



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

PAULO BOECHAT TÔRRES

**DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS: REGIME JURÍDICO,
NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E ABUSIVIDADE DOS CUSTOS DE
CONFORMIDADE**

Brasília, 2021.

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito

Paulo Boechat Tôrres

Deveres Instrumentais Tributários: Regime Jurídico, Neutralidade Tributária e Abusividade
dos Custos de Conformidade

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito da
Universidade de Brasília (UnB), como requisito
parcial à obtenção do título de Bacharel em
Direito.**

**Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria.**

Brasília, 2021.

FOLHA DE APROVAÇÃO
PAULO BOECHAT TÔRRES

Deveres Instrumentais Tributários: Regime Jurídico, Neutralidade Tributária e Abusividade dos Custos de Conformidade.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Orientador – Presidente)

Prof. Me. Alberto de Medeiros Filho
(Membro Avaliador)

Prof. Dr. Caio Augusto Takano
(Membro Avaliador)

AGRADECIMENTOS

Dedico o presente trabalho à minha família, rocha sobre a qual estão fundados todos os meus valores e minha própria existência. Agradeço, especialmente a meu pai, Adelmar, que ensinou a sempre buscar pelo conhecimento; à minha mãe, Márcia, pela ternura incessante; e à minha irmã, Cecília, pelo companheirismo. Agradeço também à Larissa Pontes, pelo apoio e auxílio incondicionais nesses tempos de incerteza e aflição em razão da pandemia global causada pelo Coronavírus.

Com certeza a enumeração de todos aqueles que merecem um agradecimento é tarefa mais árdua do que a própria elaboração do estudo, mas tentarei ao máximo prestigiar a totalidade das pessoas que me auxiliaram no desenvolvimento pessoal, acadêmico e profissional, de forma singela.

Não posso deixar de agradecer principalmente ao professor Luiz Alberto Gurgel de Faria, orientador do trabalho, cuja dedicação, seriedade, determinação e organização, em todos os aspectos da vida, sempre renovam minha admiração e representam verdadeiro exemplo a ser seguido. Agradeço especialmente também os professores Alberto de Medeiros Filho, com quem tive meus primeiros contatos com o Direito Tributário, e Caio Augusto Takano, os quais prontamente aceitaram o convite em participar da banca examinadora, trazendo valiosos acréscimos à minha formação acadêmica.

Agradeço a todos os professores com os quais tive a oportunidade de aprender, não apenas no âmbito da graduação, como também nos ensinamentos infantil, fundamental e médio, cuja profissão é das mais nobres e cujos ensinamentos se constituem como vetores do progresso humano.

Sou grato a todos os que tive a oportunidade de conviver no âmbito da Procuradoria do Estado de Goiás e no escritório Mauler Advogados por me proporcionarem ambientes de trabalho saudáveis e propícios ao conhecimento. Um especial agradecimento à Thabitta Rocha, com quem convivo diariamente há quase três anos, pelo aprendizado constante e pela convencional paciência.

Por fim, aos amigos que fiz durante o transcurso da graduação, bem como aqueles que precederam a essa caminhada, que proporcionam momentos de alegria e descontração que me permitem levar a vida com maior leveza.

RESUMO

TÔRRES, Paulo Boechat. *Deveres Instrumentais Tributários: Regime Jurídico, Neutralidade Tributária e Abusividade dos Custos de Conformidade*. Monografia de Final de Curso (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília-DF, Xp., 2021.

O presente trabalho se propõe a traçar um panorama geral acerca do controverso tema dos deveres instrumentais tributários, comumente denominados como “obrigações tributárias acessórias”. Para tanto, pretende-se abordar suas principais características, visões doutrinárias e jurisprudenciais, bem como examinar as maiores controvérsias que norteiam esse tema. O questionamento central da pesquisa é o de identificar a existência de relação entre os deveres instrumentais tributários e a neutralidade tributária, analisando esses dois construtos a partir da geração dos custos de conformidade em razão da imposição dos deveres instrumentais e suas implicações para o sistema tributário, bem como especificando a evolução histórica e o conceito dessa pretensa imparcialidade dos tributos. A hipótese assumida na pesquisa é a de que a instituição abusiva dos referidos custos de conformidade afeta o desenvolvimento de um sistema neutro e prático. A contribuição do trabalho reside na elaboração de argumentos para a construção de uma doutrina que privilegie a neutralidade, coesão, transparência e igualdade da relação jurídico-tributária. Neste sentido, emprega-se, como ferramenta metodológica, a literatura doutrinária especializada voltada ao debate acerca dos deveres instrumentais tributários e da neutralidade tributária, bem como utiliza-se da jurisprudência referente a esses dois elementos temáticos. Ao final, conclui-se que os custos de conformidade das obrigações acessórias são excessivos e acabam por comprometer a neutralidade tributária.

Palavras-Chave: Deveres Instrumentais Tributários; Obrigações Acessórias; Neutralidade Tributária; Custos de Conformidade.

ABSTRACT

The present work proposes to draw a general picture about the controversial subject of instrumental tax duties, commonly called “ancillary tax obligations”. Therefore, it is intended to address its main characteristics, doctrinal and jurisprudential views, as well as to examine the major controversies that guide this theme. The major questioning of the research is to identify the existence of a relationship between tax instrumental duties and tax neutrality, analyzing these two constructs from the generation of compliance costs due to the imposition of instrumental duties and their implications for the tax system, as well as specifying the historical evolution and the concept of this supposed tax impartiality. The hypothesis assumed in the research is that the abusive institution of the above-mentioned compliance costs affects the development of a neutral and practical system. The contribution of the work resides in the elaboration of arguments for the construction of a doctrine that privileges the neutrality, cohesion, transparency and equality of the juridical-tax relation. In this sense, it is used, as a methodological tool, the specialized doctrinal literature focused on the debate about tax instrumental duties and tax neutrality, as well as the jurisprudence referring to these two thematic elements. Finally, it is concluded that the compliance costs of ancillary obligations are excessive and end up compromising tax neutrality.

Palavras-Chave: Tax ancillary obligations; Tax Neutrality; Compliance Costs.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS: NATUREZA JURÍDICA E VISÃO DOUTRINÁRIA	14
2.1. Quadro Legal	14
2.2. A autonomia dos deveres instrumentais tributários	15
2.3. (Des)necessidade de lei formal para instituição de deveres instrumentais	21
2.4. O “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”	35
2.5. Os limites temporais para a exigência dos deveres instrumentais tributários.....	39
3. A NEUTRALIDADE FISCAL: CONCEITO, PRESSUPOSTOS, LIMITES E RELAÇÃO COM OS DEVERES INSTRUMENTAIS	41
3.1. Histórico e considerações iniciais	41
3.2. Neutralidade Fiscal como Princípio da Constituição Federal de 1988	45
3.3. Neutralidade Fiscal e Deveres Instrumentais Tributários	52
4. OS CUSTOS DE CONFORMIDADE	58
4.1. Conceito, visão doutrinária, praticabilidade tributária e limites	58
4.2. Custos de conformidade no Brasil e consequência prática	65
4.3. Soluções para diminuição dos custos de conformidade.....	73
5. CONCLUSÃO.....	78
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	82

1. INTRODUÇÃO

O Estado, como forma de organização político-social dos indivíduos, necessita carrear recursos financeiros para manter seu regular funcionamento. Dentre os meios utilizados para atrair fundos, há um método milenar que possui raízes tão profundas quanto à própria existência das sociedades humanas mais primitivas: a instituição de tributos.

A palavra “tributo” possui diversos significados, sendo uma das mais remotas acepções a de que ele seria o “[...] imposto que um Estado dependente pagava a outro que o dominava”¹. Essa acepção histórica e antiquada nos remete à ideia de que o vínculo entre aquele que paga o tributo e aquele que o recebe é de relativa simplicidade, uma vez que haveria uma relação de mero domínio e poder entre os Estados.

Todavia, os séculos se passaram, as sociedades evoluíram e as relações se tornaram mais complexas. E não foi diferente com o instituto “tributo”, que adquiriu novos significados e deixou de representar meramente uma forma de exercício de poder de repressão e sujeição. Pelo contrário: o pagamento de tributos, atualmente, ilustra um plexo de relações jurídicas entre um Estado e seus cidadãos.

Notadamente percebe-se que o pagamento do tributo deixou de possuir unicamente um caráter punitivo para adquirir um caráter multifacetado, com aspectos colaborativos, distributivos e contributivos². Isso significa dizer que a razão de ser da instituição de tributos deixou de significar puramente uma forma de subjugar o dominado para se tornar a principal forma de sustentar o novo modelo de organização político-social.

Nesse sentido, a relação entre o Estado e os particulares passou a ser marcada por uma reciprocidade entre esses sujeitos. Isto é: o pagador de tributo espera uma contrapartida daquele que o recebe, especialmente para suprir as necessidades públicas e garantir o bem-estar da comunidade. E, como já foi dito, independentemente da concepção de Estado que se adote, este necessita de recursos para alcançar seus objetivos.

Tal premissa tem por consequência o surgimento de um “mutualismo obrigatório” entre o particular e o Estado, de modo que um não consegue existir sem o outro. Em virtude disso, ao longo do tempo foram criadas normas tributárias específicas que intentaram assegurar o devido cumprimento do pagamento dos tributos, bem como evitar a atuação abusiva pelo ente estatal em sua busca por recursos.

¹ TRIBUTO. In: MICHAELIS, Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2021. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/tributo/>. Acesso em: 25/03/2021.

² PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 240.

Não aconteceu de forma diversa no Brasil, onde a cobrança de tributos era feita antes mesmo da declaração de sua independência, ainda que de forma totalmente arcaica³. Com efeito, a criação de normas regulando os vínculos entre os particulares e o Estado brasileiro foi (e é) tão intensa que levou a criação, pelo jurista Alfredo Augusto Becker, da expressão figurativa “Carnaval Tributário” para descrever o Sistema Tributário Brasileiro.⁴

Pois bem, essa gama de conexões entre o particular e o Estado consiste na relação jurídico-tributária, proveniente do Direito Público e objeto de estudo da disciplina do Direito Tributário. Tal relação é marcada pela existência de dois polos: ativo (Estado) e passivo (particulares). Evidente que a figura central e objeto dessa relação é o tributo, cujo surgimento, em nosso ordenamento pátrio, se dá com a ocorrência do fato gerador, conforme reza o artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional.⁵

Entretanto, como bem esclarece Luís Eduardo Schoueri, a relação jurídico-tributária não se limita ao mero recolhimento do tributo, mas sim a uma série de vínculos estabelecidos entre o sujeito passivo e o sujeito ativo das obrigações tributárias⁶.

Em outras palavras, é importante ressaltar que a obrigação tributária principal é apenas uma das espécies de obrigação tributária, gênero esse que também compreende a chamada “obrigação tributária acessória”.⁷ Curioso é que, ainda que o particular não seja obrigado ao pagamento de tributos, pode ele estar sujeito a certos deveres, o que denota a absoluta distinção entre as espécies de obrigação tributária.

Com efeito, pode-se definir as “obrigações acessórias” como sendo deveres formais no interesse da administração tributária, sujeitos a penalidades, principalmente multas, pelo seu descumprimento.⁸

Nessa linha, dentro da concepção de que o Brasil foi erigido perante um Estado Democrático de Direito após a promulgação da Constituição Federal de 1988, é impossível imaginar que a instituição, a arrecadação, e a fiscalização de tributos poderia se dar de maneira arbitrária e aleatória, ante a patente colisão com princípios fundantes do Texto Constitucional.

³ Em estudo realizado por Valcir Gassen e Luiz Fernando de Oliveira acerca da relação entre o Direito Tributário e a Inconfidência Mineira, os autores apontam a centralidade da “derrama” para o surgimento do movimento. GASSEN, Valcir; OLIVEIRA, Luiz Fernando de. *Tributação, Direito Tributário e Inconfidência Mineira no contexto das revoltas fiscais brasileiras: para além de Tiradentes*. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Brasília, Volume 11, nº 01, 377-400, janeiro-junho, 2016.

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Lejus, 2004, p. 13-14.

⁵ “Art. 113. (...)”

§ 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.”

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 926.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário 13ª edição*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 214.

⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 194.

Para Alexandre de Moraes, a presença de um Estado Democrático de Direito parte da premissa de que o Estado é regido por normas democráticas, com eleições periódicas, livres e pelo povo, assim como o respeito da Administração Pública aos direitos e garantias fundamentais, conforme se denota a partir da leitura do art. 1º da Constituição Federal de 1988, o qual adota o princípio democrático ao prever que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.⁹

No mesmo sentido, da presença de um Estado Democrático de Direito também se depreende que todos os recursos adquiridos pelo Estado por meio das receitas tributárias devem ter como fim último a consecução dos objetivos fundamentais da República a que se referem os incisos do art. 3º da Constituição Federal de 1988¹⁰

Não à toa o nosso Sistema Tributário Constitucional consagra expressamente uma série de princípios e regras que protegem o cidadão de uma atuação despótica do Estado. Dentre eles, merecem destaque os princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º)¹¹, da legalidade e da isonomia (art. 150, I e II).¹²

Tais princípios formam a espinha dorsal do regime jurídico tributário presente no nosso ordenamento jurídico, norteando a atuação do aplicador do direito e se constituindo como verdadeiras fontes do estudo do Direito Tributário. Somente a partir de sua interpretação e estrita observância é possível alcançar os mencionados objetivos fundamentais da República.

Somado a tais princípios, o preâmbulo de nossa Carta Magna, ainda que de forma genérica, consagra adicionalmente o princípio da segurança jurídica¹³. Nas palavras de Sacha

⁹ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 36ª Edição. São Paulo: Atlas, 2020, p. 58.

¹⁰ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

¹¹ “Art. 145. (...)”

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

¹² “Art. 150. 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;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)”.

¹³ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução

Calmon, o conceito deste princípio reside na possibilidade de os cidadãos terem previsão objetiva de suas situações jurídicas. Desse modo, seu objetivo seria assegurar uma expectativa precisa aos particulares de seus direitos e deveres à vista da lei. Prossegue o jurista arrazoando que, por força da segurança jurídica, a casuística das normas tributárias é repudiada, devendo a atuação estatal pautar-se a partir do princípio da proteção da confiança.¹⁴

Isto é, a Constituição enuncia que o Estado brasileiro será regido por normas que resguardam seus cidadãos do talante da Administração Pública, que, por sua vez, deverá observar o regime jurídico tributário próprio quando da instituição, cobrança e fiscalização de tributos.

Mais do que isso: a atividade tributária do Estado torna-se um instrumento de concretização da justiça, consagrando não apenas a igualdade formal como também a igualdade material, por meio da criação de um sistema que privilegia a equidade no que concerne à distribuição de riquezas¹⁵.

É importante destacar que esse contexto de proteção do Contribuinte não foi inaugurado inteiramente pela Constituição de 1988. Como exemplo, já na Constituição de 1946 o princípio da capacidade contributiva já se apresentava em sua manifestação embrionária, consoante seu artigo 202. Ou ainda, a previsão contida no inc. VII do art. 17 da Constituição de 1934, que previa a vedação de cobrança de tributos sem lei especial que os autorizasse.¹⁶

Nesse contexto, em brilhante ensaio do final da década de 60 do século passado, Geraldo Ataliba estipula que o sistema constitucional tributário brasileiro possui uma característica peculiar e exclusiva que o distingue de outros: sua rigidez.

O jurista aponta que apenas no Brasil há uma discriminação tão detalhada com relação às competências dos entes federados para a execução da atividade tributária, o que a distingue daquelas desenvolvidas pelos Estados Unitários e pelos Estados Federados que a flexibilizaram.¹⁷

pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 228.

¹⁵ SAAD, Sergio Sydionir. *Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 224. 2013, p. 27.

¹⁶ “Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;”

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22-27.

Segundo Ataliba, essa característica possui origens na já mencionada Constituição de 1934 e, em sua visão, importa na atribuição taxativa e específica do papel do Poder Legislativo em matéria tributária, que deve ser explorado dentro de limites rigidamente prescritos. Prossegue ele indicando que “[...] tudo que em matéria tributária se pode fazer é previsto [...] pela Constituição. Às legislaturas somente resta a liberdade de... obedecer estrita e rigorosamente à Lei Máxima”.¹⁸

Nesse cenário também se insere o princípio da eficiência tributária, que pode ser definido como a adoção de políticas e planos de trabalho sustentados por mecanismos e instrumentos legais que privilegiem o desenvolvimento econômico e social, assim como a justiça fiscal”.¹⁹ Tal princípio tem a função de garantir a promoção, do ponto de vista tributário, de um ambiente econômico saudável, com a vedação da instituição de um sistema que onere excessivamente os contribuintes e impeça o crescimento da economia.

Todo esse contexto evidencia o esforço do legislador constitucional pátrio em criar um sistema tributário neutro. Isto é, uma concepção de atuação fiscal que busque interferir de forma ponderada e acautelada no processo de tomada de decisões dos agentes econômicos.

Essa neutralidade, entretanto, não impediria que o Direito Tributário pudesse alcançar a finalidade extrafiscal, ou seja, para além da mera arrecadação de receita pública, visando garantir equilíbrio econômico, tutelar o meio ambiente, reduzir as desigualdades sociais, entre outros objetivos sociais e econômicos.²⁰

Por certo, impende ressaltar que uma leitura sistemática do Capítulo I do Título VI da Constituição de 1988 indica que a extrafiscalidade não deve ser totalmente abolida (vide o § 2º do art. 149).

Nessa linha, um dos aspectos relacionados à neutralidade é a praticabilidade fiscal, que pressupõe a adoção de medidas que: **(i)** conferem eficiência, eficácia, celeridade e economicidade ao sistema e; **(ii)** tornem as normas jurídicas exequíveis e aplicáveis no plano fático.²¹

Da mesma forma que a obrigação principal, as “obrigações tributárias acessórias” possuem direta relação com as premissas apontadas nesta introdução, tendo em vista que elas

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 61.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário 13ª edição*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 649.

²⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributos: Extrafiscalidade*. In: *Estudos Tributários*. Org. Eduardo Sabag, São Paulo: Saraiva, 2014. P. 121.

²¹ ANDRADE, José Maria de. *Economicidade, eficiência e o sistema tributário brasileiro*. Conjur, 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-mar-13/estado-economia-economicidade-eficiencia-sistema-tributario>. Acesso em 12/04/2020.

são o instrumento a ser utilizado pela Administração Tributária para coordenar a atividade fiscalizatória e arrecadatória.

É dizer: todo o sistema tributário nacional necessita da criação de prestações de fazer e não fazer para além do pagamento de tributos para se manter e alcançar seus fins, respeitando, por óbvio, todos os princípios norteadores da atividade tributária.

O fundamento legal para a instituição da “obrigação tributária acessória” está contido no §2º do art. 113 do nosso Código Tributário Nacional: “§ 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.”

Sem embargo, percebe-se que o panorama atual do Brasil concernente às referidas obrigações se afastou dessa visão idealística de um sistema tributário neutro e simples.

Segundo hipótese a ser examinada neste trabalho, tal fato decorre, principalmente, do crescente e excessivo estabelecimento de deveres instrumentais a serem observados pelos contribuintes, trazendo a estes diversos encargos que aumentam seus custos de conformidade e tornando o sistema tributário ineficiente, burocrático e ineficaz. Outrossim, importa mencionar o gradual crescimento do número de controvérsias administrativas e judiciais que tal situação vem gerando.

Nesse contexto, o que se pretende com este trabalho é demonstrar que a instituição indiscriminada de deveres instrumentais tributários extenua a ideia de um sistema tributário neutro e prático.

O que se deseja é contribuir para a construção de uma doutrina que erige um sistema tributário racional e proporcional que privilegia a supremacia dos princípios tributários constitucionais e reforça a segurança jurídica.

Assim, o estudo aqui posto analisará no capítulo 1 o regime jurídico das “obrigações tributárias acessórias” a partir da exploração de sua real natureza jurídica, bem como procura refletir sobre as posições doutrinárias acerca dessa espécie de obrigação tributária, realçando as diferenças entre as “espécies” de obrigação tributária.

Na sequência buscar-se-á investigar, no capítulo 2, o conceito de neutralidade fiscal, perquirindo seus pressupostos e limites. Também será feita a relação entre tal ideia com a instituição dos deveres instrumentais. Em outras palavras: como a atividade tributante pode se beneficiar com a instituição proporcional e razoável de tais deveres.

Em seguida, o capítulo 3 irá analisar a geração dos custos de conformidade decorrentes da instituição dos referidos deveres, exemplos atuais, limites, controvérsias e quais suas consequências para o país, visando testar a hipótese assumida na introdução desta monografia.

Por derradeiro, serão abordadas, brevemente, formas de resolução do problema apresentado, à guisa de conclusão.

2. DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS: NATUREZA JURÍDICA E VISÃO DOUTRINÁRIA

2.1. Quadro Legal

A disciplina legal que conceitua a obrigação tributária está contida nos parágrafos do artigo 113 do Código Tributário Nacional.

O § 2º do referido dispositivo declara que 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.”

Em outros termos, significa dizer que a “obrigação tributária acessória”: (i) poderá ser instituída por ato normativo incluído dentro do conceito de “legislação tributária” presente no art. 96 do CTN; (ii) poderá compreender uma obrigação de “fazer” ou “não fazer”; (iii) terá como finalidade a colheita de informações que visam municiar o Fisco com informações acerca do cumprimento das obrigações principais.

O fato gerador da “obrigação acessória” consiste na ocorrência da situação concreta que materializa a prescrição contida em legislação tributária impositora de ação ou omissão de ato que não configure o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 115 do CTN).

O artigo 119 do CTN prevê que o sujeito ativo da obrigação tributária, seja ela principal ou “acessória”, é “[...] a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Por seu turno, o art. 122 define o sujeito passivo da “obrigação acessória” como a “[...] pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. Ou seja, será sujeito passivo da obrigação acessória aquele que for eleito pela legislação tributária para cumprir as prestações nela previstas.

Diferentemente do que ocorre com a obrigação principal, o Código Tributário Nacional não menciona expressamente as hipóteses de extinção da “obrigação acessória”. Daí porque há divergência doutrinária acerca do momento no qual os deveres decorrentes de sua imposição deixam de ser “exigíveis”, que será abordada no último subtópico deste capítulo.

Porém, o que se pode verificar a partir da leitura do CTN é que, nas hipóteses de exclusão do crédito tributário (isenção e anistia), não é dispensado o cumprimento das

“obrigações acessórias” que dependam ou sejam consequência das obrigações principais cujo crédito foi excluído, a teor do parágrafo único do art. 175 do Código.²²

Cabe mencionar, ainda, que o art. 111 do referido diploma legal prevê o emprego da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre “[...] dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias” (inc. III), conferindo à matéria necessária segurança jurídica.

De maneira análoga ao que acontece com as isenções²³, o referido artigo prescreve a utilização dessa interpretação literal com o fim de evitar que tanto o Fisco como o Contribuinte se utilizem de uma “interpretação extensiva” para restringir ou ampliar seu alcance, o que geraria dúvida e subjetivismo extremado ao aplicador do direito.

Por fim, o descumprimento das “obrigações acessórias” ocasiona a aplicação de multa, haja vista que, conforme o art. 113, §3º, do CTN, o simples fato de inobservância dos deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, provoca o surgimento de obrigação principal (pagamento de multa).²⁴

Traçado o panorama legal das “obrigações acessórias”, neste momento serão tecidas algumas observações acerca da sua natureza jurídica e o ponto de vista de alguns doutrinadores sobre o tema.

Antes disso, sublinha-se que a doutrina, historicamente, centrou-se no estudo e na análise da obrigação tributária principal, relevando a importância e a autonomia da “obrigação tributária acessória”. Contudo, são crescentes os estudos que se voltam a vasculhar essa segunda “espécie” de obrigação tributária, destacando suas características e peculiaridades²⁵.

2.2. A autonomia dos deveres instrumentais tributários

A primeira grande característica que se abordará acerca da “obrigação acessória” é sua total desvinculação com a obrigação principal, afastando-se da ideia de que aquela é meramente

²² “Art. 175 [...] 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.”

²³ TÓRRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*. Conjur, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica>. Acesso em 12/04/2020.

²⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8º ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 197,

²⁵ Cf. MARICATO, Andreia Fogaça. *Os impactos das mudanças nos deveres instrumentais com a informatização fiscal: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência; e prova tributária*. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2014. TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2015.

TAVARES, Henrique Cunha. *Os limites para instituição de obrigações tributárias acessórias à luz do princípio da proporcionalidade e do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos*. Dissertação (Mestrado em Direitos e Garantias Fundamentais) - Programa de Pós-Graduação em Direitos e Garantias Fundamentais, Faculdade de Direito de Vitória. Vitória. 2013.

suplementar a esta. Ou seja, em matéria de obrigações tributárias, a acessória não necessariamente seguirá a principal.²⁶ O pagamento da obrigação principal não exime o sujeito passivo do cumprimento da “obrigação acessória”.

