brasil, Argentina, Panamá, Nicarágua, Antígua e Barbuda, Honduras, São Cristóvão e Neves e Haiti (alocados da 32ª a 23ª posição).

Outro dado que pode ser extraído da pesquisa aponta, numa escala que vai até 100, o indicador de facilidade no pagamento de impostos avaliado por região. As informações revelam o apontado no quadro abaixo:

REGIÃO	INDICADOR PAGAMENTO DE IMPOSTOS
Oriente Médio e África do Norte	77,29
Europa e Ásia Central	76,62
Ásia Oriental e Pacífico	72,16
América Latina e Caribe	58,63
Sul da Ásia	58,27
África Subsaariana	55,88

Tabela 3 - Indicador de pagamento de impostos por região global.

A título de referência, o indicador do Brasil nesta escala global é 33,03 (o que o coloca na 181ª posição extraída acima). Triste realidade.

Esta classificação leva em conta fatores como a posição atingida pelo país no quesito de pagamento de impostos, a quantidade de obrigações culminadas, o tempo gasto, o percentual de tributo sobre o lucro e os procedimentos pós-declaratórios.

Isto indica o quão árdua é a tarefa de pagar impostos no Brasil, quando comparado com outras potências. A pesquisa demonstra que, quando comparado ao cenário mundial, constata-se que a estrutura tributária brasileira é, sem dúvida alguma, das mais complexas.

6.2 Comparativo dos impactos do sistema tributário nos diferentes países

Como parte integrante do projeto Doing Bussiness, um estudo mais específico, e de mesma autoria, intitulado Paying Taxes 2017²⁸⁸, aponta para um retrato global, na comparação dos impactos do sistema tributário das mesmas 190 economias mundiais, incluindo várias pesquisas feitas, desde 2004.

Ao que interessa à nossa dissertação, uma das frentes revela o número anual de horas gastas para cumprir obrigações tributárias em cada nação.

A tabela abaixo aponta o total estimado de horas gastas por região:

REGIÃO	IMPOSTO SOBRE A RENDA	TRIB. TRABALHISTA	IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO	TOTAL DE HORAS ANUAIS
Oriente Médio	44	88	25	157
EU & EFTA ²⁸⁹	36	76	52	164
América do Norte	85	52	60	197
América Cent. e Caribe	39	90	81	210
Ásia-Pacífico	66	68	78	212
Ásia C. e Oeste Europeu	65	73	95	233
África	88	104	117	307
América do Sul	116	178	270	564
Média mundial	65	90	96	251

Tabela 4 - Horas anuais gastas no cumprimento de obrigações tributárias.

²⁸⁸ Pagando Impostos 2017. 11. edição da pesquisa que inclui a comparação do sistema tributário em 190 economias em todo o mundo. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>>. Acesso em: fev. 2017; <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>>. Acesso em: jun. 2017.

²⁸⁹ *European Union (EU)* – União Europeia e *European Free Trade Association (EFTA)*, Associação Europeia de Livre Comércio.

A região com menor estimativa de horas é o Oriente Médio, com total de 157 (cento e cinquenta e sete) horas anuais, seguido dos países componentes da União Europeia e Associação Europeia de Livre Comércio, com total de 164 (cento e sessenta e quatro) horas anuais.

Por outro lado, os dados apontam a América do Sul como o continente que apresenta maior tempo exigido pelas empresas para cumprir com as obrigações acessórias. São necessárias uma média de 564 (quinhentos e sessenta e quatro) horas anuais para cumprimentos destas obrigações, o que resulta em mais que o dobro da média global.

Os dados da América do Sul, que colocam esta região como a que mais horas demanda no cumprimento de obrigações tributárias, é fortemente influenciado pela Bolívia e pelo Brasil – únicos dois países do globo com indicação de mais de 1.000 (mil) horas. Os dados apontam o total de 1.025 (um mil e vinte e cinco) horas para a Bolívia.

Estarrecedora é a indicação de 2.038 (duas mil e trinta e oito) horas anuais gastas para cumprimento das obrigações tributárias no Brasil – quase dez vezes maior que a média mundial. O lado ameno deste número é que, pela primeira vez, depois de 10 edições desta pesquisa, o número destas horas que historicamente era de 2.600 (duas mil e seiscentas) abaixou quase 22% (vinte e dois por cento).

A diminuição de 562 horas representa um recorde comparado aos demais países. De acordo com os dados levantados, tal redução pode ser atribuída à implantação do SPED, e consequente informatização na elaboração de declarações fiscais.

Desta estimativa, 22% são empregados nas obrigações associadas ao imposto sobre renda, 18% para tributos e contribuições de natureza trabalhista e 60% para impostos sobre o consumo.

O levantamento confirma nossa convicção de que, em matéria de ICMS, concentram-se sobremaneira as obrigações tributárias acessórias no Brasil, motivo pelo qual a pesquisa demonstra o significativo número de horas gastas com tal imposição.

Não intencionamos aprofundar nossa pesquisa, e muito menos abordar, aqui, a eficiência de cada sistema, ou seja, se existe relação entre as horas empregadas e um controle

mais efetivo na arrecadação e fiscalização de tributos, nem as melhores práticas constatadas em comum entre os países em que este fardo se mostra menos significativo.

Os dados que extraímos aqui demonstram, e este o objetivo do presente tópico, o quão a situação tributária do Brasil é complexa, quando comparada às demais economias do globo.

6.3 Síntese conclusiva

Quando comparado ao cenário mundial a estrutura tributária no Brasil é, sem dúvida alguma, das mais complexas.

O ambiente regulatório é indicado como um dos menos propícios para a criação e operação de uma empresa local. Um dos fatores considerados para esta situação são as dificuldades enfrentadas no pagamento de impostos, considerando-se todos os níveis do governo – federal, estadual, distrital ou municipal.

Os impactos causados pela incumbência de obrigações tributárias apontam nosso país como um dos que mais horas gastam no cumprimento de obrigações tributárias – uma média de dez vezes mais que o tempo global.

Este cenário aponta, em sintonia com o objetivo traçado nas preliminares desta dissertação, para a urgente necessidade de despertar da ciência para o tratamento das obrigações tributárias acessórias no Brasil, com o desafio de clarificar tal realidade e conduzir nosso país aos patamares mundiais.

CONCLUSÕES

Mesmo com a consciência de que já tenhamos asseverado repetidas vezes algumas afirmações nesta dissertação, tentaremos reunir nestas conclusões os achados que mais espelhem o escopo de nossa pesquisa científica:

a) é de extrema importância ter-se em mente, de modo contínuo, a relação de pertinência entre todas as normas que versem sobre matéria tributária e os limites e garantias asseverados – tanto na norma geral e abstrata quanto na Constituição Federal do Brasil. Não tem o aplicador do direito o poder de fazer letras mortas destas prescrições, como se servissem as mesmas de mero adorno, com vistas a abrilhantar o ordenamento pátrio, tão pouco polido em suas bases;

b) na análise da teoria geral do direito ou da doutrina tributária, não há consenso quanto aos elementos que compõe a obrigação jurídica. Os conceitos verificam-se extraídos de diferentes planos, com diferentes acepções;

c) o plano lógico-jurídico apresenta a norma hipotética como pressuposto de validade de todo o sistema. Nesta corrente, divide-se a doutrina quanto a atribuir ou não a patrimonialidade como elemento da obrigação jurídica;

d) o requisito da patrimonialidade, quando emanado, apresenta, porém, duplo sentido. Pode referir-se ao cunho econômico da obrigação, ou seja, a condição de que seja a mesma cumprida em dinheiro; ou ainda, em uma melhor interpretação, à condição de que o direito de garantia da obrigação, em caso de eventual inadimplemento, seja assegurado por meio do patrimônio ou dos bens do devedor (e não do seu corpo, como outrora);

e) no plano jurídico-positivo, ao qual aderimos, os contornos que definem a obrigação jurídica são extraídos do direito positivo. Em análise ao ordenamento pátrio confirma-se que a patrimonialidade não é tida como requisito essencial da obrigação jurídica tributária. Deste modo são duas as possibilidades de obrigação jurídica tributária, emanadas pelo Código Tributário Nacional, a principal e a acessória;

f) ainda uma terceira linha sustenta que as obrigações acessórias apresentam conteúdo econômico, tendo em vista que para seu cumprimento são necessários recursos humanos, tecnológicos e operacionais – e portanto dinheiro. Tal fato demonstra-nos que tais exações são expressas em pecúnia;

g) em linhas gerais, referem-se à por nós denominada obrigação acessória, à obrigação de fazer, positiva ou negativa, emanada pela lei, com vistas a instrumentalizar a arrecadação e fiscalização de tributos;

h) a obrigação tributária não se resolve em um único comportamento. Conclui-se pelo pagamento em dinheiro e também pelo cumprimento da obrigação de fazer/não fazer/tolerar. Obrigação principal e acessória devem ser dotadas da mesma relevância;

i) a denominação empregada (também utilizada pelo Código Tributário Nacional pátrio) fundamenta-se por ser esta autêntica obrigação (daí o termo obrigação) e, ainda, por ser esta imposta para propiciar a afetiva arrecadação e fiscalização do tributo (daí o termo acessória);

j) em respeito ao princípio da reserva legal em matéria tributária, sua instituição há que se dar, necessariamente, por intermédio de lei *stricto sensu*, expedida pelo Legislativo. Cabe às normas infralegais tão somente regulamentar tal compulsoriedade – o que não significa alargar seu conteúdo;