O exemplo clássico apontado pela doutrina consiste na imposição legal, pelo art. 14, inc. III, do CTN, de que pessoas imunes, representadas pelos partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, devem manter a escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.²⁷

Apesar de parecer contraditória em um primeiro momento, a determinação está em consonância com o § 2º do art. 113 do Código, pois é interesse da administração tributária fiscalizar se o ente que se define como imune realmente pode ser qualificado como um.

Em outras palavras, o cumprimento das “obrigações tributárias acessórias” pelo ente imune é uma das formas de se comprovar que ele efetivamente faz jus à limitação constitucional. O expediente também é necessário para que o Fisco tenha controle de quais receitas do ente imune estão abarcadas pela desoneração (estrita vinculação às finalidades essenciais).²⁸

Confira-se, a título de exemplo, trecho de voto de julgado do Tribunal Regional da 3ª Região que discutia a necessidade de cumprimento de “obrigações acessórias” por entidade imune:

Vê-se que a obrigação de entrega da DIF- Papel Imune foi instituída por lei a fim possibilitar o controle das operações realizadas pelas pessoas jurídicas com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em razão da imunidade tributária de tais empresas. Visa-se a incentivar a cultura e a informação (art. 150, VI, 'd', da CF). Seu cumprimento independe de ter havido ou não operação com papel imune no período, porquanto foi criada no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. Dessa forma, a instituição da obrigação de entrega da DIF- Papel Imune não restringe o direito à imunidade previsto no artigo 150, inciso III, alínea "d", da Carta Política, mas tão somente definiu a forma de controle das operações por ela beneficiadas, de modo que não há que se falar em violação do princípio da legalidade (CF, art. 5º, inc. II, e CTN, art. 97, inc. V), tampouco das disposições contidas no artigo 113 do Código Tributário Nacional.²⁹

²⁶ Há de se destacar, no entanto, que o descumprimento de obrigação tributária principal absorve a infração de descumprimento da obrigação acessória quando esta última se constituiu como meio para a prática da primeira, conforme esclarece Luís Eduardo Schoueri em *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 933-934.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 934-935.

²⁸ JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. *Interpretação das Imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 109. 2014.

²⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível n. 0000905-32.2009.4.03.6123/SP. Apelante: Casa de Nossa Senhora da Paz Acao Social Franciscana. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). Relator:

Nessa mesma linha decidiu a Primeira Turma do STF no RE 250.844/SP, no qual o Ministro Luiz Fux, acompanhado à unanimidade, entendeu pela necessidade de que as entidades imunes cumpram certos “deveres instrumentais” para que a fiscalização certifique o preenchimento dos requisitos indispensáveis para o gozo da imunidade tributária, confirmando-se que tais deveres representam um instrumento indispensável para averiguar se as atividades desempenhadas pelas entidades enquadram-se nos limites de suas finalidades essenciais.³⁰

Contudo, adverte Sacha Calmon que a administração tributária, durante sua atividade fiscalizatória, não pode trespassar os contornos legais do CTN, de modo a ampliar os requisitos para que um ente possa ser considerado como imune. Segundo o jurista, não é justificável a legislação que venha a acrescentar novos requisitos e encargos, para fins de fruição da imunidade tributária. Prossegue o jurista afirmando que a hipótese não se revela como uma forma de o Fisco investigar e fiscalizar a pessoa imune, mas sim verdadeira inovação em desacordo com a Constituição Federal.³¹

Com efeito, o fato de a “obrigação tributária acessória” não possuir uma relação de estrita vinculação com a obrigação principal levou a maior parte da doutrina a criticar a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional para descrever as prestações contidas no § 2º do seu artigo 113.

A discussão, em primeira análise, parece ser de pequena importância e ter caráter meramente semântico. Todavia, Caio Augusto Takano reforça que não se trata de discussão vazia, “[...] mas de investigação de sua natureza jurídica, ponto de partida fundamental de qualquer perquirição posterior sobre seu regime jurídico e limites impositivos [...]”.³²

Paulo de Barros Carvalho, expoente da corrente crítica, pontua que a designação de “obrigações acessórias” pelo Código é imprecisa e imprópria, vez que elas não apresentam o

Desembargador Federal André Nabarrete. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/7440221> Acesso em: 12/04/2021.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 250.844/SP. Recorrente: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC. Recorrida: Prefeitura Municipal de Águas de São Pedro. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3139812>. Acesso em: 12/04/2021.

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 325.

³² TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 91.

elemento caracterizador do vínculo obrigacional, qual seja: a existência de uma prestação passível de transformação em termos pecuniários.³³

Prossegue o jurista afirmando que o art. 113, § 2º, do CTN institui:

[...] liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. [...] Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários.³⁴

Nessa mesma linha o pensamento de Luís Eduardo Schoueri, que também denota a natureza não obrigacional dos vínculos decorrentes do referido parágrafo, evidenciando, na verdade, a existência de deveres instrumentais.³⁵

Junta-se à corrente o jurista Caio Augusto Takano, que reconhece a total ausência de correspondência entre a “obrigação acessória” e seu instituto homônimo de direito civil, validando a adoção da terminologia de “deveres instrumentais tributários” por três principais razões.³⁶

A primeira delas é porque a utilização do signo dever denota sua natureza de dever administrativo, informando que sua instituição por parte da Administração Pública deverá observar os pressupostos de validade dos atos administrativos.

A segunda diz respeito ao uso do predicativo instrumental, que reforça a ideia de autonomia entre tais deveres e a obrigação principal, bem como enfatiza sua função precípua de instrumentalizar a arrecadação e fiscalização de tributos.

Por fim, a terceira concerne ao uso do complemento tributário, acrescentando que tais deveres estarão sujeitos ao regime jurídico tributário naquilo que for cabível, de modo que sejam instituídos no afã de possibilitar uma tributação mais racionalizada e eficiente.

Sob outra perspectiva, vale mencionar o pensamento de parte da doutrina que entende pela adequação do termo cunhado no Código Tributário Nacional.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 373.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 373-375.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 936.

³⁶ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 91.

José Souto Maior Borges arrazoa que o artigo 113 do CTN introduz o raciocínio de que tanto as prestações de cunho patrimonial quanto as que não o tem são caracterizadas como obrigacionais pelo direito positivo pátrio.³⁷

Seu pensamento parte da premissa traçada por Pontes de Miranda de que “[...] No direito brasileiro, não há regra jurídica que exija às prestações prometidas o serem avaliáveis em dinheiro”.³⁸

De igual modo, Hugo de Brito Machado entende pela ausência de prejuízo em admitir-se o termo “obrigação” para designar vínculos jurídicos desprovidos de natureza patrimonial, admitindo obrigações cujo objeto não é economicamente apreciável.³⁹

Entretanto, o jurista cearense parte do princípio da autonomia dos conceitos para o Direito Tributário. Segundo ele, a crítica elaborada pela doutrina parte de uma visão privatista do direito, indicando que “[...] o hábito de manejar conceitos do Direito privado tem levado a tal insatisfação com a expressão utilizada pelo Código Tributário Nacional”.⁴⁰

Não obstante os apontamentos de Souto Maior Borges, Hugo de Brito Machado e outros, o presente estudo adotará o posicionamento da primeira corrente abordada, adotando-se a terminologia de “deveres instrumentais tributários”.

Isso porque, conforme tangencia Takano, é pela natureza jurídica de dever que resta evidenciado seu caráter perene, no sentido de que a prática da conduta positiva ou negativa pelo sujeito passivo não extingue o vínculo entre o administrado a Administração Pública. Assevera o referido jurista que ainda que o primeiro não tenha realizado nenhum fato jurídico novo, pode o segundo exigir novas prestações enquanto persistir a necessidade de instrumentalização de uma obrigação tributária.⁴¹

Ademais, entende-se que não há qualquer correspondência da obrigação prevista no direito civil com as prestações contidas no § 2º do artigo 113 do CTN. Maria Helena Diniz define a obrigação, no ramo do direito civil, como o poder de outrem em demandar a satisfação de um interesse econômico, isto é, sua essência se encontra no direito de exigir o cumprimento de uma prestação do devedor inadimplente por meio do acionamento do Poder Judiciário,

³⁷ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 297.

³⁸ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, vol. 22, 3ª ed., Rio de Janeiro, Borsoi, 1971, p. 40.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Algumas Questões a Respeito da Obrigação Tributária Acessória*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 296-297.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 298.

⁴¹ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 81.

avanzando na esfera de seu patrimônio para garantir o valor necessário à satisfação do crédito e à reparação do dano causado.⁴²

Como se vê, a jurista aponta a satisfação de um interesse econômico como o objeto intrínseco de um liame obrigacional, o que não se verifica nos deveres instrumentais tributários.

Ora, essa ausência de correspondência se dá por duas razões. A uma porque não há qualquer traço de patrimonialidade nas “obrigações acessórias”, como ficou evidenciado pela definição da doutrinadora Maria Helena Diniz. A duas porque as prestações supramencionadas também não compartilham outro traço fundamental das obrigações: a transitoriedade.

Nesse sentido, mostram-se pertinentes as lições de Geraldo Ataliba no sentido de que o que o Código Tributário Nacional denomina de “obrigação acessória” não existe, tratando-se, na verdade, de um dever de direito administrativo. Outrossim, o jurista reforça a tese de que tais deveres não possuem cunho patrimonial e não possuem natureza transitória. Exemplifica o raciocínio ao indicar que o fato de uma pessoa jurídica manter seus livros fiscais em dia jamais esgota seu dever de mantê-los sempre. Isto é, apesar de o sujeito passivo estar adimplindo seus deveres instrumentais, o direito que o Estado tem de exigí-los, ainda assim, persiste incólume.⁴³

Esse entendimento é reforçado pelo relatório de Rubens Gomes de Souza à Comissão Especial do Código Tributário Nacional, o qual, ao ponderar sobre a extinção das “obrigações acessórias”, assevera que esta se opera com seu cumprimento, mas que, por ser entendida como mero encargo genérico de observância da lei, subsiste enquanto sua norma instituidora vigorar e produzir efeitos. O jurista complementa a afirmação ao considerar que as medidas de fiscalização, ainda que satisfeitas, podem ser reiteradas constantemente, vez que o seu cumprimento não importa na extinção de uma relação obrigacional específica.⁴⁴

Além disso, o presente estudo também entende pela adoção do termo “deveres instrumentais” pelo fato de a terminologia adotada pelo CTN entrar em conflito com a previsão contida em seu próprio artigo 110, que prevê a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, para definir ou limitar competências tributárias.

Apesar de a prescrição contida no § 2º do art. 113 do CTN não definir ou limitar competências tributárias de modo expresse, resta claro que ela se insere nesse mesmo âmbito,

⁴² DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 29ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 29. v. 1.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43.

⁴⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 191.

por força do artigo 7º do CTN, o qual prevê a possibilidade de delegação de competência tributária quando se tratar de atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos.

O raciocínio é o de que se o § 2º do art. 113 do CTN estabelece prestações que poderão ser instituídas por meio da competência tributária, também deve o dispositivo observar a determinação contida no artigo 110, não desnaturando o conceito de obrigação contido no direito civil positivo brasileiro.

2.3. (Des)necessidade de lei formal para instituição de deveres instrumentais

A segunda característica dos deveres instrumentais tributários a ser trazida pelo presente estudo consiste no fato deles decorrerem da legislação tributária, sendo esta última compreendida como o conjunto de leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas legais suplementares que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96 do CTN).

Também nesse ponto há divergências doutrinárias acerca da necessidade de edição de lei em sentido formal para a instituição e cobrança dos deveres instrumentais tributários.

Essa discussão se mostra relevante em função, principalmente (mas não apenas), de três grandes fatores: (i) aumento na complexidade das relações jurídico-tributárias; (ii) intensificação das exigências instrumentais pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e por seus correspondentes em nível estadual e municipal e; (iii) crescimento exponencial da utilização de tecnologia no tocante à instituição de deveres instrumentais tributários.

Antes de tecer breves comentários sobre cada um dos fatores, imperioso ressaltar que eles não devem ser vistos de maneira isolada, mas sim interpretados de maneira conjunta e complementar.

Seguindo essa trilha, sabe-se que o mundo atual não é mais o mesmo do que era quando foi publicado o Código Tributário Nacional. As relações, tanto no âmbito social quanto no âmbito econômico, foram se tornando mais fluidas e líquidas, provocando mudanças na própria condição humana. Não à toa, Zygmunt Bauman chamou essa constante mudança das relações no tempo e espaço de “modernidade líquida”.⁴⁵

Nenhum dos campos de interação humana escapou desse marcante traço da sociedade atual, que se traduziu como motor do capitalismo global, juntamente com o feroz avanço tecnológico propiciado no século XXI. É de se notar que a globalização permitiu o acesso de informações em lapso temporal consideravelmente mais reduzido, através de meios mais

⁴⁵ Cf. BAUMAN, Zygmunt. *Liquid Modernity*. 1ª Edição. Malden, MA: Polity Press, 2000, p. 7-8.

acessíveis, repercutindo, evidentemente, nas estratégias negociais das empresas ao redor do globo.⁴⁶

Sem embargo, constata-se que a proliferação das tecnologias no âmbito econômico tornou a compreensão dos fatos econômicos mais complexa, fazendo com que a legislação, por vezes, se torne obsoleta ou imprópria para lidar com as situações concretas que se apresentam no mundo real.⁴⁷

Evidente que essas alterações se espalharam para o Direito Tributário, que está em constante atrito com as novas realidades. Naturalmente, as discussões acerca da incidência de tributos e sobre o alcance de normas tributárias ganharam relevo, tendo como um de seus grandes exemplos a discussão acerca da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre licenciamento de softwares.⁴⁸

Nesse contexto, o Direito Tributário também buscou se integrar à nova realidade por meio da alteração de leis, regulamentos, doutrina e jurisprudência. Essa adaptação tem como ponto de partida o objetivo de se conferir a necessária eficiência ao nosso sistema tributário, propiciando um ambiente de igualdade de condições competitivas no mercado.⁴⁹

Importante destacar que o Direito Tributário não apenas é alterado e influenciado pela realidade, como também é ele indutor de mudanças na economia, como bem observaram André Folloni e Camila Beatriz Simm ao destacarem que o Direito Tributário não se restringe à sua própria realidade e, que, na verdade, trata-se de um sistema interligado com os demais envolvendo uma “troca”: ao mesmo tempo em que a realidade social influencia o Direito Tributário, este, por sua vez, estabelece normas indutoras de comportamento que influenciam os segmentos da vida social.⁵⁰

⁴⁶ LOUREIRO, Francisco Serra. *O impacto da globalização no Direito Tributário*. Revista Jurídica Portucalense, Porto, nº 19, p. 44-74, 2016. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/issue/view/543>. Acesso em: 16/04/2021.

⁴⁷ ROCHA, Sérgio André. *Reduzir número de tributos não significa, necessariamente, simplificação*. Conjur, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-16/sergio-rocha-reduzir-numero-tributos-nao-garante-simplificacao>. Acesso em 12/04/2021.

⁴⁸ O tema foi decidido pelo STF ainda em 2021, através das Ações Diretas de Inconstitucionalidade de nº 1.945/MT e 5.659/MG, em notório julgamento que envolveu grandes debates acerca do advento de novas formas de exercício de atividades remuneradas, necessidade de uma interpretação evolutiva dentro do Direito Tributário e aproximação do Texto Constitucional com a realidade fática. À época da realização do presente trabalho, a publicação do acórdão ainda não havia ocorrido, sendo que tais registros foram realizados com base nos votos proferidos em sessão e da seguinte notícia disponibilizada no sítio eletrônico do STF: <http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>.

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 87-88.

⁵⁰ FOLLONI, André. SIMM, Camila Beatriz. *Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito*. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria, v, 11, n. 1. p. 49-70, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/issue/view/1034>. Acesso em 12/04/2021.

Disso decorre a necessidade de a administração tributária atualizar suas disposições para abarcar novas situações dentro do fluxo constante de mudança na economia, mas não apenas aquelas relacionadas à obrigação principal, como também às aquelas “acessórias”. Os deveres instrumentais tributários se mostram relevantes nesse contexto justamente por criarem novas prestações com o fim de racionalizar a fiscalização e arrecadação dos tributos.

Caio Augusto Takano sintetiza os objetivos desses deveres em dois: “[...] (i) a otimização da arrecadação estatal e; (ii) o combate à evasão fiscal por meio de efetivo controle e fiscalização pelos órgãos fazendários [...]”.⁵¹

Diante da crescente complexidade das relações econômicas e da necessidade de se obter novos meios para a consecução de tais objetivos, a administração tributária se viu obrigada a seguir o mesmo caminho, traçando uma série de deveres instrumentais detalhados e rigorosos.

A título exemplificativo, segue quadro contendo alguns dos deveres instrumentais tributários federais:

Tabela – Deveres Instrumentais Tributários Federais

Dever Instrumental	Objetivo e previsão normativa
DBF – Declaração de Benefícios Fiscais	Coletar informações relativas: (i) às doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente e aos Fundos do Idoso; (ii) às doações e patrocínios de projetos culturais e artísticos; (iii) aos patrocínios ou doações no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos; (iv) ao cancelamento, deferimento e indeferimento definitivos de pedidos de concessão e de renovação dos certificados de entidades beneficentes de assistência social. Instrução Normativa RFB nº 1307, de 27 de dezembro de 2012.
DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais	Apuração de informações relacionadas aos seguintes tributos administrados pela Receita Federal do Brasil: IRPJ, IRRF, IPI, IOF, CSLL, PIS, COFINS, CIDE-Combustível, dentre outros. Instrução Normativa RFB nº 2005, de 29 de janeiro de 2021.
REGPI – Registro Especial de Controle de Papel Imune	Instrumento por meio do qual os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizam operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos com a imunidade tributária adquirem registro especial. Instrução Normativa RFB nº 1817, de 20 de julho de 2018.

⁵¹ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 12.

DIMOB – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias	Levantamento das informações relativas às operações envolvendo a comercialização, aquisição, alienação ou aluguel de imóveis, dentre outras. Instrução Normativa RFB nº 1115, de 28 de dezembro de 2010.
DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte	Obter dados relacionados à apuração do IRRF acerca das pessoas físicas e jurídicas que pagaram ou creditaram rendimentos em relação aos quais tenha havido retenção do IRRF, bem como outras situações especificadas. Instrução Normativa RFB nº 1915, de 27 de novembro de 2019.
DOI – Declaração sobre Operações Imobiliárias	Levantamento destinado aos Serventuários da Justiça, responsáveis por Cartórios de Notas, de Registro de Imóveis e de Títulos e Documentos, das informações relativas às operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas. Instrução Normativa RFB nº 1112, de 28 de dezembro de 2010.
GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social	Objetiva a obtenção de informações referentes aos segurados da Previdência Social, envolvendo dados acerca de contratos de trabalho, vínculos entre funcionário-empresa, dentre outros. Instrução Normativa RFB nº 1999, de 23 de dezembro de 2020.
ECD – Escrituração Contábil Digital	Unificar a apresentação ao Fisco, por meio digital, dos livros Diário e Razão, além de Balancetes Diários e Balanços, e fichas de lançamento comprobatórias. Instrução Normativa RFB nº 2003, de 18 de janeiro de 2021.
ECF – Escrituração Contábil Fiscal	Obtenção de informações relativas às operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da CSLL. Instrução Normativa RFB nº 2004, de 18 de janeiro de 2021.
e-Financeira	Intenta a obtenção de dados referentes às operações financeiras e de previdência privada por meio da entrega de conjunto de arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares. Instrução Normativa RFB nº 1571, de 02 de julho de 2015.
NF-e – Nota Fiscal Eletrônica	Possui o intuito de documentar operações e prestações relacionadas ao IPI e ICMS, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador. Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005.

Fonte: Autoria própria, com base na tabela contida na monografia apresentada por Lorena Cardoso Zanol.⁵²

⁵² O quadro foi elaborado com base na seguinte obra: ZANOL, Lorena Cardoso. *As Obrigações Acessórias Tributárias Federais: o cruzamento de dados das informações fiscais*. Trabalho de Conclusão de Curso

Como não podia deixar de ser, esse movimento também foi acompanhado pelo uso ostensivo da tecnologia, como se vê, por exemplo, a partir da criação do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que estipulou um instrumento para unificar as atividades que integram a escrituração o contábil e fiscal, mediante fluxo único, computadorizado, de informações (art. 2º).

O uso da tecnologia por parte do Fisco continua presente nos dias atuais, como se vê pela edição da Instrução Normativa RFB nº 1888, de 10 de julho de 2019, a qual prevê a obrigatoriedade da prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Essa tendência não passou despercebida pela doutrina, consoante os apontamentos de Andréia Fogaça Maricato, que denota sua importância. A jurista acentua que a informatização promovida pela administração tributária brasileira facilita identificação do valor correto do tributo devido e possibilita ao Fisco maiores condições de confrontar as informações repassadas pelo contribuinte com os dados preexistentes em seus sistemas. Ademais, a jurista pontua que a utilização ostensiva da tecnologia no âmbito dos deveres instrumentais tributários ocasiona uma mudança de paradigma na própria constituição do crédito tributário.⁵³

Feito, de forma sintética, esse panorama acerca do contexto de instituição dos deveres instrumentais nos dias atuais, faz-se necessária uma brevíssima digressão acerca do princípio da legalidade, mormente no âmbito tributário, a fim de se averiguar acerca da necessidade, ou não, da edição de lei formal para sua instituição.

Em seu sentido amplo, o princípio da legalidade está estampado em nosso ordenamento jurídico através do inc. II do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

As origens do primado da legalidade em nosso país vigoram desde o seu nascimento, conforme evidencia Gilmar Ferreira Mendes:

No primeiro quarto do século XIX, a Constituição Imperial de 1824 incorporou o postulado liberal de que todo o Direito deve expressar-se por meio de leis. Essa ideia inicial de ‘Império da Lei’, originada dos ideários burgueses da Revolução Francesa, buscava sua fonte inspiradora no pensamento iluminista, principalmente em Rousseau, cujo conceito inovador

(Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Mato Grosso. Cuiabá, p. 16-20, 2016.

⁵³ MARICATO, Andréia Fogaça. *O Dever Instrumental Informatizado e a Denúncia Espontânea*. Revista de Direito Brasileira, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 209-223, dezembro, 2012. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/issue/view/273/showToc>. Acesso em: 12/04/2021.

na época trazia a lei como norma geral e expressão da vontade geral (*volonté general*). A generalidade de origem e de objeto da lei (Rousseau) e sua consideração como instrumento essencial de proteção dos direitos dos cidadãos (Locke) permitiu, num primeiro momento, consolidar esse então novo conceito de lei típico do Estado Liberal, expressado no art. 4º da Declaração de Direitos de 1789: ‘A liberdade consiste em poder fazer tudo o que não prejudica ao outro. O exercício dos direitos naturais de cada homem não tem mais limites que os que asseguram a outros membros da sociedade o gozo desses mesmos direitos. Estes limites somente podem ser estabelecidos pela lei.’⁵⁴

O jurista prossegue afirmando que a noção de legalidade se relaciona ao fato de não haver poder acima ou à margem da lei, sendo esta última o alicerce de todo o Estado de Direito.⁵⁵ A referida noção tem como princípio o refreamento do exercício absoluto do poder por parte do Estado, constituindo-se como verdadeira garantia aos cidadãos de que a conduta estatal será pautada por critérios mínimos de aceitabilidade face à sociedade.

Exatamente por isso que o nosso sistema constitucional tributário primou pela necessidade de edição de lei, em sentido formal, para a instituição e majoração de tributos, consoante a redação do inciso II do art. 150 da Carta Magna. Cabe mencionar que são admitidas exceções à regra da legalidade, estando elas expressamente contidas no Texto Constitucional,⁵⁶ as quais não possuem pertinência para o presente trabalho.

O jurista Gerd Willi Rothmann explicita que por força deste princípio é que se exige que todos os elementos constitutivos da obrigação tributária sejam determinados por lei formal.⁵⁷

Ricardo Lobo Torres acrescenta que não basta o tributo ser imposto por lei em sentido formal, sendo imprescindível que a referida lei deve estar em consonância com a competência traçada pela Constituição Federal. Nas palavras do eminente jurista, “Não é qualquer lei baixada

⁵⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1476.

⁵⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1478.

⁵⁶ A título de exemplo, o art. 153, § 1º e o art. 177, § 4º, I, b:

Art. 153. (...)

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Art. 177. (...)