k) devem ainda as mesmas ter por fim exclusivo instrumentalizar a arrecadação e a fiscalização de tributos. Qualquer desvio a esta função eiva a norma de inconstitucionalidade;

l) a hipótese de incidência da obrigação acessória é a situação prevista em lei que impõe ao sujeito passivo ou a terceiro atrelado à materialidade da operação, um comando de fazer, não fazer ou suportar, que não configure obrigação de pagar;

m) defendemos poderem ser tais exações expressas em valor pecuniário, tendo em vista a inegável necessidade de emprego de dinheiro para a consecução das mesmas. O patrimônio do particular é dilapidado com tais imposições. Não há como assumi-las sem dinheiro – aliás, como toda e qualquer imposição advinda da relação tributária;

n) as obrigações acessórias permitem que operações realizadas entre diferentes sujeitos sejam formalmente conhecidas por ambos e pela Administração Pública. Tal papel é fundamental para garantia da não cumulatividade;

o) a norma geral e abstrata que prescreve a não cumulatividade tem lugar na Constituição Federal. A regra matriz de direito ao crédito, autônoma em relação à regra matriz de incidência tributária, entrelaça-se a esta, possibilitando a identificação do exato valor a ser recolhido aos cofres públicos;

p) a carga tributária atribuída ao particular engloba tanto o recolhimento direto de dinheiro ao Estado como a destinação indireta de moeda, que se dá no cumprimento das obrigações acessórias;

q) a norma que institui a isenção e a imunidade tributária atinge tão somente a obrigação principal. A obrigação acessória permanece devida, por ser autônoma em relação àquela;

r) a informatização da Administração Pública trouxe importantes modificações no cumprimento das obrigações acessórias, que passam a se dar em meio digital, num cenário de maior transparência entre Fisco e contribuinte. Entretanto, interesses do erário de um lado e limites do contribuinte de outro devem ser sopesados para que haja equilíbrio nesta relação;

s) a demarcação destas exações é essencial para garantir não só os direitos do indivíduo, mas também a manutenção do Estado. A extrapolação dos limites legais pelo Estado, toda vez que impõe ao contribuinte mais obrigações do que este dê conta de cumprir, com certeza perfaz um terreno de difícil sobrevivência;

t) quando extraídos dados do comparativo dos impactos causados pela incumbência de obrigações tributárias nas diversas nações, verifica-se o Brasil como o país que onde horas são gastas no cumprimento desta incumbência – uma média de dez vezes mais que o tempo global;

u) na prática, a realidade mostra que o mau uso da legislação infraconstitucional distorce a sua natureza, culminando em elevado custo de conformidade com a atividade brasileira.

Por fim, e como conclusão central a esta dissertação, acreditamos piamente que, se o instituto veiculado por meio da norma geral e abstrata, disposta tanto na Constituição Federal como Código Tributário Nacional, fosse seguido à risca quando da instituição da obrigação acessória, os direitos e garantias fundamentais estariam assegurados, e também uma série de percalços evitados.

BIBLIOGRAFIA

- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Istituzioni di diritto tributario**. Torino: UTET.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência jurídica**. São Paulo: Noeses, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 15. tir. São Paulo: Malheiros, 2014.
- _____. **Apontamentos de ciências das finanças, direito financeiro e direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- _____. **Empréstimos públicos e seu regime jurídico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- _____. **Lei complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- _____. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- _____. **República e Constituição**. 3. ed. atual. por Roseola Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ATALIBA, Geraldo; Giardino, Cleber. ICMS. Diferimento. In: **Estudos e Pareceres** n. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.
- BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 230-149.
- _____. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Lejus, 2013.
- BERLIRI, Antonio. **Principi di diritto tributario**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1964.
- BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BEVILÁQUA, Clóvis. **Comentários ao Código Civil: direito das obrigações**. Rio de Janeiro: Saraiva, 1953.
- BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 40-189.
- _____. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 211-106.

BORGES, Paulo Souto Maior. O caráter patrimonial das obrigações tributárias acessórias. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRITTO, Lucas Galvão. Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. v. I.

CALIXTO, Marcelo Junqueira. Reflexões em torno do conceito de obrigação, seus elementos e suas fontes. In: TEPEDINO, Gustavo (coord.). **Obrigações**: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CANADO, Vanessa Rahal (coord.). **Direito tributário**: tributação do setor comercial. São Paulo: Saraiva, 2011.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 3.

CARNELUTTI, Francesco. **Teoria general del derecho**. Trad. F. X. Osset. Madrid, 1955.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito**: o construtivismo lógico-semântico. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas 'obrigações acessórias'. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 17, p. 381-386, jul./set. 1971.

_____. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Direito tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 33.