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser: (...)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

⁵⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. *O Princípio da Legalidade Tributária*. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 268. 1972.

pelo Congresso Nacional ou pelas Assembleias Estaduais que tema a aptidão de instituir tributo. Torna-se indispensável que seja lei emanada do poder específico traçado pela Constituição.”⁵⁸

Ainda segundo Rothmann, “[...] a lei que autoriza a cobrança de tributos não pode deixar ao critério da administração e diferenciação objetiva, ela própria tem que realizar essa diferenciação”, o que denotaria o condicionamento do nascimento do fato gerador da obrigação principal ao princípio da legalidade.⁵⁹

Nesse contexto, alguns juristas passaram a entender que a instituição dos deveres instrumentais tributários também se submete à reserva legal prevista na Carta Maior. Dentre eles, sobressaem-se os juristas mineiros Sacha Calmon e Misabel Derzi, o paulista Paulo de Barros Carvalho, o potiguar Gurgel de Faria, bem como o gaúcho Leandro Paulsen (com nuances).

A doutrinadora Mizabel Derzi preceitua que o fato gerador da “obrigação acessória” deverá decorrer da lei, delimitando seus contornos básicos para que o regulamento pormenorize os deveres. Frisa a jurista que a própria lei deverá plasmar, modelar e enformar o conteúdo dos deveres instrumentais tributários, em respeito ao princípio fundamental da legalidade.⁶⁰

Paulo de Barros Carvalho preceitua que cabe à lei ordinária a criação e delimitação do escopo dos deveres instrumentais tributários. Argumenta que os atos administrativos voltados a balizar comportamentos, através de intervenção na esfera jurídica dos administrados, devem estar previstos em normas de lei ordinária. Sintetizando seu raciocínio, como tais deveres implicam um fazer ou um não fazer, somente a lei poderá instituí-los.⁶¹

O referido jurista alega que a previsão legal da regra padrão de incidência é incompleta se não dispuser acerca dos contornos formais e instrumentais que serão aptos a configurar, de forma adequada e idônea, “[...] seu aparecimento no mundo factual”.⁶²

Sacha Calmon compartilha do mesmo pensamento, fundamentando suas razões no artigo 5º, inc. II, da Constituição Federal de 1988.⁶³ Apoiando-se em Kelsen, o jurista pressupõe que os deveres instrumentais tributários não podem ser enquadrados como meros deveres

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *O Conceito Constitucional de Tributo*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 587.

⁵⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. *O Princípio da Legalidade Tributária*. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 268. 1972.

⁶⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários ao CTN*. 13ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1090-1092.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 103.

⁶² *Ibidem*, p. 103.

⁶³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 742.

jurídicos, concluindo que se tratam de “condutas obrigatórias impostas imperativamente pela lei”.⁶⁴

Não difere o pensamento de Gurgel de Faria ao ponderar que o disposto nos artigos 113 e 96 do CTN deve ser interpretado em harmonia com a Constituição Federal de 1988. Segundo o jurista, o advento do Texto Maior reforçou o princípio da legalidade (art. 5º, II) em matéria de instituição de deveres instrumentais. Prossegue o jurista aduzindo que aos decretos e demais normas complementares cabe apenas o papel, quando necessário, de explicitar a lei para viabilizar seu melhor cumprimento. Sendo assim, defende a necessidade de edição de lei, formal e materialmente considerada, para instituição dos referidos deveres.⁶⁵

Da mesma forma, Leandro Paulsen reconhece que a gênese dos deveres instrumentais está sob reserva legal relativa. Isto é, ao seu ver, apenas lei formal poderá criar os deveres instrumentais, de maneira que seu detalhamento poderá ser delegado aos atos infralegais do Poder Executivo.⁶⁶

Seu pensamento é semelhante àquele externado por Sacha Calmon: se, de um lado, os deveres instrumentais tributários são aptos a constituir ônus gravosos aos contribuintes, ainda que sem conteúdo econômico, do outro, a Constituição Federal 1988 garante que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão por força de lei.⁶⁷

Noutro giro, entendendo pela dispensa de edição de lei formal para a criação dos deveres instrumentais, distinguem-se os juristas paulistas Luís Eduardo Schoueri, Caio Takano e Kiyoshi Harada, bem como o cearense Hugo de Brito Machado.

Na percepção de Schoueri, não há como se afastar o mandamento constitucional previsto no inc. II do art. 5º do Texto Constitucional. Contudo, adverte que isso não significa que os deveres instrumentais deverão ser instituídos, obrigatoriamente, por lei em sentido formal, bastando que esta última atribua a determinada autoridade a competência para sua criação.⁶⁸

O doutrinador esclarece que a norma constitucional deve ser conciliada com a previsão contida no § 2º do artigo 113 do CTN para se chegar à seguinte leitura: “A lei deve conferir à autoridade administrativa o poder de fiscalizar um determinado tributo e de editar as normas complementares necessárias para tanto.” Prossegue indicando que, por óbvio, as normas

⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 739-741.

⁶⁵ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *Obrigações Tributárias*. In: FREITAS, Vladimir Passos de (org.). *Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 8ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020, p. 616-717.

⁶⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 243.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 162.

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 942.

editadas pelo Poder Executivo deverão estar dentro das balizas e limites fixados pelo legislador, revelando-se como necessárias para assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal.⁶⁹

Caio Augusto Takano relembra que a Legalidade Tributária insculpida no art. 150, inc. I, da Constituição Federal, exige a edição de lei unicamente para a instituição ou majoração de tributo, não se relacionando com a criação dos deveres instrumentais.⁷⁰

Além disso, o jurista relata que essa opção também foi adotada pelo CTN, uma vez que o legislador não incluiu os deveres instrumentais no rol de matéria sob reserva de lei, consoante o artigo 97 do Código. Segundo ele, trata-se de outorga de autorização à Administração Pública para a imposição de deveres instrumentais que assegurem o cumprimento da obrigação tributária.⁷¹

Nessa mesma linha, os apontamentos de Kiyoshi Harada evidenciam que a ampla e diversificada gama de deveres instrumentais impossibilita qualquer pretensão de previsibilidade por parte do legislador, especialmente após as inúmeras alterações introduzidas pela informatização dos sistemas fiscais.⁷² O pensamento pode ser reforçado com base nos deveres instrumentais elencados na Tabela exemplificativa, que pressupõem um detalhamento técnico além do esperado para a atividade legiferante.

O referido doutrinador elucida que, por força do artigo 115 do Código Tributário Nacional, os deveres instrumentais decorrem do conjunto de dispositivos contidos na legislação tributária, que, por seu turno, envolve atos legais e infralegais. E, em sendo assim, seria dispensável a necessidade de edição de lei formal para criar os referidos deveres, sendo plausível a ocorrência de delegação legislativa para tanto.⁷³

O mestre cearense, Hugo de Brito Machado, por seu turno, não poupa críticas ao entendimento de que os deveres instrumentais devem decorrer somente de previsões legais em

⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 943.

⁷⁰ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 96.

⁷¹ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 96.

⁷² HARADA, Kiyoshi. *Fato gerador da obrigação tributária acessória*. *Âmbito Jurídico*, 2011. Link: https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/fato-gerador-da-obrigacao-tributaria-acessoria/#_ftnref3. Acesso em 16/04/2021.

⁷³ *Ibidem*.

sentido estrito, afirmando que a assertiva “[...] é evidente exagero e revela compreensão inteiramente diversa do que seja uma obrigação tributária acessória”.⁷⁴

Em seu juízo, se o inc. II do art. 5º da Carta Magna tivesse amplitude irrestrita, “seriam totalmente inúteis todas as prescrições normativas infralegais, te tal sorte que poderiam ser atirados na cesta de lixo todos os regulamentos, portarias, e tantos outros atos normativos, sem que isto qualquer falta fizesse ao ordenamento jurídico”.⁷⁵

Apesar da robustez dos argumentos da primeira corrente aqui relatada, o presente estudo adotará a posição exposta por último, na esteira da jurisprudência dos tribunais superiores nacionais.

Isso porque, ao se interpretar o art. 5º, inc. II, da Carta Magna, deve-se ter em mente que sua principal função é combater a arbitrariedade, seja em face do Estado seja em face de outros indivíduos. O princípio transveste-se como verdadeira garantia individual de que os direitos dos cidadãos não serão censurados de modo opressor.

Nesse contexto, é de se reforçar a distinção entre o princípio da legalidade e o princípio da reserva legal. O jurista Alexandre de Moraes a clarifica como o primeiro sendo de maior abrangência que o segundo. Em sua visão, pelo princípio da legalidade fica determinado que os comandos jurídicos que importem na adoção de comportamentos forçados deverão provir da lei.

Já com relação ao princípio da reserva legal, arrazoa que ele “opera” de maneira mais restrita e diversa, qual seja: a reserva legal incide somente sobre os campos materiais especificados pela Constituição. Assim sendo, preceitua que todos os comportamentos humanos se sujeitam à legalidade (há de existir uma lei que funcione como suporte para sua imposição), mas somente alguns se submetem à reserva da lei (apenas a lei poderá impor tal comportamento).⁷⁶

Sobre o princípio da legalidade, Gilmar Ferreira Mendes aponta que:

Quando a Constituição, em seu art. 5º, II, prescreve que ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’, por ‘lei’ pode-se entender o conjunto do ordenamento jurídico (em sentido material), cujo fundamento de validade formal e material encontra-se precisamente na própria Constituição. Traduzindo em outros termos, a Constituição diz que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa que não esteja previamente estabelecida na própria Constituição e nas normas jurídicas dela derivadas, cujo conteúdo seja inovador no ordenamento

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Algumas Questões a Respeito da Obrigação Tributária Acessória*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 299.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 299-300.

⁷⁶ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 36ª Edição. São Paulo: Atlas, 2020, p. 128.

(Rechtsgesetze). O princípio da legalidade, dessa forma, converte-se em princípio da constitucionalidade (Canotilho), subordinando toda a atividade estatal e privada à força normativa da Constituição.⁷⁷

Das lições explicitadas, tem-se, por certo, que os atos infralegais (decretos, regulamentos, portarias) não estão contidos dentro do conceito de “lei em sentido formal”. Todavia, isso não significa que eles sempre estarão em dissonância com o princípio da legalidade erigido na Constituição.

Com efeito, novamente Gilmar Mendes esclarece que a grande diferença entre a “lei” e “regulamento” é o fato de que a primeira possui aptidão para inovar originariamente no ordenamento jurídico pátrio, enquanto o segundo não o altera, mas apenas desenvolve, concretiza ou torna específico o comando contido em lei.⁷⁸

Pois bem, nos parece claro que a norma contida no § 2º do art. 113 do CTN, em consonância com o Texto Constitucional, faculta a criação de deveres instrumentais tributários por normas infralegais, desde que haja lei formal atribuindo competência ao Poder Executivo para o expediente.

É dizer: dispondo a lei formal sobre a delegação ao Executivo da instituição de prestações de fazer ou não fazer, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, será perfeitamente válida e consonante com a sua criação por atos infralegais, tendo em conta que tais atos estariam desenvolvendo, concretizando ou tornando específico a letra da lei.

Alberto Xavier também compartilha dessa visão, afirmando que “[...] é necessária a existência de uma lei formal que explícita ou implicitamente autorize o Poder Executivo a regulamentar os aspectos instrumentais do fenômeno tributário”. Reconhece, ainda, que estando presente tal legitimação, o ato infralegal pode criar poderes e deveres instrumentais sem com que isso revele-se como quebra da “fiel execução da lei”, na medida em que os referidos deveres intentam, justamente, assegurar a eficácia prática das leis.⁷⁹

Diante disso, forçoso concluir que não há violação do princípio da legalidade quando ato infralegal institui dever instrumental tributário, com a ressalva de que lei formal deverá conferir essa atribuição ao Executivo.

Importante mencionar que, conforme ensina Takano, é necessária a edição de lei em sentido material para atribuir competência fiscalizatória a uma autoridade administrativa, “sem

⁷⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1481-1482.

⁷⁸ Ibidem, p. 1483.

⁷⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 32-33.

a qual os deveres instrumentais careceriam de interesse da arrecadação ou da fiscalização, tornando-os inexigíveis”. Finaliza o jurista afirmando que a lei será imprescindível para atribuir a competência da Administração Tributária para instituir deveres instrumentais tributários, mas não para que essa competência seja exercida, podendo seu exercício decorrer de qualquer um dos instrumentos normativos trazidos pelo art. 96 do CTN.⁸⁰

Na visão do presente estudo, a interpretação de que os deveres instrumentais demandariam a edição de lei formal para sua instituição: (i) não toma em conta a distinção entre o princípio da legalidade e o princípio da reserva legal; (ii) ignora o fato de que há expressa previsão legal (art. 113, § 2º, do CTN) autorizando a instituição dos referidos deveres pela legislação tributária (que compreende atos infralegais) e; (iii) acaba por inviabilizar a efetividade da atividade tributante no mundo jurídico e não confere o melhor sentido à norma.

Também há de se notar que não há incompatibilidade entre a tese proposta com o fato de que as multas pelo descumprimento dos deveres instrumentais devem ser previstas em lei, a teor do art. 97, inc. V, do CTN. Essa crítica pode ser sintetizada no seguinte pensamento:

Por fim, não há consistência na afirmação de que apenas a aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação acessória é que dependeria de previsão legal específica. Se o consequente da norma punitiva depende de previsão legal, por certo que seu antecedente deve ser definido pela mesma via legislativa. Exigir lei para estabelecer que ao descumprimento de obrigação acessória corresponde determinada multa e deixar ao Executivo dispor sobre o pressuposto de fato da norma, ou seja, sobre os deveres formais cuja infração implica sanção, é um contrassenso que viola tanto o art. 5º da CF, como o art. 97, V, do CTN. Note-se que este diz que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades ‘para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas’, exigindo, pois, que o pressuposto de fato da sanção seja também disciplinado por lei.⁸¹

A resposta para a crítica foi pormenorizada por Luís Eduardo Schoueri ao ponderar que o antecedente da norma é, exclusivamente, o descumprimento do dever instrumental. Em seu entendimento, a previsão infralegal não contém o antecedente, mas sim o próprio dever instrumental. Conclui o jurista afirmando que se fosse necessária a edição de lei formal para a definição dos deveres instrumentais referidos na lei como sua condição de validade, a atuação administração, nos casos em que se prevê a aplicação de penas, restaria severamente limitada e inoperável.⁸²

⁸⁰ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 99.

⁸¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 163.

⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 942.

Cumpra ressaltar, ainda, que a previsão de multas, em caso de descumprimento dos deveres instrumentais, tomará em conta o alcance e limite das leis em função das quais foram criadas, nos termos do artigo 99 do CTN.⁸³

Outrossim, por óbvio, a previsão de tais multas deverá estar em consonância com os primados da proporcionalidade, razoabilidade e segurança jurídica. O legislador tributário não possui carta branca para instituir as multas como bem quiser, vez que o expediente também deverá respeitar o princípio do não-confisco, consagrado em diversas ocasiões pelo Pretório Excelso.⁸⁴

No âmbito dos Tribunais Superiores, a jurisprudência é pacífica no sentido da inexigibilidade da edição de lei formal para a instituição de deveres instrumentais tributários. Veja-se, por exemplo, o julgamento da Ação Cível Originária nº 1.098/MG pelo Plenário do STF, no qual restou consignado que os deveres instrumentais tributários decorrem não apenas da lei, como também dos “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”.⁸⁵

Ademais, o referido julgado atestou a possibilidade de instituição dos deveres instrumentais a partir de atos normativos infralegais inobstante o disposto no art. 9, § 1º, do CTN. É dizer que a reserva legal se limita à definição das hipóteses de responsabilidade tributária e dos atos que os entes públicos deverão praticar na qualidade de responsáveis tributários.

⁸³ “Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

⁸⁴ Forte em interpretação que estende o comando do art. 150, IV, da CF/88, às multas tributárias, o STF, a título de exemplo, declarou que surge inconstitucional a multa cujo valor é superior ao do tributo devido (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 833.106 AgR/GO, Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752798811>. Acesso em: 16/04/2021.

⁸⁵ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível Originária n. 1.098/MG. Autor: Estado de Minas Gerais. Ré: União Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752798811>. Acesso em: 16/04/2021. Ementa: Direito constitucional e tributário. Ação cível originária. Obrigação tributária acessória. Imunidade recíproca. 1. Compete ao Supremo Tribunal Federal conhecer e julgar originariamente causas que envolvam a interpretação de normas relativas à imunidade tributária recíproca, em razão do potencial abalo ao pacto federativo. Precedentes. 2. A obrigação acessória decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional). Esse termo não engloba apenas as leis, mas também “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (art. 96 do Código Tributário Nacional). (...) 4. O art. 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional institui reserva legal para a definição das hipóteses de responsabilidade tributária e dos atos que os entes públicos deverão praticar na qualidade de responsáveis tributários. O dispositivo não afasta a possibilidade de obrigações acessórias serem impostas por atos normativos infralegais. 5. Não ofende o princípio da isonomia ou abala o pacto federativo norma que impõe a obrigação de apresentação de declaração de débitos e créditos de tributos federais aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, mas não a estende aos órgãos da própria União. 6. Pedido que se julga improcedente. (grifo nosso)

Não é diverso o entendimento do STJ, que, por ocasião do julgamento do Tema nº 367 dos Recursos Repetitivos, pacificou o entendimento de que os deveres instrumentais tributários podem ser instituídos por normas infralegais, a partir de uma interpretação do art. 96 do CTN.⁸⁶

O mesmo entendimento pode ser evidenciado ao se realizar o exame da fundamentação utilizada no Recurso Especial nº 724.779/RJ⁸⁷. Extrai-se do voto condutor que, sem embargo do princípio da legalidade, a análise conjunta dos artigos 96 e 100, inciso I, do CTN, torna clara

⁸⁶ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.116.792/PB. Recorrente: Banco Itaú S/A. Recorrido: Estado da Paraíba. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900071647&dt_publicacao=14/12/2010. Acesso em: 16/04/2021. 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. HIGIDEZ 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.

1. O ente federado legiferante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida "obrigação acessória" não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ínsitos no ordenamento jurídico. 2. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (desprovidos do timbre da patrimonialidade), que a viabilizam. (...) 5. Os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN, (...). 6. Destarte, o ente federado competente para instituição de determinado tributo pode estabelecer deveres instrumentais a serem cumpridos até mesmo por não contribuintes, desde que constituam instrumento relevante para o pleno exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Pública Tributária, assecuratório do interesse público na arrecadação. (...) 13. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifou-se)

⁸⁷ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 724.779/RJ. Recorrente: União (Fazenda Nacional). Recorrido: Liquid Carbonic Indústria S/A. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500238958&dt_publicacao=20/11/2006. Acesso em: 16/04/2021. Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONSOLIDAÇÃO DE BALANCETES MENSAIS NA DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE. CRIAÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. COMPLEMENTAÇÃO DO SENTIDO DA NORMA LEGAL. (...) 4. A análise conjunta dos arts. 96 e 100, I, do Codex Tributário, permite depreender-se que a expressão "legislação tributária" encarta as normas complementares no sentido de que outras normas jurídicas também podem versar sobre tributos e relações jurídicas a esses pertinentes. Assim, consoante mencionado art. 100, I, do CTN, integram a classe das normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas - espécies jurídicas de caráter secundário - cujo objetivo precípuo é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas aos limites por ela impostos. 5. É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-tributárias relacionadas ao tributo em si, exsurgem outras, de conteúdo extra-patrimonial, consubstanciadas em um dever de fazer, não-fazer ou tolerar. São os denominados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual sua regulação foi legada à "legislação tributária" em sentido lato, podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, sempre vinculados à lei da qual dependem. (...) 8. Recurso especial provido. Somado a esse entendimento os seguintes julgados: REsp nº 32.739/SP, REsp nº 46.478/SP, REsp nº 84.984/SP, REsp nº 86.331/SP e REsp nº 111.125/SP.

a compreensão de que o termo “legislação tributária” abrange normas complementares que são aptas a versar sobre relações jurídicas instrumentais atinentes aos tributos.

Em síntese, por bem ilustrar o pensamento adotado no presente estudo, ainda que de maneira por demasiada simplória, confira-se o seguinte trecho de fala de Luís Eduardo Schoueri, proferido na Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário de 05/03/2009:

O artigo 5 [da CF] fala em virtude de lei, que é uma questão completamente diferente. Ninguém é obrigado a deixar, a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei. Em virtude de lei não é na lei, é em virtude de uma lei. Ou seja, é o exemplo que eu costumo dizer para os alunos. Se eu dando aula digo a um aluno que ele deve se comportar ou sair, eu dou essa ordem com base no estatuto da faculdade. O estatuto da faculdade, por sua vez, vai estar com base no regimento da universidade, e por sua vez, enfim, chegaremos a uma lei, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação. Portanto, a minha ordem é em virtude de uma lei, mas certamente não está previsto na lei que o professor pode mandar o aluno para fora da classe. Então, em virtude de lei não é na lei. Você disse aqui que o SPED não tem base em lei. Então, eu peço que você qualifique. Você diz: ‘Não é previsto na lei’, concordo. Não estou substituindo nem majorando tributo. Mas a sua acusação é mais forte. Você diz: ‘Não há sequer em virtude de lei’ [...].⁸⁸

2.4. O “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”.

A terceira característica dos deveres instrumentais tributários a ser abordada, em linhas gerais, é o fato de tais deveres terem como finalidade a colheita de informações no interesse da arrecadação e fiscalização tributária.

Sem dúvida esta característica nos parece ser tormentosa, em razão da vagueza e indeterminação da parte final do art. 113, § 2º, do CTN, ao prescrever que os deveres instrumentais serão previstos: “[...] no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Preliminarmente, surge a seguinte indagação: o que é exatamente o “interesse da arrecadação e fiscalização tributária”?

A resposta para esse questionamento é determinante, pois, como será abordado no capítulo 3 do presente estudo, o alcance do “interesse da arrecadação e da fiscalização tributária” influenciará os limites para a instituição dos deveres instrumentais.

De início, como bem pondera Cristiano José Ferrazzo, o legislador não vincula os deveres instrumentais a tributo específico, mas sim à atividade da administração tributária em

⁸⁸ Fala do Professor Luis Eduardo Schoueri na Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 05/03/2009. Disponível em: <http://www.ibdt.org.br/material/arquivos/Atas/Integra_05032009.htm>. Acesso em: 16/04/2021.

caráter genérico.⁸⁹ Tal fato denota a abstração da norma ao prever que sua instituição não depende, necessariamente, da existência de um tributo.

O autor indica que se está diante de uma norma de feição imprecisa que confere razoável liberdade ao aplicador do direito para determinar tais interesses. Entretanto, ressalta que o vocábulo “interesse” não pode ser interpretado como se fosse fluído e impreciso, desconsiderando as demais normas do sistema tributário nacional.⁹⁰ Em adiantamento ao que será detalhado nas linhas a seguir, destaca-se que os deveres instrumentais tributários não podem ser instituídos ao bel-prazer da administração tributária.

Maurício Zockun reforça essa última assertiva ao frisar que o mandamento das prescrições contidas nas normas jurídicas que preveem deveres instrumentais possui um propósito específico: levar ao conhecimento da Administração, entendida como a curadora do interesse público, as informações necessárias para que seja possível a apuração do surgimento de fatos jurídicos tributários, eventos que provoquem a suspensão da exigibilidade do tributo, bem como a extinção da obrigação tributária.⁹¹

O referido jurista pontua que a norma tributária instrumental somente deverá prescrever as condutas que permitam o atingimento das suas finalidades em prol da arrecadação de tributos.⁹² O pensamento exarado é o de que a norma instituidora de deveres instrumentais está adstrita à prescrição de condutas que obriguem, permitam ou proíbam condutas que visem prover a administração tributária com informações no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos.

É dizer que os deveres instrumentais deverão ser criados com suporte em um juízo de estrita necessidade de vinculação com o fim de se obter a coleta de informações relevantes para assegurar o cumprimento das obrigações principais ou para possibilitar a escusa de seu pagamento (no caso de entidades isentas ou imunes). O dever instrumental que não possua esse pressuposto não poderá subsistir no ordenamento jurídico, sob pena de desvirtuamento dos institutos previstos na lei.

Noutro giro, relevante afirmar que esse interesse não pode prevalecer irrestritamente sobre os indivíduos, como bem pondera Haroldo Domingos Bertoni Filho ao acentuar que a própria existência de um Estado de Direito representa, por si mesma, a impossibilidade da prevalência de um interesse público indisponível e abstrato. Segundo o autor, se assim não

⁸⁹ FERRAZZO, Cristiano José. *Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, p. 111. 2006.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 23.

⁹¹ ZOCKUN, Maurício. *Regime Jurídico da Obrigação Acessória Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 134-135.

⁹² *Ibidem*, p. 134-135.

fosse, ter-se-ia a existência de um interesse indisponível em confronto com o ideal de dignidade da pessoa humana, de forma que este sucumbiria em face daquele.⁹³

A conclusão chegada pelo jurista é no sentido de que não é possível a instituição de um dever instrumental que sobrecarregue o indivíduo excessivamente a partir do único argumento de que essa imposição é em razão do interesse da coletividade. Assim como entende o autor, o presente estudo entende que o Estado de Direito não permite a prevalência irrestrita da coletividade frente aos interesses do homem.⁹⁴

Presente, portanto, um possível conflito entre o interesse público elencado no art. 113, § 2º, do CTN, e o interesse individual, dentro de uma perspectiva de invasão à liberdade do fiscalizado.

Para o deslinde desse eventual conflito, recorre-se à doutrina de Robert Alexy, a qual afirma que essa possível discordância, nos casos de colisões entre interesses, não pode ser solucionada com base em uma preferência absoluta entre tais deveres, mas sim através de um “[...] sopesamento entre os interesses conflitantes”.⁹⁵

Desse raciocínio decorre o fato de que é impossível definir, com precisão, o que é o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Essa análise deve ser tomada de forma individualizada, verificando-se se o dever instrumental em questão preenche os requisitos mínimos para sua existência no ordenamento jurídico, como a observância à proporcionalidade e razoabilidade.

Por ora, o importante é que esses requisitos mínimos também se relacionam à finalidade da instituição do dever instrumental correspondente. Isto é, se este último é adequado para cumprir com a finalidade de equipar o Fisco com as informações pertinentes ao cumprimento das obrigações principais.

Frise-se que a finalidade dos deveres instrumentais voltada ao interesse da fiscalização e da arrecadação admite graduações, não sendo fixa, vez que “determinados deveres podem atender melhor às finalidades descritas do que outros”.⁹⁶

Novamente é oportuna a conclusão do jurista Maurício Zockun no sentido de que o nosso sistema tributário exige que os fins (prerrogativas públicas – arrecadação de tributos)

⁹³ FILHO, Haroldo Domingos Bertoni. Os deveres instrumentais ante o teste da proporcionalidade. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 189. 2017, p. 91-92.

⁹⁴ Ibidem.

⁹⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 95.

⁹⁶ MENDES, Raquel Vieira. *Deveres instrumentais tributários: limites e funções*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 160. 2018..

deverão possuir correspondência com os meios (instrumentos – deveres instrumentais) para cancelar a validade das normas, cuja análise dependerá de um exame que tem por base princípios constitucionais como os da proporcionalidade e da razoabilidade,⁹⁷ que serão melhor abordados no subtópico 3.3 do presente estudo.

Nesse sentido, pode-se concluir que a instituição dos deveres instrumentais tributários deve observar balizas mínimas traçadas pela Constituição, sob pena de distorcer as relações tributárias, como adverte Madja de Sousa Moura Florencio ao asseverar que a convocação estatal para a participação do contribuinte na gestão da arrecadação tributária, entendida como uma atividade de interesse público e tipicamente estatal, deve se adequar à razoabilidade, especialmente quando essa “participação” onera consideravelmente o contribuinte.⁹⁸

Vale mencionar que temas envolvendo o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” também já foram objeto de análise pelos Tribunais Superiores, como pode ser visto através do julgamento do REsp 539.084/SP pela Primeira Turma do STJ.⁹⁹

O referido julgado explicitou que o Poder Estatal de instituição de deveres instrumentais tributários deve seguir o disposto no § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, que pode ser traduzido na necessidade de se observar o interesse da arrecadação quando da sua instituição.

Isto é, há de se haver um interesse direto na arrecadação tributária que possibilite a criação de um dever instrumental direcionado ao sujeito passivo correspondente. No caso concreto, o voto condutor assentou que, não havendo tributo a ser recolhido pelo sujeito passivo, não haveria motivo/interesse suficiente para se impor “obrigação acessória” que respeitasse a exigência do CTN.

Portanto, tendo em conta que os deveres instrumentais buscam subsidiar a atuação da Administração Tributária com o objetivo da fiscalização e arrecadação de tributos, observa-se que a obrigação principal tributária acaba por se tornar estritamente vinculada ao cumprimento dos deveres instrumentais tributários, revelando-se a complexidade da relação jurídica tributária.

⁹⁷ ZOCKUN, Maurício. *Regime Jurídico da Obrigação Acessória Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 135-136.

⁹⁸ FLORENCIO, Madja de Sousa Moura. *Praticabilidade, obrigações acessórias e as garantias constitucionais do cidadão-contribuinte*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 100. 2016, p. 65.

⁹⁹ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 539.084/SP. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: L F Participacoes LTDA. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200300866703&dt_publicacao=19/12/2005. Acesso em: 17/04/2021.

2.5. Os limites temporais para a exigência dos deveres instrumentais tributários

Por fim, serão traçadas breves considerações acerca dos marcos temporais aos quais os deveres instrumentais tributários deverão observar em seu regime jurídico.

Estando os deveres instrumentais entrelaçados com a finalidade de municiar o Fisco com as informações pertinentes à arrecadação e à fiscalização de tributos, pode-se inferir que a sua exigência não poderá conservar-se de forma incondicional no tempo.

Ressalte-se que tal circunstância não se contradiz com a tese de que tais deveres são desprovidos de transitoriedade. Isso porque a fixação de um termo para sua exigência não desconstitui o fato de que esses deveres continuam tendo caráter sucessivo e constante.

É dizer: o estabelecimento de um marco temporal para o limite na exigência dos deveres instrumentais não é sinônimo de afirmar que tais deveres serão extintos mediante uma causa precisa e certa.

Necessário lembrar que, enquanto o limite para sua instituição perdurar, poderão ocorrer prorrogações, alterações e mudanças na sua forma de coleta. O direito de o Fisco demandar o cumprimento continuado dos deveres instrumentais permanece sempre que o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” permanecer hígido.

Empreendida essa breve explanação, cumpre investigar justamente qual o limite do interesse consignado supra. Em primeiro lugar, mostra-se insustentável a ideia de que a exigência dos deveres instrumentais persiste, invariavelmente, no tempo, cujo posicionamento é adotado por Maurício Zockun. Segundo o jurista, a fiscalização dos deveres instrumentais tributários por parte do agente público decorre de um poder, e não de um direito. Tal fato, no entendimento do autor, faz com que o poder de polícia que autoriza essa fiscalização seja imprescritível, podendo ser exercido a qualquer tempo.¹⁰⁰

A principal razão pela qual tal raciocínio não subsiste é porque o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” não é perpétuo. Ora, ultrapassado o prazo decadencial/prescricional de constituição/cobrança de crédito tributário, não há qualquer conveniência, por parte da administração tributária, em continuar fiscalizando o cumprimento de deveres instrumentais relacionados a créditos tributários decaídos/prescritos.

Em outras palavras, o dever de o Fisco exigir o cumprimento de tais deveres é eliminado quando seu fundamento de validade é derrubado, qual seja: a coleta de informações relacionadas à arrecadação e fiscalização de tributos. Se não há tributo a ser recolhido, não há interesse em averiguar deveres instrumentais a ele relacionados.

¹⁰⁰ ZOCKUN, Maurício. *Regime Jurídico da Obrigação Acessória Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 145.

A exceção surge com relação às entidades isentas e imunes, situação na qual, mesmo não havendo tributo a ser recolhido, há interesse da arrecadação e fiscalização da administração tributária, a fim de verificar a legitimidade de tais entidades para figurarem nessa condição, respeitando-se, do mesmo modo, os prazos decadenciais contidos no CTN.

Não se mostra adequada a pretensão de exigir deveres instrumentais de tributos que não podem mais ser arrecadados, frente aos primados da proporcionalidade e razoabilidade, e à própria finalidade da instituição desses deveres.

Caio Takano clarifica esse raciocínio ao ponderar que:

Ainda que exista uma norma geral e abstrata prevendo a obrigação tributária – o que até justificaria (em abstrato) o dever de suportar a fiscalização –, a ocorrência da prescrição ou da decadência [...] implica a inexistência de interesse no exame acurado dos documentos e livros fiscais, com vistas à fiscalização daqueles débitos, cabendo ao contribuinte, apenas o dever de comprovação desses fatos. Caso o agente da fiscalização insista em sua pretensão fiscalizatória, deverá o contribuinte se socorrer de norma individual e concreta emanada pelo Poder Judiciário, que reconheça a extinção do crédito tributário e a conseqüente extinção, também, do fundamento do dever instrumental.¹⁰¹

Frise-se, novamente, que a regra também se aplica aos não-contribuintes (entidades isentas e imunes), vez que o prazo decadencial para constituição de créditos tributários impede que o Fisco exija o cumprimento de deveres instrumentais referentes à períodos acobertados por ele.

Além disso, cumpre ressaltar que o parágrafo único do art. 195 do Código Tributário Nacional, ao dispor sobre regras aplicáveis à administração tributária, prevê a conservação dos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.¹⁰²

Caio Takano aduz que a referida norma consiste em regra especial direcionada ao dever de manutenção dos livros e documentos fiscais, de forma a limitar a pretensão estatal de efetivar

¹⁰¹ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 127.

¹⁰² “Art. 195. (...)”

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

um procedimento fiscalizatório de uma obrigação já formalizada ao período anterior à prescrição.”¹⁰³

Em verdade, a ideia de que o prazo para exigência dos deveres instrumentais tributários é infundável nos parece desarrazoada e em colisão com os princípios da segurança jurídica, proporcionalidade e razoabilidade. Tal entendimento levaria a um cenário de completo caos e de elevação nos custos para o cumprimento de tais deveres.

À vista do que foi exposto no presente subtópico, infere-se que a oneração excessiva do contribuinte evidencia a abusividade na instituição dos deveres instrumentais tributários, que, por seu turno, diminui a eficiência da administração tributária e, de forma mediata, afeta a própria neutralidade do sistema tributário, como será discutido nos próximos capítulos.

3. A NEUTRALIDADE FISCAL: CONCEITO, PRESSUPOSTOS, LIMITES E RELAÇÃO COM OS DEVERES INSTRUMENTAIS

3.1. Histórico e considerações iniciais

Feitas as provocações iniciais acerca da natureza jurídica dos deveres instrumentais tributários, serão abordados, na sequência, sem qualquer pretensão de exaurir o assunto, alguns apontamentos acerca da neutralidade tributária.

A noção de neutralidade como um princípio tributário remonta à ideia liberal clássica de que o Estado não deve intervir nos movimentos de mercado, baseado na concepção de que este último teria aptidão para se aperfeiçoar e autorregular, respeitando-se a liberdade dos agentes econômicos.¹⁰⁴ Isso porque, no regime absolutista que precedeu ao Estado Liberal, a finalidade da tributação era vista como um mero instrumento de “enriquecimento do soberano” e os valores arrecadados eram destinados ao “Tesouro Real”.¹⁰⁵

Como será comprovado adiante, a concepção de como deve ser o modo de atuação Estatal (sua função perante à sociedade), dentro de um dado período, é determinante para a configuração de como será a concepção de neutralidade tributária para esse determinado Estado.

¹⁰³ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 128.

¹⁰⁴ STIVAL, Juliane. *A exegese do Princípio da Neutralidade Fiscal no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no regime da substituição tributária na concessão de incentivos fiscais e na elisão fiscal*. Âmbito Jurídico, 2011. Link: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-exegese-do-principio-da-neutralidade-fiscal-no-sistema-tributario-nacional-sobretudo-no-regime-da-substituicao-tributaria-na-concessao-de-incentivos-fiscais-e-na-elisao-fiscal/>. Acesso em 17/04/2021.

¹⁰⁵ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 61-62.

Ivan Allegretti afirma que foi nesse contexto liberal que surgiu a “regra de Edimburgo”, segundo a qual a tributação deveria ser reduzida ao máximo possível para não interferir na ordem espontânea do mercado: “*leave-them-as-you-find-them rule of taxation*”.¹⁰⁶ Isto é, a sociedade deveria reger-se por uma concepção negativa da atuação estatal, que deveria abster-se de adentrar na esfera “sagrada” do mercado.

Em síntese, a lógica parte da premissa de não-intervenção do Estado no mercado por considerar que a tributação se constitui como óbice ao desenvolvimento e crescimento econômico. Evidencia-se, portanto, um paradoxo entre o liberalismo clássico econômico e a tributação.

Todavia, essa percepção foi-se desgastando ao longo do tempo em razão de sucessivos conflitos e crises entre a crescente necessidade de uma atuação Estatal de maior magnitude e a autorregulação do mercado. Esta última, por sinal, mostrou-se fértil para acentuar as desigualdades sociais, em virtude de uma visão excessivamente individualista da noção de liberdade.¹⁰⁷

Surge, então, a caracterização de um Estado Social, ancorado na visão de que o Estado deve intervir ativamente, de forma gradativa, na gestão das diretrizes econômicas e sociais da sociedade, com o fim de reestruturar a ordem social e possibilitar a superação das crises e desigualdades geradas pelo paradigma anterior.¹⁰⁸ Nesse contexto, para se propiciar o papel ativo do Estado foi necessária a evolução da tributação, que passou a ser vista como uma forma de concretizar as liberdades coletivas por meio da angariação de recursos pelo Estado.

Nessa linha, partiu-se da premissa de que o papel do Estado consiste em apaziguar a elevada concentração de renda na mão de poucos e potencializar o usufruto de direitos sociais por todos, por meio de uma visão expansiva dos princípios da equidade e da diferença que pressupõe a privação, em maior escala, daqueles que possuem mais recursos.¹⁰⁹

Ademais, no Estado Social os tributos passaram a ser vistos não apenas como forma de obtenção de recursos, como também um instrumento para influenciar comportamentos dos agentes econômicos, adquirindo feição extrafiscal. Tal feição possibilitou a utilização da tributação como mecanismo de indução de comportamentos que valorizam situações em que a

¹⁰⁶ ALLEGRETTI, Ivan. *A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 121. 2013, p. 77.

¹⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 59-60.

¹⁰⁸ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. *Estado Social e Tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, p. 245. 2006, p. 18-20.

¹⁰⁹ RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001, p. 155-156.

mera arrecadação passou a ser um elemento secundário do tributo.¹¹⁰ É dizer que essa extrafiscalidade também permitiu a utilização da tributação como um meio de se alcançar princípios de ordem coletiva e social.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior reforça essa ideia ao pontuar que os tributos passaram a ser vistos não apenas como meras fontes de receita para os Estados nacionais. Sua instituição, majoração e instituição teria a função, também, de intervir na economia.¹¹¹

Sem embargo, o paradigma abordado alhures também foi sofrendo desgastes ao longo do tempo, particularmente em razão do exponencial endividamento público, decorrente da incapacidade de o Estado gerir seus gastos e a política fiscal cada vez mais ostensiva e irracional. Com efeito, o aumento na carga tributária foi enfrentando resistência cada vez mais persistente, tornando o financiamento do Estado Social um tema sempre problemático.¹¹²

Além disso, verificou-se o aumento na descrença no papel “garantidor” do Estado Social, traduzido na falta de aptidão estatal em assegurar o efetivo cumprimento dos direitos fundamentais e sociais à população. Na mesma esteira, o Estado social mostrou-se insuficiente para resolver os problemas da forma que propôs, o que se constata, especialmente, a partir da permanência das desigualdades sociais gerada pelo paradigma anterior.¹¹³

Importante mencionar a incapacidade de o Estado Social acompanhar as ferozes mudanças ocorridas a partir da metade do século XX no contexto da globalização, especialmente no âmbito tecnológico, como foi abordado rapidamente no subtópico 2.3. do presente estudo. Dentre outros fatores de desgaste, não se pode olvidar também acerca da crescente competição fiscal entre as jurisdições nacionais, possibilitada em função da mobilidade dos fatores de produção e da redução das barreiras comerciais entre os países, o que acarretou uma impetuosa disputa entre estados para atração de investimentos privados.¹¹⁴

Enfim, tais fatores demandaram a substituição do Estado Social por um novo paradigma que buscasse maior equilíbrio entre as facetas “liberal” e “social” da tributação, fazendo com

¹¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 36-37.

¹¹¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados incentivos fiscais*. In: *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007, p. 308-320.

¹¹² Cf. MOREL, Nathalie. PALME, Joakim. *Financing the Welfare State and the Politics of Taxation*. Bent Greve. *The Routledge Handbook of the Welfare State*, Routledge, p. 400-409, 2012. Disponível em: https://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/823556/filename/Morel_Palme-Financing_the_welfare_stateFINAL.pdf. Acesso em 20/04/2021.

¹¹³ SEVEGNANI, Joacir. *A Resistência aos Tributos no Brasil: o Estado e a sociedade em conflito*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Vale do Itajaí. Itajaí, p. 186. 2006, p. 44-45.

¹¹⁴ SILVA, Napoleão Luiz Costa da. *Uma resenha sobre a competição tributária entre jurisdições*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Rio de Janeiro, setembro, 2001, p. 1-2. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4370>. Acesso em 20/04/2021.

que a neutralidade fiscal passasse a ser uma tentativa de manutenção do equilíbrio da economia e de evitar desvirtuamentos de uma economia imperfeita, através da tributação.¹¹⁵

Essa visão pode ser substanciada no pensamento de Paulo Caliendo, o qual afirma que a história da tributação corresponde tanto à luta contra a opressão fiscal e pela restrição ao poder do Estado de cobrar tributos de forma arbitrária e sem explicações para suas despesas, como também à busca pela justiça material, consubstanciada na repartição igualitária de bens e utilidades públicas.¹¹⁶

Ressalta-se que a superação do paradigma anterior não foi suficiente para afastar todas as premissas do Estado Social, uma vez que os estados modernos estão edificados em princípios de garantia de direitos fundamentais, como a dignidade humana, liberdade, trabalho, saúde e educação. Naturalmente, tais garantias passam por custos e estratégias que vão além de sua mera enunciação.¹¹⁷ Fosse assim, as disposições contidas nas constituições ao longo do globo de nada valeriam.

A experiência liberal clássica evidenciou que o Estado hodierno não pode deixar de interferir na esfera econômica através da tributação quando assim for necessário, de modo a atingir os objetivos econômicos e sociais de uma sociedade. Isso se dá porque a arrecadação tributária tornou-se o meio para a implementação de políticas positivas ou negativas do Estado.¹¹⁸

Em realidade, o que subsiste atualmente é o desafio de conceber novas áreas e métodos de intervenção estatal tributária para de fato reduzir a desigualdade social e cumprir com as garantias básicas da sociedade¹¹⁹. O objetivo consiste na efetivação do equilíbrio entre a atuação estatal garantidora dos direitos fundamentais e a liberdade de atuação dos agentes econômicos.

Nesse contexto, infere-se que a ideia de neutralidade fiscal nos leva à percepção de que o Estado, no exercício de sua atividade tributante, deverá adotar uma postura de imparcialidade, equidistância e igualdade de oportunidades aos agentes econômicos. Mas ressalta-se que tal

¹¹⁵ ELALI, André. *Algumas considerações sobre neutralidade e não-discriminação em matéria de tributação*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, São Paulo, v. 17, n. 85, p. 26-40, março/abril, 2009, p. 32.

¹¹⁶ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 58.

¹¹⁷ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 248, 256, 404, 2483 e 2484.

¹¹⁸ BARROS, Maurício. *Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 283. 2010, p. 69-70.

¹¹⁹ KERSTENETZKY, Celia Lessa. GUEDES, Graciele Pereira. *O Welfare State resiste? Desenvolvimento recentes do estado social nos países da OCDE*. Ciência & Saúde Coletiva (online), v. 23, n.7, p. 2095-2106, abril, 2018, p. 2105. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-81232018000702095&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em 21/04/2021.

percepção não é sinônimo de indiferença e abstenção estatal, pois, para se manter a neutralidade do sistema, por vezes é necessário determinar certos comportamentos para evitar distorções.¹²⁰

Isto é, não há uma incompatibilidade entre a neutralidade fiscal e a isonomia tributária, mas sim uma relação de complementariedade. Essa relação pode ser evidenciada, principalmente, quando se busca analisar, ao invés do direito dos contribuintes, o dever por parte do Estado de se abster ou tomar partido em situações que envolvam a livre concorrência.¹²¹

Dessa percepção deriva a conclusão de que poderão haver desigualdades econômicas entre os agentes de mercado, desde que seja garantida a igualdade de condições quando da partida da competição entre tais agentes, uma vez que a desigualdade estaria relacionada unicamente à eficiência econômica apresentada no desempenho da atividade econômica.¹²²

Portanto, o panorama atual relacionado à neutralidade fiscal afasta a ideia utópica de que a tributação não deve afetar o comportamento dos agentes econômicos. Deveras, sua percepção relaciona-se à necessidade de o estado, como ente tributante, utilizar das normas tributárias como forma de induzir comportamentos dos agentes econômicos que impliquem na correção de distorções de mercados e na proteção da livre concorrência.¹²³

3.2. Neutralidade Fiscal como Princípio da Constituição Federal de 1988

Na linha do que foi exposto no subtópico anterior, é possível inferir que a Constituição Federal do Brasil abraça a ideia de que o Estado brasileiro, de modo a subsidiar seus custos e gastos, pode editar e instituir normas tributárias que interfiram na esfera econômica como forma de concretizar os princípios por ela consagrados.

Até porque não é possível conceber-se a ideia de que a instituição de tributos não afetará o comportamento dos agentes econômicos. Pelo contrário: revela-se acertada a premissa de que independentemente do tributo, haverá, em maior ou menor grau, influência sobre o comportamento dos contribuintes.¹²⁴

A primeira norma da CF/88 que podemos elencar como fonte de propulsão da neutralidade fiscal é o art. 170 e seu parágrafo único.¹²⁵ A leitura conjunta dos referidos

¹²⁰ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, p. 143. 2005.

¹²¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 101-103.

¹²² SANTOS, Luiz Fernando Barboza dos. *Direito Tributário e a Livre Concorrência*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, p. 136. 2013, p. 60.

¹²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. In: *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 242.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 253.

¹²⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

dispositivos atesta que a ordem econômica tem por fim último a dignidade da pessoa humana, sendo certo o direito de todo cidadão o livre exercício de atividades econômicas.

Dentre as consequências geradas por tais disposições, infere-se que o Estado não poderá utilizar a política fiscal, à pretexto de garantir a dignidade da pessoa humana, sem nenhuma preocupação ou compromisso com relação aos efeitos que podem ser gerados no mercado em decorrência de sua adoção, especialmente quanto à manutenção da livre concorrência.¹²⁶

Por certo, a garantia de liberdade de iniciativa impede a adoção de atos estatais tendentes a malferi-la, pelo fato de transvestir-se como verdadeira faceta da dignidade humana. Exatamente por isso que a atuação estatal deve garantir a igualdade de oportunidades aos agentes econômicos, viabilizando a atividade das empresas dedicadas às atividades lícitas.¹²⁷

É dizer que há limites para a busca das finalidades constitucionais, não podendo o Estado desatender aos primados da legalidade e das limitações constitucionais ao poder tributante. Nunca é demais lembrar que, em matéria de competência tributária, os fins não justificam os meios. E, sendo assim, o ente tributante não pode exercer seu poder de forma arbitrária, devendo respeitar os demais princípios do Texto Constitucional.¹²⁸

Noutro aspecto, tal preocupação também se estende à responsabilidade estatal em preservar a livre concorrência por meio da edição de leis que reprimam o abuso de poder econômico, como se denota da conferência do § 4º do art. 173 da Carta Magna¹²⁹. Esse direcionamento pode ser evidenciado por meio da regularização de leis editadas com o objetivo de acabar com a concorrência desleal.¹³⁰ Dentre elas, podemos citar a Lei nº 4.137/1962, a qual criou a autarquia encarregada da política de defesa da livre concorrência no Brasil: o Conselho Administrativo de Defesa Econômica – Cade.

Nesse contexto de se evitar o abuso de poder econômico no mercado, com razão Hamilton Dias de Souza ao ponderar que os chamados devedores contumazes – contribuintes

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.

¹²⁶ ALLEGRETTI, Ivan. *A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 121. 2013, p. 81-82.

¹²⁷ GODOY, Leonardo Rodrigues de. *Princípio da Neutralidade Fiscal e a Livre Concorrência*. Revista de Estudos Tributários – RET, Porto Alegre, v. 19, nº 114, p. 90-109, março-abril, 2017, p. 96.

¹²⁸ BARROS, Maurício. *Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 283. 2010, p. 103-104

¹²⁹ Art. 173. [...] § 4º - lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

¹³⁰ MEDINA, Francisco das Chagas Sampaio. *Neutralidade Tributária no Brasil: um estudo na perspectiva da Livre Concorrência, posicionamento doutrinário e jurisprudencial*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade de Fortaleza. Fortaleza, p. 111. 2016, p. 63.

que atuam de forma sistemática e consciente para deixar de recolher tributos para obter vantagem concorrencial indevida – não possuem legitimidade para arguir direito à livre iniciativa, a teor dos dispositivos mencionados.¹³¹

Surge, então, a ideia da neutralidade fiscal como um meio de salvaguardar a igualdade de condições entre agentes econômicos que se encontrem situações equivalentes. Dessa forma, a tributação deverá partir da premissa de que não poderão ser instituídos tratamentos desiguais aos contribuintes que são competidores diretos, salvo em casos que possam ser reconduzidos aos demais princípios constitucionais.¹³²

Por tal razão que o Plenário do STF, por ocasião do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, fixou a seguinte tese: “O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.”¹³³

O voto do Ministro Luís Roberto Barroso no julgado mencionado é enfático ao alertar que a falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS não afeta unicamente ao erário, mas também prejudica a livre concorrência, vez que as empresas que cometem essa prática acabam por se colocar em enorme vantagem competitiva em relação a seus competidores.