_____. **Teoria da norma tributária.** São Paulo: Max Limonad, 1988.

CHIESA, Clélio. Fiscalização tributária – Limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2006.

_____. ICMS - Substituição tributária para frente - limites da responsabilidade do substituto e substituído. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário.** 14. ed. Rio de Janeiro, 2015.

CICCO, Cláudio de. **História do pensamento jurídico e da filosofia do direito.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário atual.** Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Contribuição ao estudo da obrigação tributária.** São Paulo: IBDT, 2003.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações.** 12. ed. Almedina Editora, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária:** exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro:** teoria geral das obrigações. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Norma constitucional e seus efeitos.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro.** 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1986. v. I.

FERRAZ, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária:** estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade.** São Paulo: Annablume, 2004.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: LAEL, 1973.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 18. ed. Rio de Janeiro: 2016.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e autolançamento**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Liceo Prodesional Cima, 1969.

_____. **El hecho imponible**. Buenos Aires: Adeledo-Perrot, 1982.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Derecho tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACÊDO, Marcelo José Luz de. **Sobreposição de obrigações tributárias acessórias**. Dissertação de Mestrado – PUC/SP. São Paulo, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In. TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Fato gerador da obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 96-29.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. **ICMS: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 4.

MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**. Tese de Doutorado. PUC/SP: 2010.

_____. Breves considerações acerca da natureza jurídica da obrigação acessória. In: **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Roque Antonio Carrazza**. 1. ed. 2014. v. 1.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Almedina, 2016.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

NAGIB, Luiza. **IPI – Critério material**. Tese-doutorado. PUC/SP. São Paulo, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PACHECO, Ângela Maria da Motta Pacheco. **As sanções do direito tributário**. São Paulo: Noeses: 2015.

_____. O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies, fontes e espécies de obrigações**. Parte especial. Atualização e notas de Nelson Nery Jr. E Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, t. XXII.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Atual. Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2001. t. XXII.

REIS, Hécio Lafetá. A autonomia relativa da obrigação tributária acessória em relação à obrigação tributária principal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 224-93.

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da obrigação tributária acessória**. Dissertação-Mestrado. PUC/SP, 2009.

ROSA, Roberto. Obrigação tributária e devido processo legal substantivo. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOBRINHO, José Wilson. Obrigação tributária acessória. **Revista de Direito Tributário**, 191-204.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Trad. e notas ao direito brasileiro por Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 1999.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

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

Referências eletrônicas

BECHO, Renato Lopes. **Tributação deve respeitar os limites impostos pelos direitos humanos**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-jul-27/tributacao-respeitar-limites-impostos-pelos-direitos-humanos>>. Acesso em: abr. 2015.

Decisão Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&livre=1105947>. Acesso em: maio 2015.

FERREIRA, Wallace. **Da patrimonialidade (ou não) das obrigações**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23272/da-patrimonialidade-ou-nao-das-obrigacoes>>. Acesso em: jul. 2017.

Latin Trade. Tópicos de legislação. Disponível em: <<http://latintrade.com/market-intelligence-2/topics/law/>>. Acesso em: jan. 2017.

Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>. Acesso em: jun. 2017.

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Impactos da tributação. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/>>. Acesso em: jan. 2017.

PricewaterhouseCoopers. Doing business. Disponível em: <<http://doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acesso em: maio 2017.

PricewaterhouseCoopers. Doing business. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org>>. Acesso em: jun. 2017.

PricewaterhouseCoopers. Doing business. Disponível em: <<https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/assets/doing-business-and-investing-in-brazil.pdf>>. Acesso em: maio 2017.

PricewaterhouseCoopers. Paying Taxes 2017. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>>. Acesso em: jun. 2017.

PricewaterhouseCoopers. Paying taxes. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>>. Acesso em: fev. 2017.

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Biblioteca. Manual para apresentação de trabalhos acadêmicos. Disponível em: <<http://www.pucsp.br/sites/default/files/download/biblioteca-manual-para-apresentacao-de-trabalhos-academicos-da-puc-sp-v2.pdf>>. Acesso em: jun. 2017.

Portal de finanças do governo de Portugal. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/index_lgt.htm>. Acesso em: jun. 2017.

Secretaria da Fazenda de São Paulo. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/>>. Acesso em: jun. 2017.

Secretaria da Fazenda de São Paulo. Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/empresas/consulta/empresas.asp>>. Acesso em: jun. 2017.

Secretaria da Fazenda de São Paulo. Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/objetivos/objetivos.asp>>. Acesso em: jun. 2017.

Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17667129/recurso-especial-resp-1116792-pb-2009-0007164-7/inteiro-teor-17701757>>. Acesso em: maio 2017.

Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/autenticacao/sobonúmero3098737>>. Acesso em: fev. 2017.