Especificamente com relação à tributação, o art. 146-A é expresso ao prescrever que poderá ser editada lei complementar com o fito de estabelecer critérios especiais de tributação

¹³¹ SOUZA, Hamilton Dias de. *Neutralidade tributária (cf/88, art. 146-a) e o combate aos devedores contumazes*. ETCO, 2015. Disponível em: <https://www.etc.org.br/projetos/neutralidade-tributaria-cf-88-art-146-a-e-o-combate-aos-devedores-contumazes/>. Acesso em 22/04/2021.

¹³² FORTES, Fellipe Cianca. BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise Econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal*. Scientia Iuris, Londrina, v. 14, p. 235-253, novembro, 2010, p. 242. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659>. Acesso em 22/04/2021.

¹³³ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334/SC. Recorrente: Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 23/04/2021.

Ementa: Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

(...)

5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

(...)

8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

que equilibrem o ambiente concorrencial¹³⁴, relacionando-se, de certa forma, com a própria isonomia tributária (art. 150, II).

Além disso, a norma reforça a ideia de que o Estado, como prolator de normas de ordem normativa e reguladora, deve atuar em nome do interesse comum, guardando imparcialidade.¹³⁵ Essa noção é importante porque evidencia o papel do Estado em evitar a criação de um dirigismo fiscal, marcado por uma atuação, em face aos agentes econômicos, que crie privilégios e gere insegurança jurídica. Como foi abordado no subtópico anterior, a manutenção do “Tesouro Real” não pode justificar a tributação de maneira arbitrária e com base em motivações pessoais.

Luiz Fernando Barbosa dos Santos defende que o dispositivo em exame positivou a neutralidade no ordenamento tributário brasileiro, constituindo-se como possibilitador do estabelecimento de normas tributárias como forma de combater violações à livre concorrência, assim como conferir o impedimento de que a atuação estatal, através de ação ou omissão, interfira de forma arbitrária e descabida no sistema concorrencial.¹³⁶

No entanto, cabe ressaltar que o art. 146-A do Texto Maior não franqueia ao Poder Legislativo a estipulação de medidas repressoras, mas sim a previsão de práticas que poderão desequilibrar o ambiente concorrencial e os instrumentos capazes de evitar ou eliminar os efeitos dessa distorção.¹³⁷ Isto é, o dispositivo deve ser lido sob a ótica dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, sempre vinculados à ideia de que a tributação não pode gerar discrepâncias injustificadas entre os agentes econômicos.

A doutrina de Eros Grau também aponta para o fato de que o referido artigo não significa que a ação legislativa será consequência de determinada conduta praticada por um agente econômico específico. Segundo o jurista, somente os desequilíbrios econômicos sistemáticos que autorizam a edição de lei complementar que atribua critérios especiais de tributação, concluindo o raciocínio no sentido de que o art. 146-A da Constituição Federal não tem o

¹³⁴ Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

¹³⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005., p. 277

¹³⁶ SANTOS, Luiz Fernando Barboza dos. *Direito Tributário e a Livre Concorrência*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, p. 136. 2013, p. 77.

¹³⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributação e Concorrência: breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal*. *Derecho y Cambio Social*, Lima-Peru, nº 37, ano XI, p. 1-28, julho, 2014, p. 11. Disponível em: http://www.derechocambiosocial.com/revista037/TRIBUTACAO_E_CONCORRENCIA.pdf. Acesso em 23/04/2021.

condão de impor ação corretiva em relação ao comportamento individualizado de agentes econômicos.¹³⁸

Outrossim, importa mencionar que a neutralidade fiscal, como princípio constitucional, não é uma exclusividade do ordenamento jurídico brasileiro, como se evidencia da leitura do artigo 81º da Constituição da República Portuguesa, o qual traz uma série de disposições acerca de deveres e condutas do Estado Português relacionadas ao tratamento da economia.¹³⁹

Com notável semelhança ao art. 170 da Constituição Federal Brasileira, a alínea “f” do citado dispositivo sufraga o dever estatal de “assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas [...]”.

Paralelamente, a alínea “b” do mesmo artigo assevera que também incumbe ao estado a promoção da justiça social, assegurando “[...] a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal.”

Das disposições depreende-se que a nação portuguesa também adota uma noção de neutralidade fiscal que privilegia tanto a livre concorrência e a atividade econômica como a ideia de equidade e distribuição da riqueza. Nítido, portanto, o diálogo entre a livre iniciativa e as garantias individuais, uma vez que a relação diz respeito à própria liberdade de atuação do ser humano de poder empreender e exercer seu trabalho.¹⁴⁰

Tais preceitos, assim como a CF/88, reforçam a ideia de que a neutralidade fiscal não pode ser vista apenas como uma faceta “negativa” da atuação estatal, como também um princípio que objetiva concretizar uma “Tributação Ótima”. Isto é, a neutralidade fiscal também se manifesta através da adoção de condutas positivas por parte do Estado.

Na opinião de Jeferson Teodorovicz, a Teoria da Tributação Ótima representa um empenho estatal, através de uma política fiscal pautada em contribuições de teor econômico, sociológico, jurídico e ético, com a finalidade de se obter um aperfeiçoamento do sistema tributário, de acordo com objetivos relacionados à capacidade econômica do contribuinte, redução nas distorções fiscais e aperfeiçoamento na distribuição de riquezas.¹⁴¹

¹³⁸ GRAU, Eros Roberto. *A interpretação do artigo 146-A da Constituição diante dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência*. In: SANTIAGO, Igor Mauler (org.). *Tributação e Livre Concorrência. Comentários ao artigo 146-A da Constituição Federal*. São Paulo: Conjur, 2018, p. 48.

¹³⁹ “Artigo 81.º Incumbências prioritárias do Estado
Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: [...]”

¹⁴⁰ SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. *Tributação e Livre Concorrência: um ensaio sobre o artigo 146-A da Constituição*. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Brasília, p. 32. 2011, p. 08.

¹⁴¹ TEODOROVICZ, Jeferson. *Tributação Ótima, tributo justo, ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro*. Cad. Esc. Dir. Rel. Int. (UNIBRASIL), Curitiba, v. 2, nº 23, p. 08-25, julho/dezembro, 2015, p. 11.

Na visão do presente estudo, o pressuposto de que o Estado deve buscar dar a máxima efetividade à atividade tributante é perfeitamente compatível com a ideia de neutralidade, na medida em que esta última visa a adoção de políticas tributárias eficientes no combate à desigualdade sem desprestigiar a liberdade de iniciativa. Do contrário, a atividade tributante geraria pouco desenvolvimento econômico e social, potencializando a injustiça tributária, constituindo-se como mera política de arrecadação.¹⁴²

No entender do presente trabalho, a intervenção estatal na economia através da tributação mostra-se, em determinados casos, de fundamental importância para assegurar o equilíbrio das relações econômicas. Tomemos, por exemplo, a crise financeira de 2008, período no qual a bolha imobiliária nos Estados Unidos colapsou e seus efeitos foram irradiados para o globo.

No Brasil, em razão da retração provocada pela mencionada crise, adotou-se uma política de redução de alíquotas de tributos de caráter extrafiscal, como o IPI¹⁴³. A referida redução, por tempo determinado, foi possível por meio da edição de Decretos pelo Poder Executivo¹⁴⁴, com o propósito de apaziguar a escassez da demanda provocada pela crise. Seria esta ação estatal uma violação à neutralidade fiscal?

Na linha do que foi sustentado no presente capítulo, a resposta é veementemente negativa. A afronta à neutralidade fiscal será evidenciada somente quando a intervenção estatal por meio da tributação mostrar-se arbitrária e violadora dos demais princípios constitucionais que norteiam a ordem econômica (propriedade privada, defesa do consumidor, livre concorrência, redução das desigualdades regionais e sociais, dentre outros).

Na realidade, a extrafiscalidade revela-se como uma importante ferramenta para assegurar a neutralidade fiscal. O que não se coaduna com o sistema tributário é a extrafiscalidade adquirir uma faceta de dirigismo fiscal que provoque distorções desarrazoadas e infundamentadas.

Disponível em: <https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/view/3002/2572>. Acesso em 21/04/2021.

¹⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O princípio da eficiência em matéria tributária*. In: Scientia Iuridica, Braga, Tomo LVI, nº 312, p.647-667, outubro-dezembro, 2007, p. 655. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2017/09/20/32f2e7arevista_scientia_ivridica_o_principio_da_eficiencia_out2007.pdf. Acesso em 21/04/2021.

¹⁴³ O referido caráter tem como fundamento o art. 143, § 3º, I, da Constituição Federal: “[...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...]”.

¹⁴⁴ Cf. Decreto nº 6.687/2008; Decreto nº 6.743/2009; Decreto nº 6.825/2009 e; Decreto nº 6.890/2009.

No exemplo trazido, apesar de ter sido gerada uma renúncia de receita advinda da desoneração do IPI, foram gerados efeitos positivos na economia, como a redução do preço final de mercadorias ao consumidor, incrementação das vendas e a manutenção de empregos.¹⁴⁵

Isto é, ao contrário da concepção de neutralidade fiscal como a mera adoção de uma política fiscal que afaste a tributação como meio de interferência nas decisões dos agentes econômicos, tem-se que o primado da neutralidade constitui-se como a garantia de que a tributação não será efetivada de forma arbitrária e buscará dar maior equilíbrio ao ambiente econômico, quer a partir de uma postura estatal negativa, quer a partir de uma postura positiva.

Na mesma linha o pensamento de Daniel Szelbracikowski ao ponderar que o tributo, em sua compreensão arrecadatória e extrafiscal, deverá adequar-se aos demais princípios tributários consagrados no Texto Constitucional, de modo que, da ponderação entre tais princípios, a livre concorrência não seja aniquilada.¹⁴⁶

Ainda sobre a extrafiscalidade, percebe-se que sua função indutora, influenciando em comportamentos não qualificados juridicamente como proibidos ou obrigatórios, ao passar pelo crivo da validade, sempre deverá respeitar o princípio da igualdade tributária. Invariavelmente, a tributação extrafiscal, ao traçar meios, deverá buscar o cumprimento de finalidades prescritas em princípios constitucionais, devendo haver suficiente e demonstrada relação entre meio e fim.¹⁴⁷

Outro exemplo, no campo infraconstitucional, acerca da atuação de normas que privilegiam a neutralidade tributária é o art. 19 da Lei Complementar nº 87/1996, o qual prevê a não-cumulatividade do ICMS¹⁴⁸. Leonardo Buissa evidencia que a norma erradica, para efeitos de competitividade e formação do preço da mercadoria, as diferenças entre o tamanho da cadeia de produção e o número de operações envolvidas na produção da mercadoria, constantes no nosso país. Conclui o jurista afirmando que a regra permite a concorrência em pé de igualdade para os agentes econômicos.¹⁴⁹

¹⁴⁵ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Incentivos Fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros*. Revista da PGFN, p. 113-114.

¹⁴⁶ SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. *Tributação e Livre Concorrência: um ensaio sobre o artigo 146-A da Constituição*. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Brasília, p. 32. 2011, p. 14.

¹⁴⁷ FOLLONI, André. *Isonomia na Tributação Extrafiscal*. Revista Direito Getúlio Vargas, São Paulo, v. 10, nº 1, p. 201-220, janeiro-junho, 2014, p. 212.

¹⁴⁸ “Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

¹⁴⁹ BUISSA, Leonardo. BEVILAQUA, Lucas. *Neutralidade Tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago*. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo, nº 39, p. 263-280, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/en/39/neutralidade-tributaria-no-icms-e-criminalizacao-do-devedor-contumaz-imposto-declarado-e-nao-pago/>. Acesso em 22/04/2021.

Alternativamente, cumpre mencionar que há quem defenda que a neutralidade fiscal não se coaduna com os primados da progressividade e isonomia tributárias.¹⁵⁰ Porém, essa posição toma em conta uma visão ultrapassada do que o conceito de neutralidade efetivamente representa, como foi exposto nos subtópicos presente e anterior.

3.3. Neutralidade Fiscal e Deveres Instrumentais Tributários

Como se percebe, os estudos acerca da neutralidade fiscal sempre gravitaram em torno da discussão acerca de como a tributação (em um sentido amplo) pode ser utilizada para dar a máxima eficiência ao sistema econômico. Contudo, são poucos os que adentram especificamente no papel dos deveres instrumentais tributários como forma de concretizar a efetivação desse princípio.

O presente subtópico será voltado à abordagem acerca da relação entre a neutralidade fiscal, entendida como a busca estatal pelo equilíbrio econômico através da tributação, e os deveres instrumentais tributários.

No primeiro capítulo do presente trabalho, ressaltou-se que a finalidade da instituição dos deveres instrumentais tributários pela administração tributária consiste na otimização da arrecadação e fiscalização dos tributos. Repise-se que os ônus gerados por tais deveres devem ter estrita vinculação com a coleta de informações relevantes para assegurar o cumprimento das obrigações principais ou para possibilitar a escusa de seu pagamento.

Isso porque, por se tratarem de prestações positivas ou negativas impostas pela Administração Pública, elas deverão observar os princípios que regem a atividade da administração pública e submeter-se à limites de ordem material (proporcionalidade e razoabilidade) e temporal (prescrição e decadência). O sujeito passivo, por seu turno, deverá adotar certos comportamentos para efetivar o cumprimento de tais deveres, a depender do comando instituidor das prestações.

A consequência da adoção de comportamentos para o cumprimento dos deveres instrumentais consiste, inevitavelmente, no dispêndio de tempo e recursos financeiros. Isto significa que a instituição de deveres instrumentais, além de possibilitar a coleta das informações relacionadas à obrigação tributária principal, também acaba por induzir condutas para possibilitar sua efetivação.

¹⁵⁰ Ana Paula Ferreira de Almeida Vieira Ramalho aponta que a queda na progressividade do Imposto de Renda nos Estados Unidos da América e da Inglaterra teria como fundamento a ideia de neutralidade fiscal, compreendida, especificamente nesse caso, como a menor tributação para estimular investimentos e a economia. Cf. RAMALHO, Ana Paula Ferreira de Almeida Vieira Ramalho. *A tributação como instrumento de redução da desigualdade econômica no Estado Social: críticas à atual progressividade do Imposto de Renda*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, p. 192. 2020, p. 103-104.

Assim sendo, percebe-se que as normas instituidoras de deveres instrumentais tributários, do mesmo modo que as normas instituidoras de tributos, possuem aptidão para interferir no processo de tomada de decisões dos agentes econômicos. Contudo, é importante destacar que essa aptidão não é, de forma alguma, maléfica para a neutralidade do sistema tributário.

Deveras, a função dos deveres instrumentais de operacionalizar a fiscalização e arrecadação tributária permite que se combata aquela que é considerada, por vezes, a maior transgressão à livre iniciativa e à livre concorrência: a evasão fiscal.¹⁵¹ A repercussão da instituição dos referidos deveres é que ela, por vezes, concretiza a garantia de que os contribuintes serão tratados de maneira isonômica também no âmbito da fiscalização de tributos, e não apenas no seu pagamento.

A previsão de cumprimento de prestações que possibilitam a correta apuração e arrecadação do tributo devido milita a favor da neutralidade, a qual gravita ao redor da isonomia tributária. Pode-se dizer, então, que a instituição proporcional e razoável de deveres instrumentais confere coerência ao sistema tributário e complementa a previsão de que a instituição de tributos deverá respeitar a neutralidade fiscal.

Deveras, o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ disponibiliza uma ferramenta que permite, por meio de estudos e estimativas, a quantificação do valor deixado de ser arrecadado pelos cofres públicos em razão da sonegação fiscal. Segundo a ferramenta, de janeiro à maio de 2021 foram sonegados mais de R\$ 200 (duzentos) bilhões em tributos.¹⁵² A inquietante estimativa denota a importância de se fiscalizar corretamente os tributos por meio de uma atuação estatal racional no âmbito dos deveres instrumentais tributários.

Noutro giro, não poderão os deveres instrumentais interferir de forma excessiva na otimização da alocação dos meios de produção, ocasionando distorções no livre mercado. A sua instituição de maneira desarrazoada poderá gerar complicações no sistema, especialmente quanto à segurança jurídica e à eficiência da atividade econômica.¹⁵³

¹⁵¹ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 108-109.

¹⁵² Quanto Custa o Brasil. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em 06/05/2021.

¹⁵³ FREITAS, Leonardo Buissa. BEVILAQUA, Lucas. FREITAS, Gabriel Buissa de. *Neutralidade concorrencial e a indução econômica na tributação sobre o consumo*. Revista de Direito Constitucional & Econômico, v. I, nº 1, p. 95-119, janeiro-junho, 2019, p. 106. Disponível em: <https://www.unialfa.com.br/redec/index.php/index>. Acesso em 22/04/2021.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior alerta que a imposição de obrigações tributárias acessórias com o objetivo de evitar distorções na livre concorrência merece cautela para elas mesmas não se tornarem foco de desequilíbrios concorrenciais.¹⁵⁴ Noutras palavras, a administração tributária, a pretexto de combater distorções concorrenciais, deve também se atentar com a possibilidade de que os deveres instrumentais, por si próprios, traduzam-se como foco de desequilíbrios.

Roque Carrazza é claro ao pontuar que “[...] também não se pode, por meio de obrigações acessórias, restringir, de modo desnecessário e excessivo, a atuação das empresas, sob pena de violação ao princípio da livre iniciativa”.¹⁵⁵ Desse pensamento pode-se inferir que deve haver um equilíbrio entre os interesses da administração tributária e os efeitos gerados em decorrência da instituição dos deveres instrumentais.

Como foi abordado no subtópico anterior, a arrecadação eficiente não é aquela que possibilita o maior valor recolhido a título de tributo, mas sim aquela que implica o menor ônus possível ao contribuinte e propicia o maior equilíbrio nas oportunidades de mercado. Desse modo, a previsão de prestações excessivamente custosas ou de elevada complexidade estimulam seu descumprimento e, por conseguinte, comprometem a arrecadação tributária justa e eficiente.¹⁵⁶

Nesse sentido, o dever de colaboração promovido pela imposição de deveres instrumentais se justifica também sob a ótica de que a colaboração por parte do sujeito passivo concorra para a efetividade da tributação, permitindo que o sistema funcione de maneira adequada e previna situações de discrepância.¹⁵⁷

Saliente-se que a averiguação acerca do nascimento, ou não, das obrigações tributárias possui estreita relação com o dever de participação colaborativa pelos contribuintes, evidenciada pela participação de ambas as partes na relação jurídica tributária e exigida pelo Estado Democrático de Direito como condição para a atividade administrativa.¹⁵⁸

¹⁵⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado*. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005., p. 277

¹⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 223.

¹⁵⁶ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 112.

¹⁵⁷ PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 25-28.

¹⁵⁸ DI PIETRO, Juliano. *A Fiscalização Tributária e o Dever de Colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 288. 2013, p. 198.

Ademais, presume-se que a execução da atividade tributante será mais efetiva se o Fisco possuir todas as informações relativas à arrecadação e fiscalização de tributos. Caso contrário, essa atividade tornar-se-ia impraticável, uma vez que os diagnósticos acerca das informações seriam imprecisos e, nesse passo, ocasionariam soluções impróprias e infundamentadas para os problemas que surgissem. A prestação de informações por parte dos contribuintes é fundamental para manter a higidez do sistema tributário em sua totalidade.

Se, de um lado, a instituição dos deveres instrumentais não pode se mostrar abusiva, também não se mostra factível um sistema tributário que deixe de editar normas de caráter instrumental ao argumento de que elas geram ônus desnecessários aos agentes econômicos. Não há dúvidas sobre a vitalidade de tais normas para a preservação da livre concorrência e livre iniciativa. Por certo, reitera-se que um sistema que não exigisse deveres instrumentais dos sujeitos passivos não se sustentaria, traria diversos malefícios ao mercado e incrementaria a desigualdade econômica e social.

Faz-se necessário destacar que o fato de os deveres instrumentais não possuírem natureza patrimonial não se apresenta como óbice ao reconhecimento de que sua instituição pode gerar onerosidade. A ausência de patrimonialidade desses deveres é representada pela incapacidade de valoração econômica das prestações traçadas por eles. Por outro lado, a onerosidade é percebida a partir da constatação de que o seu cumprimento depende do dispêndio de recursos.¹⁵⁹

Conclui-se no sentido de que os deveres instrumentais também devem se submeter ao crivo da neutralidade fiscal. É dizer que a imposição de tais deveres deverá respeitar, além da proporcionalidade e da razoabilidade, outras duas premissas que serão fixadas a seguir (advindas dos postulados citados). Mas antes são necessárias curtas ponderações acerca desses dois postulados.

A proporcionalidade envolve o exame acerca da necessidade e adequação da norma legal a ser editada como forma de proibir a existência de atos legais inadequadas à consecução de seus fins.¹⁶⁰ É importante ressaltar que a proporcionalidade não se aplica exclusivamente às normas de caráter legal, como também a todos os atos normativos editados pela Administração Pública.

¹⁵⁹ MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. *Os custos de conformidade em contraposição à função e à importância das obrigações acessórias*. R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDPE, Belo Horizonte, ano 8, n. 15, p. 41-65, março-agosto, 2019, p. 42-43.

¹⁶⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 337.

Humberto Ávila vai adiante ao afirmar que a proporcionalidade fundamenta a ideia de que os direitos fundamentais possam ser restringíveis, não podem ser atingidos em seu cerne. O autor atenta que o exame da necessidade envolve a verificação da existência de outros meios, além do escolhido pelo Estado, que possam promover o fim almejado da mesma forma, com restrição dos direitos fundamentais envolvidos em menor grau. A adequação, noutra prisma, envolve a verificação empírica entre o meio proposto e o fim objetivado, sendo necessária a pertinência entre ambos.¹⁶¹

A proporcionalidade possui estreita relação com a razoabilidade, a qual também se revela como forma de limitação da discricionariedade administrativa. Sua análise envolve, especialmente, a aplicação de deveres de equidade, congruência, coerência e equivalência entre a norma a ser editada e as consequências dela advinda.¹⁶² A razoabilidade configura-se como importante elemento de ponderação voltado à solução de conflitos.

No âmbito dos deveres instrumentais tributários, tais postulados ganham relevância por se constituírem como elementos que deverão nortear a atividade da administração tributária quando da instituição de tais deveres. No âmbito da temática abordada no presente estudo, encontra-se em colisão o poder-dever estatal de arrecadação e fiscalização tributária com as garantias fundamentais dos contribuintes.¹⁶³

À vista das breves considerações acima expostas, pode-se dizer que, em razão dos primados da proporcionalidade e razoabilidade, exsurtem duas proposições complementares específicas que deverão nortear a arrecadação e fiscalização tributária.

A primeira premissa que deve abalizar a administração tributária no exercício de sua competência de instituição dos deveres instrumentais é o fato de que ela não poderá ocasionar um excessivo e injustificado ônus aos sujeitos passivos. Isto é, não poderão ser exigidas condutas que gerem um esforço, por parte dos contribuintes, incongruente com a finalidade da norma instituidora do dever instrumental.

Por mais que a instituição de tais deveres sejam condição necessária para o bom funcionamento do sistema tributário em sua integralidade, esse fim não pode justificar a previsão de deveres instrumentais que mutilem a atividade econômica, edificada sob os

¹⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 403

¹⁶² RIBEIRO, Marcelo Miranda. *A proporcionalidade e a razoabilidade como limites ao poder estatal de criar deveres instrumentais tributários*. Revista de Estudos Jurídicos, a. 16, n. 23, p. 215-239, 2012, p. 230. Disponível em: <https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/518>. Acesso em: 02/05/2021.

¹⁶³ RIBEIRO, Marcelo Miranda. *A proporcionalidade e a razoabilidade como limites ao poder estatal de criar deveres instrumentais tributários*. Revista de Estudos Jurídicos, a. 16, n. 23, p. 215-239, 2012, p. 236-237. Disponível em: <https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/518>. Acesso em: 02/05/2021.

princípios da livre iniciativa e livre concorrência. Sob esse pensamento, infere-se que a interferência excessiva no funcionamento regular dos agentes econômicos afigura-se como um dos limites para a instituição dos deveres instrumentais.

A segunda premissa consiste no fato de que a imposição dos deveres instrumentais tributários poderá prever diferentes graduações para promover o equilíbrio econômico e a máxima efetividade da arrecadação. Não se pode argumentar que o Estado deve deixar de impor deveres instrumentais ao argumento de que a atividade econômica não pode ser afetada pelo cumprimento de tais deveres.

Essa premissa se contrapõe à primeira na medida em que a ausência de imposição dos deveres instrumentais impede a efetiva liberdade do exercício da atividade econômica. Os encargos gerados por tais deveres possibilitam a realização da relação jurídico-tributária de modo isonômico e justo, em respeito aos ideais consagrados na Constituição Federal de 1988.

Destaca-se que a previsão de deveres instrumentais que estabelecem critérios de discriminação entre contribuintes se mostra em consonância com a ideia de neutralidade fiscal, desde que a razão do critério diferenciador esteja baseada na diversidade do objeto ou do sujeito, bem como na proporção entre ambos. Outrossim, dessa diferenciação deve resultar uma repercussão equânime entre os sujeitos passivos.¹⁶⁴

Nessa linha, há de se buscar, no âmbito dos deveres instrumentais, um equilíbrio entre a previsão de encargos a serem observados pelo sujeito passivo para seu cumprimento e a ausência de previsões nesse sentido. Essa solução privilegia tanto os ideais de coletividade que permitem o desenvolvimento social da República, quanto à noção de liberdade individual que se constitui como núcleo essencial do Texto Maior.

Sendo assim, partindo-se de uma visão global do Sistema Tributário Brasileiro, não faz sentido a argumentação de que os deveres instrumentais não se submetem à neutralidade fiscal, assim vista como a noção de que o Estado deve contribuir para a máxima eficiência ao sistema econômico à luz dos princípios constitucionais. Infere-se, portanto, que a conclusão do subtópico anterior de que os tributos sempre irão influenciar nas decisões a serem tomadas pelos contribuintes também se estende aos deveres instrumentais.

¹⁶⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 277.

4. OS CUSTOS DE CONFORMIDADE

4.1. Conceito, visão doutrinária, praticabilidade tributária e limites

Fixados os pressupostos do presente estudo atinentes aos deveres instrumentais tributários e à neutralidade fiscal, será empreendida, no presente capítulo, uma abordagem acerca de um tema que incorpora ambos os assuntos já tratados, a saber: os custos de conformidade.

Como se adiantou na introdução do presente trabalho, a relação entre o Fisco e os contribuintes não é una e simples, envolvendo diversos aspectos que a tornam complexa e multifacetada. Significa dizer que o pagamento de tributos não é trivial e compreende também o cumprimento de determinados deveres instrumentais para possibilitar a plena efetividade da arrecadação e fiscalização tributária.

Nesse sentido, o segundo capítulo evidenciou que a imposição dos referidos deveres importa, necessariamente, na geração de ônus e encargos aos sujeitos passivos, uma vez que deverão ser expendidos recursos e tempo para o cumprimento dessas imposições. Logo, os sujeitos passivos se veem compelidos à adoção de determinadas condutas para possibilitar o cumprimento dos comandos contidos nos deveres instrumentais.

Essa sujeição se dá em razão da existência de custos para que a conduta dos contribuintes esteja em conformidade com a legislação pertinente. Diversos doutrinadores debruçaram-se acerca da conceituação dos custos de conformidade, como será discorrido a seguir.

Em um primeiro momento, definiu-se que tais custos compreendem os custos de trabalho e tempo despendidos pelos contribuintes e não contribuintes no cumprimento da obrigação tributária e dos deveres instrumentais tributários.¹⁶⁵ Alguns desses custos podem ser exemplificados como o preenchimento de declarações, elaboração de planilhas e formulários, contabilização das operações praticadas, emissão de notas fiscais, dentre outras.

Roberto Miyoshi e Sílvio Hiroshi conceituam os custos de conformidade como os custos incorridos pelos contribuintes, ou terceiros, voltados à satisfação de todos os requisitos e obrigações previstas dentro de um sistema tributário. Interessante mencionar que os autores arrazoam que dentro dessa definição incluem-se o custo de aquisição de conhecimento suficiente para o cumprimento das determinações tributárias.¹⁶⁶

¹⁶⁵ PORTO, Éderson Garin. *Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: análise do peso das obrigações tributárias acessórias*. Revista FESDT, n. 9, p. abril, 2019, p. 9. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/9/artigos/2.pdf>. Acesso em 03/05/2021.

¹⁶⁶ MIYOSHI, Roberto Kazuo; NAKAO, Sílvio Hiroshi. *Riscos de Conformidade Tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo*. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 6, n. 49-50, 2012. Disponível em:

É notável que ambas as definições consideram os custos de conformidade como o conjunto de recursos dispendidos pelos sujeitos passivos para cumprir com a integralidade das normas previstas em um sistema tributário, quer seja no âmbito do recolhimento de tributos, quer seja no âmbito do cumprimento dos ônus referentes à criação de deveres instrumentais tributários. Não obstante, a maioria da doutrina estabelece singela divergência ao restringir o conceito apenas à segunda hipótese citada, pensamento ao qual o presente estudo subscreve.

Misabel Derzi e Frederico Breyner pontuam que os custos de conformidade são aqueles que os sujeitos passivos devem arcar para se adequar às normas instituidoras dos tributos para além da obrigação tributária principal. Outrossim, os doutrinadores estabelecem que tais custos podem ser divididos em custos de conformidade brutos e líquidos, sendo estes constituídos por aqueles com a subtração dos benefícios advindos de seu cumprimento (por exemplo deduções, reembolsos etc.).¹⁶⁷

Madja de Sousa aborda os custos de conformidade como aqueles necessários ao cumprimento das formalidades exigidas pela legislação tributária. A jurista atenta ao fato de que tais custos não podem ser ignorados quando do planejamento tributário da empresa, ressaltando que os recursos dispendidos para o cumprimento dos deveres instrumentais tributários devem ser tomados em conta pelos contribuintes.¹⁶⁸

Sublinhe-se que a origem do termo custo de conformidade advém da expressão da língua inglesa *compliance costs*, no sentido de que o sujeito passivo deve cumprir, observar, obedecer, executar a imposição dos deveres instrumentais tributários. *Compliance* deve ser tido como o dever de cumprimento aos comandos normativos e de pautar sua conduta em conformidade com as leis.¹⁶⁹

No mesmo contexto, Marcelo Vieira de Sousa César acentua que os custos de conformidade consistem nos custos para conformar a atividade econômica das empresas às normas tributárias. O jurista reforça a ideia de que os custos de conformidade não representam

<http://www.spell.org.br/documentos/ver/7629/riscos-de-conformidade-tributaria--um-estudo-de-caso-no-estado-de-sao-paulo>. Acesso em 27/04/2021.

¹⁶⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. BREYNER, Frederico Menezes. *Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Misabel-Derzi.pdf>. Acesso em 04/05/2021.

¹⁶⁸ FLORENCIO, Madja de Sousa Moura. *Praticabilidade, obrigações acessórias e as garantias constitucionais do cidadão-contribuinte*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 100. 2016, p. 72.

¹⁶⁹ MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. *Os custos de conformidade em contraposição à função e à importância das obrigações acessórias*. R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDFFE, Belo Horizonte, ano 8, n. 15, p. 41-65, março-agosto, 2019, p. 43.

os custos dos tributos recolhidos, mas sim aqueles incorridos para adimplir as obrigações tributárias sob o aspecto de instrumentalidade.¹⁷⁰

Em estudo pioneiro acerca do tema, Aldo Bertolucci subdivide os custos de conformidade em três categorias: custos monetários diretos, custos temporais e custos psicológicos.¹⁷¹

Os custos monetários podem ser compreendidos como valores embolsados pelo sujeito passivo destinados à contratação de profissionais que as auxiliem no cumprimento dos encargos decorrentes da instituição dos deveres instrumentais tributários. Por seu turno, os custos temporais se caracterizam como o tempo necessário utilizado pelos sujeitos passivos para o cumprimento dos referidos encargos. Por fim, os custos psicológicos correspondem às situações em que o estado anímico do sujeito passivo se encontra sob pressão em virtude de fiscalização do Poder Público tendente à verificação da adequação da conduta realizada pelo sujeito passivo face às normas tributárias.¹⁷²

Em linhas gerais, a doutrina traça o conceito dos custos de conformidade a partir da premissa de que o pagamento dos tributos envolve não apenas seu recolhimento, mas também atividades que contribuem para sua correta apuração e contabilização. Tais atividades envolvem um certo grau de organização e adaptabilidade por parte dos sujeitos passivos, fazendo com que seja necessário o desembolso de valores para cumprir os encargos gerados pelo esforço.

Percebe-se que os custos de conformidade, apesar de possuírem relação estreita com as ciências econômicas, passam a se constituir como informações juridicamente relevantes ao regime jurídico dos deveres instrumentais, afastando-se a ideia de que sua instituição é juridicamente neutra, ao passo que são gerados custos que interferem na justiça contributiva, a livre concorrência e a igualdade do sistema tributário.¹⁷³

Entretanto, merece reparos a constatação de que os custos de conformidade são custos que de nada valem, como sustentam alguns.¹⁷⁴ Na realidade, tais custos representam o preço e

¹⁷⁰ CÉSAR, Marcelo Vieira de Sousa. *A análise econômica do direito tributário e os custos de conformidade tributária*. Revista dos Tribunais Nordeste: RTNE, v. 2, n. 3, p. 157-167, janeiro-fevereiro, 2014, p. 159.

¹⁷¹ BERTOLUCCI, Aldo. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. p. 14.

¹⁷² *Ibidem*, p. 14-15.

¹⁷³ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 226.

¹⁷⁴ Cf. PORTO, Éderson Garin. *Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: análise do peso das obrigações tributárias acessórias*. Revista FESDT, n. 9, p. abril, 2019, p. 10. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/9/artigos/2.pdf>. Acesso em 03/05/2021.

esforço a serem pagos para garantir a estabilidade do sistema e conferir a necessária segurança jurídica ao sistema tributário, respeitando-se, por óbvio, certos limites.

Deve-se ter em mente que os recursos utilizados para o cumprimento dos deveres instrumentais tributários não se transvestem meramente como valores que poderiam ser alocados à atividade produtiva, ao contrário do que já se veiculou.¹⁷⁵ Reitere-se que, além de serem custos para se estar em conformidade com a tributação, são custos que possibilitam uma maior precisão na apuração e fiscalização de tributos, circunstância essa que proporciona um ambiente econômico saudável e combativo à evasão fiscal.

Até porque as liberdades individuais não podem ser asseguradas meramente pela limitação da interferência estatal na esfera privada. Todos os direitos individuais se traduzem como justificativa para uma atuação afirmativa por parte do Estado, tendo em conta que um Estado que se torna alheio aos direitos não se mostra apto a proteger as liberdades individuais.¹⁷⁶

Frise-se que a instituição de deveres instrumentais, por si só, não representa uma externalidade negativa de um sistema tributário e não se apresenta como quebra à neutralidade fiscal, como foi abordado no capítulo anterior. O impasse é percebido apenas quando há uma verdadeira distorção no ambiente econômico, que pode ser verificada nas situações em que há uma patente diferença na aptidão para o cumprimento dos custos de conformidade exigidos para o cumprimento de deveres instrumentais tributários por sujeitos passivos que se encontram em situações diferentes.

Isto é, os custos de conformidade gerados por um mesmo dever instrumental podem assumir diferentes dimensões, a depender do sujeito passivo que serão submetidos a eles. O exame relativo à verificação da abusividade dos referidos custos abrange, em consonância com os primados da proporcionalidade e razoabilidade, o princípio da isonomia tributário. Nesse contexto, o abuso somente será caracterizado quando restar injustificável, à luz dos critérios de necessidade, adequação, equidade, coerência, coesão e equivalência, que tais custos não devem ser aplicados da mesma forma aos sujeitos passivos que possuam, flagrantemente, aptidões diferentes para sua execução.

A argumentação despendida acima se mostra importante para afastar o pensamento de que o mero porte da empresa pode ser qualificado como uma forma de se concluir que os

¹⁷⁵ BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Quanto Custa Pagar Tributos?* Revista Contabilidade & Finanças. v. 13, n. 29. 2002. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34074>, Acesso em: 27/04/2021.

¹⁷⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999. 255 p., p. 44-48.

deveres instrumentais tributários promovem quebra à livre iniciativa e à livre concorrência.¹⁷⁷ Ainda que empresas de grande porte encontrem maior facilidade na realização dos custos de conformidade, não se pode dizer que há a geração de concorrência desleal e que tais custos incitem a sonegação fiscal. Por certo, se do cotejo entre os custos de conformidade frente aos postulados da proporcionalidade, da razoabilidade e da neutralidade fiscal, restar verificado que aqueles estão em consonância com estes, não há motivo para indicar que estes promovem um desequilíbrio no ambiente econômico somente em razão da facilidade para seu cumprimento por empresas de maior porte.

Ainda assim, é importante notar que os custos de conformidade possuem uma tendência à regressividade, em razão da dificuldade de eleição de critérios de discriminação para a imposição dos deveres instrumentais que efetivamente possuem pertinência entre o critério escolhido e sua finalidade. Por força da isonomia tributária, contribuintes que manifestem a mesma capacidade contributiva e pratiquem o mesmo fato presuntivo de riqueza deverão ser submetidos aos mesmos ônus tributários reais, considerando-se os custos diretos e indiretos da tributação.¹⁷⁸

Também merece cautela a afirmação de que os custos de conformidade gerados em decorrência de deveres instrumentais tributários reduzem a competitividade das empresas nacionais no mercado interno. Isso porque, como não poderia deixar de ser, os produtos advindos de empresas sediadas no exterior também devem observar deveres instrumentais próprios para sua introdução no território nacional.

Isto é, o fato de o produto ser originário do exterior não exime a necessidade de cumprimento de determinadas condutas impostas pela administração tributária nacional com vistas a zelar pela higidez e coerência do sistema, até por força do princípio da tributação no destino. Além disso, diante do nítido caráter extrafiscal do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, é possível que se restrinja os efeitos da competição internacional com relação aos produtos nacionais.

Sem embargo, a ressalva não se aplica com relação ao produto produzido no exterior que compete com o produto que é produzido por uma empresa sediada em solo brasileiro quando tratamos do mercado externo. Tal afirmação se dá em decorrência da constatação de

¹⁷⁷ Cf. FERREIRA, Esther Eugênia Benchimol. *A necessária reforma das obrigações tributárias acessórias: a externalidade negativa no meio empresarial*. Monografia Jurídica (Graduação em Direito) – Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Goiânia, p. 33. 2020, p. 26.

¹⁷⁸ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 103-104.

que a existência de diferentes custos de conformidade para o cumprimento das normas atinentes à tributação entre os países dos quais a mercadoria é proveniente pode afetar diretamente na composição do valor final do produto e, conseqüentemente, na sua atratividade ao mercado externo (até porque o procedimento de importação em dado país, em regra, será idêntico para ambos os produtos).

Frise-se que a existência de custos de conformidade discrepantes entre os mais variados países não é o único motivo que irá afetar sua atratividade no mercado externo. O que se evidencia é que nos casos voltados ao mercado interno há maior possibilidade de se equacionarem os custos de conformidade relacionados à tributação para a promoção do equilíbrio do ambiente econômico entre produtos nacionais e produtos estrangeiros.

Destaca-se que, por suposto juízo de conveniência da administração tributária, não se pode transferir injustificadamente e de modo desarrazoado o ônus de cumprimento de tarefas burocráticas típicas do Fisco aos contribuintes, o que reduziria o tempo destes últimos para a dedicação à atividade econômica e aumentaria desproporcionalmente os custos de conformidade.¹⁷⁹ Na mesma linha, a transferência dos referidos ônus não pode ter como base unicamente princípios fiscalistas que visem meramente a arrecadação tributária.

A relação entre os custos de conformidade com a praticabilidade do sistema tributário é de estreita vinculação, vez que a instituição e exigência de deveres instrumentais provocam impactos diretos na complexidade do sistema tributário ao ditar a potencialidade de se cumprir com seus objetivos. Outrossim, a referida instituição interfere frontalmente na liberdade dos contribuintes e na forma como seu patrimônio é gerido.¹⁸⁰

Nesse contexto, percebe-se que a geração dos mencionados custos representa uma restrição do patrimônio dos contribuintes, que são impelidos a destinar recursos não apenas ao recolhimento de tributos como também para o cumprimento de deveres instrumentais. Tal restrição, no entanto, não se afigura necessariamente como abusiva, tendo em vista que o direito fundamental à liberdade de auto-organização dos negócios privados não é irrestrito e tem como pressuposto o fato de que o contribuinte não poderá se valer dele para atuar em fraude à lei.¹⁸¹

Takano afirma que a praticabilidade possui a importante função de limitar a imposição desenfreada de deveres instrumentais tributários, buscando garantir somente que o auxílio ao

¹⁷⁹ VIEIRA, Lucas Pacheco. *Obrigações Acessórias Excessivamente Onerosas, Custos de Conformidade e Princípios Constitucionais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 134, ano 25, p. 177-198, maio-junho, 2017, p. 181.

¹⁸⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. BREYNER, Frederico Menezes. *Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais*, p. 929. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Misabel-Derzi.pdf>. Acesso em 04/05/2021.

¹⁸¹ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 678.

interesse da arrecadação e fiscalização tributária seja cumprido no maior grau possível para a promoção da igualdade geral entre os contribuintes. Para tanto, necessário que as normas tributárias tenham clareza e sejam de fácil compreensão.¹⁸²

Ellen Cristina Alves salienta que o ordenamento jurídico brasileiro vem apresentando o perfil de introduzir novas técnicas para viabilizar a adequada execução das leis tributárias ante o princípio da praticabilidade tributária, como por exemplo a utilização de abstrações generalizantes: presunções, ficções, indícios e normas de simplificação.¹⁸³

Os limites para os custos de conformidade advindos da imposição de deveres instrumentais relacionam-se com os próprios limites para a instituição dos referidos deveres. Diante disso, o pressuposto inicial para que possam ser exigidas condutas a serem observadas pelos sujeitos passivos é o de que deverá haver um interesse direto na arrecadação tributária que justifique a imposição de um dever instrumental.

Mostra-se incompatível com o nosso sistema a ideia de que os contribuintes deverão submeter-se à comportamentos custosos quando não há necessidade de cumprimento do dever de prestação de informações ao Fisco. Com o afastamento do fundamento de validade dos deveres instrumentais, os custos deles advindos merecem o mesmo tratamento.

Significa dizer que o abastecimento do erário mediante a instituição de tributos encontra limites nos postulados da proporcionalidade e razoabilidade, de forma que a fiscalização e arrecadação de tributos deverá ser realizada em estrito respeito aos limites que informam o sistema tributário.¹⁸⁴

Nas relações jurídico-tributárias, incluindo-se a instituição de deveres instrumentais, os direitos individuais também representam verdadeiras barreiras à eficiência administração tributária, sendo que a sua superação deverá ser acompanhada da devida justificação. Assim sendo, ainda que tais barreiras impliquem maiores dificuldades ao Estado no atingimento de seus objetivos, o afastamento desses valores considerados relevantes pelo ordenamento jurídico pressupõe uma fundamentação consistente para seu afastamento.¹⁸⁵

Significa dizer que a mera alegação de que a restrição de direitos individuais irá facilitar a arrecadação e a fiscalização tributária não se sustenta. Para tanto, é necessário que as

¹⁸² TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 114-115.

¹⁸³ ALVES, Ellen Cristina. *Obrigações tributárias acessórias: aspectos positivos e negativos de sua instituição*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 214. 2010, p. 104.

¹⁸⁴ ZOCKUN, Maurício. *Regime Jurídico da Obrigação Acessória Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 176.

¹⁸⁵ MENEZES, Paulo Sousa Leão. *A eficiência administrativa e a administração tributária*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 109. 2019, p. 97.

imposições estejam em consonância com outros princípios norteadores do nosso ordenamento jurídico.

Desse pensamento também decorre o fato de um contribuinte possuir grande aptidão para o cumprimento dos custos de conformidade não legitima a cobrança de múltiplos deveres instrumentais, complexos e sobrepostos, gerando demasiados ônus. Não se pode promover o desvio da atividade dos funcionários das empresas apenas porque ela possui condições para tanto, bastando uma argumentação que se coadune com os primados da proporcionalidade e razoabilidade.¹⁸⁶

Não é demais lembrar que a partir da ideia de solidariedade não permite ao Fisco impor aos contribuintes encargos que não se adequem aos demais princípios que norteiam o sistema tributário brasileiro a pretexto de assegurar o cumprimento dos deveres instrumentais.¹⁸⁷

4.2. Custos de conformidade no Brasil e consequência prática

A preocupação com os custos de conformidade gerados em razão da instituição dos deveres instrumentais tributários no Brasil é um tema que passou a ser tratado com maior veemência no começo deste século.

Em 2002, Aldo V. Bertolucci e Diogo Toledo do Nascimento já evidenciavam o pouco cuidado do administrar público com relação à geração de altos custos de conformidade dos contribuintes para o cumprimento dos encargos a eles impostos. Da mesma forma, os autores apontaram que o modo federativo adotado pela República do Brasil, o qual gera uma multiplicidade de normas estaduais e municipais, também se constitui como fator que agrava esse panorama.¹⁸⁸

Importante ressaltar que a legislação tributária nacional, de 1988 a 2005, alcançou o patamar de mais de 3,4 milhões de normas editadas, apontando para a complexidade do nosso sistema e indicando uma falta de habilidade do Poder Público em modernizar o sistema arrecadatório a partir da sua simplificação e racionalização.¹⁸⁹

¹⁸⁶ VIEIRA, Lucas Pacheco. *Obrigações Acessórias Excessivamente Onerosas, Custos de Conformidade e Princípios Constitucionais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 134, ano 25, p. 177-198, maio-junho, 2017, p. 195.

¹⁸⁷ TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant'Ana. *As obrigações tributárias acessórias e a proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir da teoria dos deveres fundamentais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. a. 21. v. 109. p. 203- 223, março-abril. 2013.

¹⁸⁸ BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Quanto Custa Pagar Tributos?* Revista Contabilidade & Finanças. v. 13, n. 29. 2002. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34074>, Acesso em: 27/04/2021.

¹⁸⁹ ABDENUR, Roberto. *A boa notícia, um alerta e os impostos*. Estadão, 2012. Disponível em: <https://opinioao.estadao.com.br/noticias/geral.a-bou-noticia-um-alerta-e-os-impostos-imp-904062>. Acesso em 29/04/2021.

Inobstante, é relevante destacar que o Estado buscou aprimorar a forma de organização do sistema tributário, especialmente por meio da instituição do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital por meio do Decreto nº 6.022/2007. De maneira a abarcar todos os contribuintes, o referido sistema previa a modernização do cumprimento dos deveres instrumentais, proporcionando a interligação de diversos componentes individuais para uma padronização da entrega dos deveres instrumentais às administrações públicas.¹⁹⁰

Deveras, ainda assim houve um acréscimo nos custos de conformidade decorrentes do cumprimento dos deveres instrumentais no Brasil ao longo das últimas décadas, como será visto nas linhas que se seguem.

Leciona Éderson Garin Porto que o aumento nos referidos custos se insere no contexto do deslocamento das atribuições que eram tidas como do Fisco, como a fiscalização, lançamento e apuração de tributos, para, paulatinamente, atribuí-las aos cidadãos. Complementa o autor aduzindo que essa prática gerou um número cada vez maior de deveres instrumentais impostos aos contribuintes.¹⁹¹

Outro fator tido como importante catalizador do aumento dos custos de conformidade é a pulverização excessiva de tributos. Na opinião de Sérgio André Rocha, o problema pode ser reconduzido ao modo como a União exerce sua competência tributária relativa às contribuições. O jurista aponta que a existência de contribuições em número excessivo subsidia a complexidade do cotidiano da apuração dos tributos, na medida em que essa “proliferação” de tributos gera tributos que, formalmente, são diferentes, mas que, em sua essência, são idênticos a outros já existentes.¹⁹²

Somado a isso, José Marcos Domingues acentua que o acréscimo “invisível” na carga tributária, provocado pela complexidade da tributação, aliado ao baixo retorno social oferecido pelo Estado brasileiro, gera uma descrença quanto ao pagamento de tributos.¹⁹³ Naturalmente, o ceticismo toma em conta também os altos custos de conformidade necessários. Em razão

¹⁹⁰ Cf LIMA, Edson Sampaio de; GALEGALE, Napoleão Verardi; ARIMA, Carlos Hideo; CÔRTEZ, Pedro Luiz. *Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil*. Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação, São Paulo, vol. 13, n. 1, p. 101-130, janeiro-abril, 2016. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1807-17752016000100101&script=sci_arttext&tlng=pt. Acesso em 01/05/2021.

¹⁹¹ PORTO, Éderson Garin. *Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: análise do peso das obrigações tributárias acessórias*. Revista FESDT, n. 9, p. abril, 2019, p. 6. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/9/artigos/2.pdf>. Acesso em 03/05/2021.

¹⁹² ROCHA, Sérgio André. *Reduzir número de tributos não significa, necessariamente, simplificação*. Conjur, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-16/sergio-rocha-reduzir-numero-tributos-nao-garante-simplificacao>. Acesso em 12/04/2021.

¹⁹³ DOMINGUES, José Marcos. *Tributação indireta e injustiça fiscal*. Contadores CNT, 2011. Disponível em: <https://www.contadores.cnt.br/noticias/artigos/2011/11/17/tributacao-indireta-e-injustica-fiscal.html>. Acesso em 04/05/2021.

disso, a evasão fiscal torna-se mais comum e, por seu turno, gera a instituição de novos deveres instrumentais para combatê-la, tornando-se um ciclo que se retroalimenta.

Sobre o tema, Raul Haidar aponta que não é possível o atingimento da justiça tributária se os valores arrecadados pela administração tributária não forem geridos com seriedade. Correta é a conclusão do jurista ao ponderar que a aplicação dos tributos deve ser realizada com sabedoria, seguindo os princípios constitucionais que norteiam a atividade administrativa do Estado.¹⁹⁴

Já em 2010 pode-se identificar estudos que anotavam o alarmante número de horas que eram dispendidas pelos contribuintes brasileiros para estar em conformidade com a legislação tributária. Dentre eles, merece destaque o estudo *Paying Taxes 2010: The global Picture*, o qual asseverou que o contribuinte situado no Brasil leva, em média, 2.600 horas anuais para cumprir com suas obrigações e deveres instrumentais tributários, valor esse que superou, com folga, o tempo gasto na Bolívia (1.050 horas/ano), segunda colocada no ranking mundial elaborado.¹⁹⁵

Por meio de artigo elaborado em 2012, Roberto Kazuo Miyoshi e Sílvia Hiroshi Nakao analisaram os fatores de risco de conformidade tributária no estado de São Paulo¹⁹⁶. Por meio de um estudo empírico, o referido estudo demonstrou o peso e importância dos custos de conformidade para uma empresa de grande porte sediada no estado de São Paulo, não havendo dúvidas de que a conclusão pode ser aplicada aos contribuintes das mais diversas unidades federativas do Brasil.

Sob um ângulo, percebe-se que é necessário um grande esforço pelos contribuintes para se adotar as providências cabíveis para se adequar à legislação, por meio da implantação de um processo de gerenciamento de riscos tributários, o qual consiste, por exemplo, na contratação de consultores tributários, modernização das instalações tecnológicas, contratação de cursos de atualização tributária, treinamento qualificado de funcionários, implantação de novos procedimentos contábeis, reorganização dos departamentos contábeis, aquisição de novos equipamentos, dentre outros.¹⁹⁷

¹⁹⁴ HAIDAR, Raul. *Necessidade de reforma geral de tributos é inadiável*. Conjur, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-ago-05/justica-tributaria-necessidade-reforma-geral-tributos-inadiavel>. Acesso em: 05/05/2021.

¹⁹⁵ PricewaterhouseCoopers. *Paying Taxes 2010: The global picture*. The World Bank and the International Finance Corporation, 2010, p 41-42. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf>. Acesso em 02/05/2021. P. 41, 47.

¹⁹⁶ MIYOSHI, Roberto Kazuo. NAKAO, Sílvia Hiroshi. *Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo*. Revista de Contabilidade e Organizações, São Paulo, vol. 6, n. 14, p. 46-76, 2012. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/45400/49012>. Acesso em 30/04/2021.

¹⁹⁷ MIYOSHI, Roberto Kazuo. NAKAO, Sílvia Hiroshi. *Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo*. Revista de Contabilidade e Organizações, São Paulo, vol. 6, n. 14, p. 46-76, 2012, 58-62. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/45400/49012>. Acesso em 30/04/2021.

Evidentemente que tais mudanças promoveram, por consequência, o emprego de atividades de controle para evitar a exposição de novos riscos. Tais atividades podem ser compreendidas como a implementação de uma política de conscientização acerca da tributação aos funcionários das empresas, a verificação e conciliação entre os registros fiscais e contábeis, a manutenção e avaliação periódica de equipamentos, instalação de máquinas que permitam o correto funcionamento dos equipamentos, dentre outros.¹⁹⁸

Sob outra perspectiva, a adoção de processos de gerenciamento de riscos tributários provocou uma série de benefícios à empresa analisada pelo estudo, relacionados justamente à redução de riscos tributários e ao aperfeiçoamento dos sistemas de informações, blindando-a contra autuações fiscais. Evitou-se, por exemplo, situações como a perda de informações contidas nos bancos de dados, a aquisição de produtos fornecidos de forma inidônea e a irregularidade dos lançamentos contábeis. Ademais, contribuiu-se para que as demonstrações financeiras e gerenciais ficassem em consonância com a realidade da empresa.¹⁹⁹

Em pesquisa realizada no ano de 2016, dentre os resultados verificou-se que o advento de novos deveres instrumentais que tinham o condão de facilitar a apuração e o recolhimento de tributos acabou por contribuir para a complexidade do sistema e aumentar os custos de conformidade. Em justificativa, apontou-se que a grande razão para essa redução na praticabilidade decorre do fato de que muitos dos novos deveres instrumentais exigem as mesmas informações que já eram repassadas, com o acréscimo de que deveriam ser apresentadas de forma distinta, mais detalhada e em momentos diversos.²⁰⁰

Ademais, não bastasse o aumento na complexidade dos novos sistemas criados para unificar o cumprimento dos deveres instrumentais, diversos deveres que seguiam os parâmetros anteriores continuaram sendo exigidos, fazendo com que ocorresse uma sobreposição de deveres instrumentais desnecessária e que contribuiu para uma maior onerosidade do sistema.²⁰¹

¹⁹⁸ MIYOSHI, Roberto Kazuo. NAKAO, Sílvia Hiroshi. *Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo*. Revista de Contabilidade e Organizações, São Paulo, vol. 6, n. 14, p. 46-76, 2012, 67-69. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/45400/49012>. Acesso em 30/04/2021.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 62.

²⁰⁰ Cf LIMA, Edson Sampaio de; GALEGALE, Napoleão Verardi; ARIMA, Carlos Hideo; CÔRTEZ, Pedro Luiz. *Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil*. Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação, São Paulo, vol. 13, n. 1, p. 101-130, janeiro-abril, 2016. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1807-17752016000100101&script=sci_arttext&tlng=pt. Acesso em 01/05/2021.

²⁰¹ LIMA, Edson Sampaio de. *Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Departamento de Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 107, 2013. p. 62.

No mesmo ano de 2016 foi realizado um estudo pela World Bank Group denominado *Doing Business 2016*, no qual constatou-se que o número de horas expendidas, em média, para os contribuintes brasileiros efetuarem o pagamento de seus tributos foi equivalente ao mesmo resultado obtido pelo *Paying Taxes 2010: The global Picture*: 2.600 horas por ano.²⁰²

Isso significa que o sistema tributário brasileiro permaneceu estagnado, neste aspecto, durante mais de meia década. Ou seja, por mais que a administração tributária estivesse inserida no contexto de simplificar a apuração e recolhimento dos tributos durante esse período, os contribuintes necessitaram realizar um esforço hercúleo para manter seus tributos em dia.

Todavia, interessante notar que, a partir de 2016, o Brasil passou a apresentar uma diminuição na alarmante estatística. O mesmo estudo (*Doing Business*), referente ao ano de 2020,²⁰³ apontou que as horas necessárias para o pagamento de tributos no Brasil apresentou uma redução considerável, estando no patamar médio de 1.501 horas por ano. Contudo, esse número ainda se apresenta muito além das 158,8 horas por ano apresentadas, em média, pelos países da OCDE.

Francisco Sávio Fernandez Mileo Filho indica que essa redução se deu, principalmente, em virtude de uma maior adesão ao já mencionado SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. Em seu entendimento, a imposição de obrigatoriedade para sua adoção pelo Governo Federal provocou o aumento na ambientação do Sistema e a otimização nos deveres instrumentais que foram unificados por meio do SPED.²⁰⁴

Na mesma linha a conclusão de Edson Sampaio de Lima, o qual assevera que a administração do SPED, realizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em conjunto com as fazendas públicas estaduais e municipais, bem como outros órgãos da Administração Pública, incrementou a unificação de procedimentos no cumprimento de deveres instrumentais e causou um impacto positivo na sociedade.²⁰⁵

²⁰² Cf. PricewaterhouseCoopers/The World Bank. *Doing Business 2016: Measuring Regulatory Quality and Efficiency*. 13th Edition. Washington: The World Bank and The International Finance Corporation, 2015, p. 198. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2016>. Acesso em 01/05/2021.

²⁰³ Cf. PricewaterhouseCoopers/The World Bank. *Doing Business 2020: Economy Profile - Brazil*. 17th Edition. Washington: The World Bank and The International Finance Corporation, 2019, p. 71. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreeconomies/brazil>. Acesso em 01/05/2021.

²⁰⁴ MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. *Os custos de conformidade em contraposição à função e à importância das obrigações acessórias*. R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDDE, Belo Horizonte, ano 8, n. 15, p. 41-65, março-agosto, 2019, p. 51-53.

²⁰⁵ LIMA, Edson Sampaio de. *Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Departamento de Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 107, 2013. p. 69.

Ressalte-se, ainda, que a unificação procedimental promovida pelo SPED também acarretou uma melhoria estratégica e operacional na alocação de recursos por parte das empresas brasileiras, tal como um aperfeiçoamento na elaboração de atos de governança e *compliance*.²⁰⁶

Tendo esse resultado em vista, percebe-se que, atualmente, há uma tendência de baixa no tempo gasto pelos contribuintes brasileiros para efetivar o pagamento de seus tributos, especialmente em virtude da informatização e modernização dos deveres instrumentais. Contudo, repise-se que os custos de conformidade não dizem respeito unicamente ao tempo gasto para o recolhimento e apuração dos tributos, incluindo-se nesse conceito também outras variantes apontadas no subtópico anterior.

A partir disso, infere-se que, embora tenha havido uma redução na estatística mencionada, não houve, necessariamente, uma redução “global” dos custos de conformidade advindos da imposição de deveres instrumentais. Isso porque, se de um lado os contribuintes reduziram os seus custos temporais, do outro podem ter sido aumentados os custos monetários diretos e os custos psicológicos, seguindo a classificação proposta por Aldo Bertolucci.²⁰⁷

Vale ressaltar que o modelo brasileiro permite que as três esferas federativas instituem deveres instrumentais com base em seus interesses arrecadatários e fiscalizatórios, os quais exigem muitas vezes um plexo de informações que coincidem. Entretanto, o que não coincide é a forma de exigência de tais dados, na medida em que cada ente possui sua própria sistemática de fiscalização tributária, o que pode gerar um aumento na complexidade do sistema.

A consequência prática do aumento nos custos de conformidade consiste no acréscimo “invisível” da carga tributária.²⁰⁸ Isso porque, ao destinar recursos para possibilitar o cumprimento dos deveres instrumentais, o contribuinte acaba por pagando para pagar tributos, havendo uma tributação realizada por via oblíqua. O problema surge quando os contribuintes começam a se preocupar muito mais com os gastos arcados para possibilitar o cumprimento de obrigações tributárias do que os gastos efetivamente destinados à estas últimas.

Essa noção encontra perfeito respaldo com o que se pretendeu abordar no capítulo anterior, de modo que a instituição dos deveres instrumentais, assim como os tributos, interfere na neutralidade do sistema tributário. Nota-se, à vista disso, que quando há uma abusividade na

²⁰⁶ SFALSIN, Eliana. *O SPED e os custos de conformidade tributária*. Disponível em: <https://administradores.com.br/artigos/o-sped-e-os-custos-de-conformidade-tributaria>. Acesso em: 02/05/2021.

²⁰⁷ BERTOLUCCI, Aldo. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. p. 14.

²⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 944.

geração de custos para sua conformidade, a repercussão não é meramente econômica, havendo implicações de ordem jurídica da maior magnitude. Põe-se em cheque os princípios da isonomia tributária, livre iniciativa e livre concorrência.

À vista das estatísticas relacionadas ao tempo gasto para se estar em conformidade com a legislação tributária, não se pode imaginar que, em um país com um tempo tão elevado para se cumprir com as determinações da administração tributária, a atividade empresarial se torne atrativa, sendo, em verdade, extremamente desafiadora, sob o prisma tributário. Outrossim, evidencia-se que esse desafio também promove uma queda na competitividade das empresas brasileiras com relação ao exterior, em virtude do excessivo tempo demandado para o cumprimento das determinações tributárias, que poderia ser utilizado para outros fins.

Tais dados demonstram um descompasso contundente entre a tributação e os custos para a conformidade tributária demandados no Brasil com relação aos demais países, especialmente os países da OCDE. Disso decorre a assertiva de que as empresas nacionais se encontram em situações de subalternidade concorrencial significativa quando se colocam no mercado internacional, no âmbito tributário.²⁰⁹

Além disso, indispensável que se mencione que a complexidade do sistema tributário potencializa um efeito perverso que promove uma verdadeira quebra na neutralidade fiscal: o fato de que aqueles contribuintes que possuem muitos recursos, sejam de cunho financeiro, sejam no âmbito de pessoal, terão uma facilidade muito maior em entender os deveres instrumentais que são impostos a ela e, conseqüentemente, poderão cumpri-los com maior celeridade.²¹⁰

Do outro lado, a situação dos contribuintes que possuem menor robustez no mercado se vê mais enfraquecida ainda e sem condições de competir com aqueles que têm condições de arcar com mais gastos para estar em conformidade com a legislação, havendo um verdadeiro desequilíbrio econômico provocado por uma má compreensão dos efeitos gerados pela instituição excessiva dos deveres instrumentais tributários.

Na mesma linha, Schoueri arrazoa que a excessividade dos custos de conformidade fere a tributação sob a ótica de justiça fiscal, na medida em que, em muitos casos, os dados

²⁰⁹ VIEIRA, Lucas Pacheco. *Obrigações Acessórias Excessivamente Onerosas, Custos de Conformidade e Princípios Constitucionais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 134, ano 25, p. 177-198, maio-junho, 2017, p. 184.

²¹⁰ Em Nota Técnica datada de 11/05/2017, o Centro de Cidadania Fiscal adota o mesmo pensamento, apontando que “a complexidade das normas pode induzir contribuintes mais bem informados (ou seja, aqueles que possuem maiores recursos econômicos para contratar consultorias especializadas) a fazerem planejamento tributário.” Disponível em: https://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_Custos-de-conformidade_v2.pdf. Acesso em 03/05/2021.

repassados pelos sujeitos passivos ao Fisco são informações de que este último poderia ele mesmo obter, mas cuja coleta e/ou elaboração exigiria o dispêndio de muitas horas. O jurista afirma que esse repasse ao particular não se dá com base em qualquer critério orientador de justiça, mas apenas a partir de um juízo de conveniência da administração tributária.²¹¹

O presente estudo adota a mesma visão do jurista paulista, sem desconsiderar que, em certos casos, é possível a transferência de encargos aos contribuintes, posto que a investigação individual acerca de cada caso demandaria a manutenção de recursos humanos e materiais de quantificação inimaginável e inatingível, sob o ponto de vista de uma arrecadação eficiente.²¹²

A referida transferência se mostra justificável desde que se observem os já citados parâmetros de proporcionalidade e razoabilidade. Assim sendo, a transferência de ônus que, em teoria, seriam do Fisco, para os contribuintes prescinde de uma justificativa que se coadune com os demais princípios contidos no Texto Maior, e não apenas da conveniência da arrecadação tributária.

Percebe-se, portanto, que a exigência de deveres instrumentais tributários, os quais geram custos de conformidade, possuem nítido caráter indutor de comportamentos no âmbito da atividade regulatória do Estado sobre a economia. Raquel Vieira Mendes acentua que haverá casos em que o impacto do cumprimento dos referidos custos poderá gerar desequilíbrios, como também haverá casos em que será possível a geração de efeitos benéficos sobre a livre concorrência e isonomia tributária em decorrência das imposições.²¹³

Donde surge a conclusão de que a abusividade dos custos de conformidade afronta o postulado da neutralidade fiscal, violando-se a ideia de um sistema tributário prático e eficiente. Seus efeitos geram perdas não apenas de ordem econômica, tal qual violação jurídica a direitos constitucionalmente consagrados. Tolhe-se a ideia de liberdade de iniciativa, liberdade de concorrência, justiça fiscal, isonomia tributária e segurança jurídica.

Além do sistema tributário perder sua coesão e seu propósito, o desestímulo do crescimento e investimento econômico, mediante a distorção da plena competitividade, gera um efeito cascata: o desemprego é fomentado, as desigualdades regionais acentuam, a pobreza persiste, o Estado perde sua aptidão de atingir os objetivos da República e a ideia do Estado Democrático de Direito fica mais distante.

²¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 945-946.

²¹² SAAD, Sergio Sydionir. *Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 224. 2013, p. 27.

²¹³ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 139-140.

4.3. Soluções para diminuição dos custos de conformidade

Tendo em conta o cenário caótico presente no Brasil exposto no subtópico anterior, cujas consequências podem ser catastróficas para o país em caso de negligência pelo Poder Público, impõe-se a apresentação de algumas das soluções para o problema da abusividade na imposição dos custos de conformidade à tributação.

Leandro Paulsen ressalta que a redução dos custos de conformidade se traduz como verdadeira meta para a administração tributária, pelo fato de que tal redução permite que o sistema tributário seja mais eficiente.²¹⁴

Tal afirmativa relaciona-se diretamente com a busca pela segurança jurídica tributária, cujo conceito pressupõe a redução de complexidade e indeterminações no ordenamento jurídico, garantindo-se direitos e liberdades fundamentais, bem como a demanda da sintonia entre a estabilidade sistêmica e os princípios da proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade.²¹⁵

Impende assinalar, no entanto, que a complexidade do sistema tributário exige soluções elaboradas e aprofundadas, na medida em que alternativas “mágicas”, em regra, mostram-se ineficazes e enganosas. São diversos os fatores que podem contribuir para o aumento na praticabilidade tributária além de uma aplicação racional dos deveres instrumentais.

Nessa linha, em artigo publicado no *Conjur*, Sérgio André Rocha ressalta que a simplificação do sistema tributário não pode ser reduzida à mera diminuição de tributos, destacando que a complexidade do sistema brasileiro advém, principalmente, de seis diferentes causas: aquelas decorrentes do arquétipo do nosso sistema, aquelas surgidas em razão de induções legislativas, aquelas decorrentes do *modus operandi* da relação entre o Fisco e os contribuintes, aquelas decorrentes da interpretação das normas tributárias, aquelas decorrentes dos deveres instrumentais e, por fim, aquelas decorrentes da própria complexidade dos fatos econômicos e sociais.²¹⁶

Isto é, deve-se afastar a noção de que a extinção desenfreada de tributos gerará simplificação tributária e uma melhora na eficiência arrecadatória. Schoueri adverte contra o raciocínio de uma tributação unificada e corrobora essa aceção ao ressaltar que os sistemas

²¹⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 36.

²¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, p. 20-21. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663919/mod_resource/content/1/Seguran%C3%A7a%20Jur%C3%ADdica%20do%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20-%2050%20Anos%20do%20CTN.pdf. Acesso em 02/05/2021.

²¹⁶ ROCHA, Sérgio André. *Reduzir número de tributos não significa, necessariamente, simplificação*. *Conjur*, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-16/sergio-rocha-reduzir-numero-tributos-nao-garante-simplificacao>. Acesso em 05/05/2021.

tributários estão estritamente vinculados com a complexidade social. Isso porque a ideia de uma tributação concentrada e única revela-se utópica e com o efeito prático de se ignorar possibilidades de tributação das mais diversas formas de manifestação de riqueza.²¹⁷ Não bastasse isso, evidente que haveria uma violação ao princípio da isonomia tributária.

Antes de se trazer algumas soluções pontuais, sem o menor condão de exaurir a matéria, impõe-se lembrar que os deveres instrumentais, impreterivelmente, deverão estar de acordo com a proporcionalidade, a qual se mostra como efetivo meio de controle para a arrecadação tributária e reforça a necessidade de a atividade fiscal estar de acordo com as balizas traçadas pela Carta Magna.²¹⁸

O aplicador do direito está estritamente vinculado ao referido princípio quando da análise da instituição dos deveres instrumentais, sendo que os custos de conformidade não são apenas meras estatísticas econômicas periféricas, mas uma verdadeira forma de se averiguar acerca da adequação dos referidos deveres com os ditames constitucionais.

Da mesma forma, o princípio da razoabilidade exerce papel de relevo no refreamento de imposição de deveres instrumentais arbitrários e abusivos. Isso em razão de a administração tributária possuir o dever de pautar sua conduta dentro dos padrões de aceitabilidade traçados pelo Texto Maior, ainda que sua conduta seja integralmente revestida de licitude.²¹⁹

Repise-se que, por força do § 2º do art. 113 do CTN, a restrição de direitos fundamentais pela imposição de deveres instrumentais não deve estar ancorada apenas na finalidade de auxiliar a arrecadação tributária, devendo haver uma adequação e necessidade que justifiquem sua instituição, sob pena da criação de deveres instrumentais tributários inúteis.²²⁰

Exemplo disso é o Recurso Extraordinário nº 1.167.509/SP²²¹, no qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de lei municipal que obriga o cadastro, em

²¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 96.

²¹⁸ FILHO, Haroldo Domingos Bertoni. *Os deveres instrumentais ante o teste da proporcionalidade*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 189. 2017, p. 183.

²¹⁹ MARICATO, Andreia Fogaça. *Deveres Instrumentais: Regra Matriz e Sanções*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 223. 2009, p. 105.

²²⁰ TAVARES, Henrique Cunha. *Os limites para instituição de obrigações tributárias acessórias à luz do princípio da proporcionalidade e do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos*. Dissertação (Mestrado em Direitos e Garantias Fundamentais) - Programa de Pós-Graduação em Direitos e Garantias Fundamentais, Faculdade de Direito de Vitória. Vitória, p. 170. 2013, p. 131.

²²¹ ISS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – SUJEITO ATIVO – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – CADASTRAMENTO – RETENÇÃO – TOMADOR DOS SERVIÇOS DE MUNICÍPIO DIVERSO – INCONSTITUCIONALIDADE. É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestadores de serviços não estabelecidos no território do Município, impondo-se ao tomador o recolhimento do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.167.509/SP. Recorrente: Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo. Recorrida: Município de São Paulo.

órgão de Administração Municipal, de prestador de serviços estabelecido fora do Município em questão e a imposição ao tomador da retenção do ISS quando descumpridos os deveres instrumentais.

O voto condutor do referido julgado, prolatado pelo Ministro Marco Aurélio, ressaltou que a hipótese demonstra “[...] em campo sensível do desenvolvimento – o tributário –, a parafernália de leis desordenadas, o Brasil cartorário.” No entendimento do supramencionado Ministro, não caberia aos entes federativos, a pretexto de potencializar a finalidade fiscalizatória das leis, atuar à margem das leis disciplinadoras do sistema tributário e da Constituição Federal.

A colaboração do contribuinte face à administração também se mostra como fator relevantíssimo para se concretizar o ideal de justiça tributária, uma vez que o pagamento de tributos não se constitui como punição, mas sim ato de responsabilidade social que possibilita o custeio dos recursos estatais para o cumprimento da garantia dos direitos fundamentais.²²² É dizer que não basta apenas o Fisco querer racionalizar o sistema tributário, devendo os contribuintes cooperar na consecução desse fim em comum.

A participação colaborativa do contribuinte com a arrecadação e fiscalização tributária mostra-se relevante também sob o ponto de vista de que tal participação se apresenta como verdadeiro direito dos contribuintes de serem ouvidos e de carrear as provas durante os procedimentos de apuração de tributos.²²³ É incontestável que a relação entre o Fisco e os contribuintes deve ser pautada por uma reciprocidade.

Todavia, a colaboração do contribuinte ao Fisco precisa observar certos parâmetros, com vistas a evitar abusos. Nessa linha, o auxílio do contribuinte à administração tributária deve tomar em conta a capacidade de colaboração dos contribuintes, possibilitando que estes participem do processo de fiscalização e arrecadação sem que se imponham ônus excessivos.²²⁴

Em razão da argumentação trazida acima, na visão do presente estudo, mesmo que se entenda que a instituição de deveres instrumentais deve observar o princípio da legalidade, não

Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755336200&prcID=5563078#>. Acesso em: 11/05/2021.

²²² PAZ, Filipe Araújo da. O dever fundamental de colaboração com a tributação. *Conjur*, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-17/filipe-paz-dever-fundamental-colaboracao-tributacao>. Acesso em 05/05/2021.

²²³ DI PIETRO, Juliano. *A Fiscalização Tributária e o Dever de Colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 288. 2013, p. 133.

²²⁴ FLORENCIO, Madja de Sousa Moura. *Praticabilidade, obrigações acessórias e as garantias constitucionais do cidadão-contribuinte*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 100. 2016, p. 86.

se pode concluir que tal exigência afigura-se como solução para os deveres instrumentais e a abusividade dos custos de conformidade.

Ou seja, caso se entenda pela necessidade de edição de lei formal para a imposição dos referidos deveres, ainda assim o estabelecimento de limites para a instituição de deveres instrumentais deverá tomar em conta os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.²²⁵

Uma das soluções que se apresenta para a abusividade nos custos de conformidade consiste na elaboração de estudos prévios, por parte do Poder Público, com o fito de identificar potenciais efeitos danosos decorrentes da instituição de deveres instrumentais sobre os sujeitos passivos que deverão cumpri-los. Nesse sentido, segundo essa proposta, além de averiguar o impacto decorrente da instituição de tributos, a administração pública deverá tomar em conta os custos de conformidade gerados por tal imposição.

A exemplo do que ocorre quando se estuda a concessão de benefícios fiscais dos quais decorrem renúncia de receita, situação na qual exige-se a elaboração de estimativas de impacto orçamentário e financeiro²²⁶, pode o Poder Legislativo instituir leis que disponham acerca da necessidade de elaboração de demonstrativos financeiros que justifiquem a imposição de deveres instrumentais que transfiram encargos aos sujeitos passivos.

Ademais, o Estado, como forma de incentivar o efetivo cumprimento dos deveres instrumentais, pode estatuir sistemas de compensação aos esforços dos contribuintes que possuem suas determinações formais em dia. Isto é, cria-se um mecanismo de recompensa àqueles que contribuem para a efetividade da arrecadação e fiscalização tributária por meio da concessão de benefícios que poderão relacionar-se, até mesmo, a descontos no pagamento dos tributos. Tal medida promove, inclusive, a promoção de um ambiente tributário saudável, que privilegia a boa-fé dos contribuintes.

Nesse contexto, a intensificação da informatização fiscal, por meio da instituição de deveres instrumentais que se valem da utilização da tecnologia para a captação e armazenamento de dados, permite que o Fisco tenha acesso remoto e imediato às informações prestadas pelo contribuinte com maior celeridade e precisão. Além disso, o contribuinte que

²²⁵ TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant'Ana. *As obrigações tributárias acessórias e a proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir da teoria dos deveres fundamentais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. a. 21. v. 109. p. 203- 223, março-abril. 2013.

²²⁶ Cf. RODRIGUES, Carolina de Resende Pires Miranda. *A proposição legislativa e a estimativa de impacto: uma limitação para a concessão dos benefícios fiscais*. Cadernos de Finanças Públicas, vol. 18, n. 2, março, 2020, p. 15-19. Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/35>. Acesso em 06/05/2021.

não recolhe seus tributos em conformidade com as informações prestadas digitalmente corre o risco de ser autuado por meio de dados captados *on-line*.²²⁷

Outrossim, destaca-se que a informatização dos sistemas fiscalizatórios, inclusive por meio da adoção do SPED, promove a atuação integrada entre as mais diversas administrações tributárias da Federação²²⁸, gerando a possibilidade de aumento de trocas de informações fiscais que, conseqüentemente, reduzem a necessidade de exigências dos mesmos dados por diferentes entes. A adoção da informatização permite, ainda, benefícios de ordem ambiental, na medida em que o custo e manipulação de papel seria reduzido.

Além do exposto, a informatização dos deveres instrumentais tributários permite que os órgãos federativos estabeleçam convênios entre si mesmos com vistas a aperfeiçoar a fiscalização tributária. A permuta de informações fiscais entre os órgãos fazendários encontra respaldo na própria Constituição, a teor de seu art. 37, inc. XXII²²⁹, o qual prevê expressamente o compartilhamento de informações relativas à tributos por meio de convênios,²³⁰ cuja prática não se apresenta como inédita em nosso sistema tributário, consoante se denota a partir do art. 25 do Decreto nº 34.982/2013 do Distrito Federal.²³¹

Alerta-se, entretanto, que a unificação de procedimentos fiscalizatórios por meio da tecnologia pode não ser o meio mais adequado de se promover um reforço na praticabilidade tributária. Os professores Caio Augusto Takano e José Maria Arruda de Andrade, de maneira exemplificativa, atentam acerca da possibilidade de unificação do leiaute da nota fiscal eletrônica, a qual geraria uma aglutinação de diversas notas fiscais existentes e o desafio de se incluírem todas as informações em um único documento.²³²

²²⁷ MARICATO, Andreia Fogaça. *Os impactos das mudanças nos deveres instrumentais com a informatização fiscal: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência; e prova tributária*. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 227. 2014, p. 87.

²²⁸ *Ibidem*.

²²⁹ “Art. 37. [...] XXII - 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.”

²³⁰ Publicado por: Academia Brasileira de Direito. *A troca de informações entre a Receita Federal e os fiscos estaduais o caso do imposto sobre doação (ITCD) com base em informações da declaração do imposto de renda*. Jusbrasil, 2016. Disponível em: <https://abdir.jusbrasil.com.br/noticias/344742167/a-troca-de-informacoes-entre-a-receita-federal-e-os-fiscos-estaduais-o-caso-do-imposto-sobre-doacao-itcd-com-base-em-informacoes-da-declaracao-do-imposto-de-renda>. Acesso em: 06/05/2021.

²³¹ “Art. 25. A Secretaria de Estado de Fazenda poderá celebrar convênios com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Junta Comercial e outros órgãos para a obtenção de informações de interesse na administração do ITCD.”

²³² ANDRADE, José Maria Arruda de Andrade. TAKANO, Caio Augusto. *Quais os desafios para uma simplificação na reforma tributária?* Conjur, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-09/quais-desafios-simplificacao-reforma-tributaria>. Acesso em: 05/05/2021.

Outro fato determinante que contribui para a redução dos custos de conformidade consiste na necessidade de se atenuar os conflitos tributários entre as próprias unidades federativas, popularmente chamadas de “Guerras Fiscais”, os quais geram profundos impactos com relação ao recolhimento, apuração e fiscalização de tributos.²³³

Por fim, uma medida que poderá contribuir para se evitar a abusividade dos custos de conformidade, especialmente no tocante às empresas de menor porte, refere-se à definição de critérios de diferenciação para o cumprimento dos deveres instrumentais, a partir do porte das empresas contribuintes sujeitas aos referidos deveres.

Isto é, tendo-se em conta o princípio da neutralidade fiscal como o comando que impõe a busca pelo equilíbrio econômico através da tributação, os deveres instrumentais podem auxiliar a referida busca por meio da sua aplicação que leve em conta a já citada capacidade colaborativa dos contribuintes, de forma a possibilitar a igualdade de condições entre os agentes de mercado.

Consciente acerca da dificuldade em promover a simplificação e praticabilidade do sistema tributário, as soluções apresentadas no presente subtópico tiveram o fim de instigar o debate acerca do tema, que merece maior atenção por parte das administrações tributárias e dos contribuintes. Não se pretendeu, de forma alguma, exaurir o assunto, até porque são incontáveis as formas de se combater o abuso nos custos de conformidade.

Enfim, caberá ao aplicador da norma tributária efetuar o cotejo entre a finalidade da instituição do dever instrumental e os direitos fundamentais dos sujeitos passivos, verificando-se a imposição dos custos de conformidade se coadunam com os demais princípios constitucionais.²³⁴

5. CONCLUSÃO

O presente estudo buscou abordar o complexo tema dos deveres instrumentais tributários, especificamente no tocante ao seu regime jurídico, sua relação com a neutralidade tributária e o abuso nos custos de conformidade. O objetivo pretendido foi contribuir para a

²³³ COELHO, José Ricardo Roriz. *O Peso da Burocracia Tributária na Indústria de Transformação 2012*. Departamento de competitividade e tecnologia, FIESP. São Paulo, set. 2013. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:eOJGHLQ4TYYJ:https://sitefiespstorage.blob.core.windows.net/uploads/2013/09/O-Peso-da-Burocracia-Tribut%25C3%25A1ria-na-Ind%25C3%25BAstria-de-Transforma%25C3%25A7%25C3%25A3o-2012.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 28/04/2021.

²³⁴ TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 271. 2015, p. 231.

relativa escassez de debates acadêmicos envolvendo o tema, por meio da apresentação de visões doutrinárias conflitantes e a perspectiva jurisprudencial sobre alguns pontos específicos.

Ademais, por meio do aprofundamento de pressupostos adotados pela doutrina nacional, intentou-se incitar a reflexão acerca das noções da relação jurídico-tributária e seus aspectos operacionais, da neutralidade fiscal e dos custos de conformidade, no âmbito de um Estado Democrático de Direito.

Em um primeiro momento, foi trazida à baila os comandos legais contidos no Código Tributário Nacional que norteiam a instituição dos deveres instrumentais tributários, destacando-se que tais deveres: (i) poderão ser instituídos por ato normativo incluído dentro do conceito de “legislação tributária” presente no art. 96 do CTN; (ii) poderão compreender uma obrigação de “fazer” ou “não fazer”; (iii) terão como finalidade a colheita de informações que visam municiar o Fisco com informações acerca do cumprimento das obrigações principais.

Nesse contexto, defendeu-se que a terminologia “obrigação tributária acessória” não é adequada para definir as prestações contidas no § 2º do art. 113 do CTN, em razão da soma de três fatores. O primeiro deles relaciona-se à autonomia dos deveres instrumentais com relação à obrigação tributária principal. O segundo, por seu turno, consiste na ausência de patrimonialidade das prestações impostas pelo referido artigo. Por fim, o terceiro diz respeito à ausência de transitoriedade nessas prestações, característica intrínseca às obrigações.

Na sequência, foi abordada a divergência entre aqueles que entendem pela necessidade de edição de lei formal para a instituição dos deveres instrumentais e aqueles que dispensam a referida exigência. Não obstante a solidez e firmeza dos argumentos de ambas as posições, o presente estudo optou pela adoção da segunda corrente, ancorado sob uma interpretação sistemática e teleológica do art. 5, inc. II, da Carta Republicana, tal como assenta a jurisprudência dos tribunais superiores pátrios.

Procurou-se, ainda, advertir acerca da necessidade de correspondência entre os fins buscados pela administração tributária e os meios adequados para sua consecução, sinalizando que o fundamento de validade dos deveres instrumentais tributários reside no pressuposto de existência do “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos”.

Outrossim, esclareceu-se que, na visão do presente estudo, o poder-dever do Fisco exercer sua competência fiscalizatória não se estende irrestritamente no tempo, na medida em que os institutos da decadência e da prescrição funcionam como parâmetros de constatação (ou não) do interesse da administração tributária.

Em um segundo momento, o estudo debruçou-se acerca do conceito da neutralidade tributária, perquirindo sua origem e evolução histórica. A conclusão alcançada foi a de que a

percepção atual relacionada à neutralidade fiscal não permite que se adote a ideia utópica de que a tributação não deve afetar o comportamento dos agentes econômicos. Com efeito, aduziu-se que sua percepção tem à vista a necessidade de a atividade tributante utilizar das normas tributárias como forma de induzir comportamentos dos agentes econômicos que impliquem na correção de distorções de mercados e na proteção da livre concorrência.

No cenário brasileiro, tratou-se a neutralidade fiscal como verdadeiro princípio constitucional que determina a adoção de políticas tributárias eficientes no combate à desigualdade sem desprestigiar a liberdade de iniciativa, liberdade concorrencial, isonomia tributária, segurança jurídica e dignidade da pessoa humana.

Sua relação com os deveres instrumentais restou evidenciada na medida em que estes últimos representam uma forma de o Estado prever a adoção de comportamentos para o cumprimento dos deveres instrumentais, que, por seu turno, só são atingíveis por meio do dispêndio de tempo e recursos financeiros.

Dessa forma, na visão do trabalho, a instituição de deveres instrumentais, além de fornecer dados e informações à administração tributária, também importa na adoção de condutas para possibilitar sua efetivação, possuindo aptidão para interferir no processo de tomada de decisões dos agentes econômicos.

Nessa linha, frisou-se que a referida aptidão não se mostra como afronta ou violação à neutralidade do sistema tributário, na medida em que a previsão de deveres instrumentais tributários permite que se conteste a evasão fiscal e fomenta um ambiente econômico saudável e transparente. Destacou-se que os princípios da proporcionalidade e razoabilidade se mostram como importantes mecanismos para nortear a aplicação e previsão dos deveres instrumentais.

No terceiro e último momento, o estudo empreendeu abordagem acerca dos custos de conformidade decorrentes da imposição de deveres instrumentais tributários incorporando as premissas traçadas pelos capítulos anteriores. Na esteira da doutrina especializada, conceituou-se os referidos custos a partir da premissa de que o recolhimento de tributos envolve atividades que contribuem para sua correta apuração e contabilização.

E, nesse sentido, o presente estudo apontou que os custos gerados para a realização dessas atividades constituem-se como os custos de conformidade à tributação. Isto é, seu surgimento decorre da existência de ônus e encargos para que os contribuintes possam cumprir com suas obrigações tributárias, exigindo-se um grau de organização e adaptabilidade da sua parte. Ademais, não se olvidou ao fato de que a geração desses custos não representa um “peso morto” para os contribuintes, por se constituírem como a garantia de um sistema tributário eficiente e que privilegia a segurança jurídica.

No âmbito nacional, acentuou-se a estreita relação entre a complexidade do sistema e os custos de conformidade, que se encontram em patamar elevadíssimo, mesmo diante de redução significativa nos últimos quatro anos, consoante os estudos e artigos apresentados. Evidenciou-se, na prática, como os riscos de conformidade tributária podem influenciar no cotidiano dos contribuintes e toda a estrutura procedimental que é necessária para o correto recolhimento de tributos no país.

Constatou-se, de modo a responder a hipótese proposta no início do presente estudo, que a consequência prática da geração excessiva dos custos de conformidade representa séria ameaça à noção de neutralidade tributária, visto que essa circunstância extenua a noção de um sistema tributário prático e coeso, bem como aos ideais de liberdade de iniciativa, liberdade de concorrência, justiça fiscal, isonomia tributária e segurança jurídica, todos consagrados pela Constituição de 1988.

Ao final, discorreu-se sobre as soluções a serem adotadas para municiar o combate à abusividade e excessividade dos custos de conformidade. Dentre elas, indicou-se, especialmente, a importância da necessidade de intensificação da integração e informatização dos sistemas fiscais e do cumprimento dos deveres instrumentais, de modo a possibilitar uma atuação mais célere e precisão por parte da administração tributária.

Adicionalmente, ponderou-se que a soma de outras medidas sugeridas à referida intensificação do uso da tecnologia poderá conferir maior praticabilidade e coerência ao sistema.

Do presente trabalho pode-se concluir que os deveres instrumentais tributários se constituem como um importante fator a ser considerado para fins de racionalização do sistema tributário em sua totalidade. Sua previsão influi no cotidiano não apenas dos contribuintes, como também de não-contribuintes (entidades isentas e imunes).

Para mais, sua importância se multiplica em razão do vultoso número de deveres instituídos pelas administrações tributárias, bem como os pesados encargos e ônus atribuídos ao contribuinte. A abordagem séria e comprometida com relação aos deveres instrumentais é medida que se impõe para que se busque um sistema tributário que valorize a ideia de justiça fiscal, à luz da neutralidade tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABDENUR, Roberto. *A boa notícia, um alerta e os impostos*. Estadão, 2012. Disponível em: <https://opinio.estado.com.br/noticias/geral,a-boa-noticia-um-alerta-e-os-impostos-imp-904062>. Acesso em 29/04/2021.

ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO. *A troca de informações entre a Receita Federal e os fiscos estaduais o caso do imposto sobre doação (ITCD) com base em informações da declaração do imposto de renda*. Jusbrasil, 2016. Disponível em: <https://abdir.jusbrasil.com.br/noticias/344742167/a-troca-de-informacoes-entre-a-receita-federal-e-os-fiscos-estaduais-o-caso-do-imposto-sobre-doacao-itcd-com-base-em-informacoes-da-declaracao-do-imposto-de-renda>. Acesso em: 06/05/2021.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALLEGRETTI, Ivan. *A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2013.

ALVES, Ellen Cristina. *Obrigações tributárias acessórias: aspectos positivos e negativos de sua instituição*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2010.

ANDRADE, José Maria de. *Economicidade, eficiência e o sistema tributário brasileiro*. Conjur, 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-mar-13/estado-economia-economicidade-eficiencia-sistema-tributario>. Acesso em 12/04/2020.

ANDRADE, José Maria Arruda de Andrade. TAKANO, Caio Augusto. *Quais os desafios para uma simplificação na reforma tributária?* Conjur, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-09/quais-desafios-simplificacao-reforma-tributaria>.

Acesso em: 05/05/2021.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Incentivos Fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros*. Revista da PGFN.

ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARROS, Maurício. *Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2010.

BAUMAN, Zygmunt. *Liquid Modernity*. 1ª Edição. Malden, MA: Polity Press, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Lejus, 2004.

BERTOLUCCI, Aldo. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2001.

BERTOLUCCI, Aldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Quanto Custa Pagar Tributos?* Revista Contabilidade & Finanças. v. 13, n. 29. 2002. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34074>. Acesso em: 27/04/2021.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23.03.2021.

BRASIL. *Decreto n. 6.022/2007*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm. Acesso em 04.04.2021.

BRASIL. *Decreto n. 6.687/2008.* Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/decreto/d6687.htm. Acesso em 26.04.2021.

BRASIL. *Decreto n. 6.743/2009.* Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6743.htm. Acesso em 26.04.2021.

BRASIL. *Decreto n. 6.825/2009.* Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/D6825.htm. Acesso em 26.04.2021.

BRASIL. *Decreto n. 6.890/2009.* Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6890.htm. Acesso em 26.04.2021.

BRASIL. *Lei n. 4.137/1962.* Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14137.htm. Acesso em 15/04/2021.

BRASIL. *Lei n. 5.172/1966.* Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 23.03.2021.

BRASIL. *Superior Tribunal de Justiça.* Recurso Especial n. 539.084/SP. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: L F Participacoes LTDA. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200300866703&dt_publicacao=19/12/2005. Acesso em: 17/04/2021.

BRASIL. *Superior Tribunal de Justiça.* Recurso Especial n. 724.779/RJ. Recorrente: União (Fazenda Nacional). Recorrido: Liquid Carbonic Indústria S/A. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500238958&dt_publicacao=20/11/2006. Acesso em: 16/04/2021.

BRASIL. *Superior Tribunal de Justiça.* Recurso Especial n. 1.116.792/PB. Recorrente: Banco Itaú S/A. Recorrido: Estado da Paraíba. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900071647&dt_publicacao=14/12/2010. Acesso em: 16/04/2021.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal.* Ação Cível Originária n. 1.098/MG. Autor: Estado de Minas Gerais. Ré: União Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752798811>. Acesso em: 16/04/2021.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário n. 250.844/SP. Recorrente: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC. Recorrida: Prefeitura Municipal de Águas de São Pedro. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3139812>. Acesso em: 12/04/2021.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário n. 833.106 AgR/GO, Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752798811>. Acesso em: 16/04/2021.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário n. 1.167.509/SP. Recorrente: Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo. Recorrida: Município de São Paulo. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755336200&prcID=5563078#>. Acesso em: 11/05/2021.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334/SC. Recorrente: Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 23/04/2021.

BRASIL. *Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. Apelação Cível n. 0000905-32.2009.4.03.6123/SP. Apelante: Casa de Nossa Senhora da Paz Acao Social Franciscana. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Desembargador Federal André Nabarrete. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/7440221>. Acesso em: 12/04/2021.

BUISSA, Leonardo. BEVILAQUA, Lucas. *Neutralidade Tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago*. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo, nº 39, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/en/39/neutralidade-tributaria-no-icms-e-criminalizacao-do-devedor-contumaz-imposto-declarado-e-nao-pago/>. Acesso em 22/04/2021.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CÉSAR, Marcelo Vieira de Sousa. *A análise econômica do direito tributário e os custos de conformidade tributária*. Revista dos Tribunais Nordeste: RTNE, v. 2, n. 3, janeiro-fevereiro, 2014.

COELHO, José Ricardo Roriz. *O Peso da Burocracia Tributária na Indústria de Transformação 2012*. Departamento de competitividade e tecnologia, FIESP. São Paulo, set. 2013. Disponível em:

<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:eOJGHLQ4TYJ:https://sitefiespstorage.blob.core.windows.net/uploads/2013/09/O-Peso-da-Burocracia-Tribut%C3%A1ria-na-Ind%C3%A1stria-de-Transforma%C3%A7%C3%A3o-2012.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>.

Acesso em: 28/04/2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários ao CTN*. 13ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. BREYNER, Frederico Menezes. *Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Misabel-Derzi.pdf>. Acesso em 04/05/2021.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 29ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1.

DISTRITO FEDERAL. *Decreto n. 34.982/2013*. Disponível em <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=>. Acesso em 26.04.2021.

DI PIETRO, Juliano. *A Fiscalização Tributária e o Dever de Colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2013.

DOMINGUES, José Marcos. *Tributação indireta e injustiça fiscal*. Contadores CNT, 2011. Disponível em: <https://www.contadores.cnt.br/noticias/artigos/2011/11/17/tributacao-indireta-e-injustica-fiscal.html>. Acesso em 04/05/2021.

ELALI, André. *Algumas considerações sobre neutralidade e não-discriminação em matéria de tributação*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, São Paulo, v. 17, n. 85, março/abril, 2009.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *Obrigações Tributárias*. In: FREITAS, Vladimir Passos de (org.). *Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 8ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados incentivos fiscais*. In: *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007.

FERRAZZO, Cristiano José. *Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2006.

FERREIRA, Esther Eugênia Benchimol. *A necessária reforma das obrigações tributárias acessórias: a externalidade negativa no meio empresarial*. Monografia Jurídica (Graduação em Direito) – Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Goiânia. 2020.

FILHO, Haroldo Domingos Bertoni. *Os deveres instrumentais ante o teste da proporcionalidade*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2017.

FLORENCIO, Madja de Sousa Moura. *Praticabilidade, obrigações acessórias e as garantias constitucionais do cidadão-contribuinte*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2016.

FOLLONI, André. *Isonomia na Tributação Extrafiscal*. Revista Direito Getúlio Vargas, São Paulo, v. 10, nº 1, janeiro-junho, 2014.

FOLLONI, André. SIMM, Camila Beatriz. *Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito*. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria, v. 11, n. 1, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/issue/view/1034>. Acesso em 12/04/2021.

FORTES, Fellipe Cianca. BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise Econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal*. Scientia Iuris, Londrina, v. 14, novembro, 2010. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659>. Acesso em 22/04/2021.

FREITAS, Leonardo Buissa. BEVILAQUA, Lucas. FREITAS, Gabriel Buissa de. *Neutralidade concorrencial e a indução econômica na tributação sobre o consumo*. Revista de Direito Constitucional & Econômico, v. I, nº 1, janeiro-junho, 2019, p. 106. Disponível em: <https://www.unialfa.com.br/redec/index.php/index>. Acesso em 22/04/2021.

FREITAS, Vladimir Passos de (org.). *Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 8ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020.

GASSEN, Valcir; OLIVEIRA, Luiz Fernando de. *Tributação, Direito Tributário e Inconfidência Mineira no contexto das revoltas fiscais brasileiras: para além de Tiradentes*. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. Brasília, Volume 11, nº 01, janeiro-junho, 2016.

GODOY, Leonardo Rodrigues de. *Princípio da Neutralidade Fiscal e a Livre Concorrência*. Revista de Estudos Tributários – RET, Porto Alegre, v. 19, nº 114, março-abril, 2017.

GRAU, Eros Roberto. *A interpretação do artigo 146-A da Constituição diante dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência*. In: SANTIAGO, Igor Mauler (org.). *Tributação e Livre Concorrência. Comentários ao artigo 146-A da Constituição Federal*. São Paulo: Conjur, 2018.

H Aidar, Raul. *Necessidade de reforma geral de tributos é inadiável*. Conjur, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-ago-05/justica-tributaria-necessidade-reforma-geral-tributos-inadiavel>. Acesso em: 05/05/2021.

HARADA, Kiyoshi. *Fato gerador da obrigação tributária acessória*. Âmbito Jurídico, 2011. Link: https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/fato-gerador-da-obrigacao-tributaria-acessoria/#_ftnref3. Acesso em 16/04/2021.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. *Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*, São Paulo, 05/03/2009. Disponível em: http://www.ibdt.org.br/material/arquivos/Atas/Integra_05032009.htm. Acesso em: 16/04/2021.

JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. *Interpretação das Imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2014.

KERSTENETZKY, Celia Lessa. GUEDES, Graciele Pereira. *O Welfare State resiste? Dewsenvolvimentos recentes do estado social nos países da OCDE*. *Ciência & Saúde Coletiva* (online), v. 23, n.7, p. 2095-2106, abril, 2018. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-81232018000702095&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em 21/04/2021.

LIMA, Edson Sampaio de; GALEGALE, Napoleão Verardi; ARIMA, Carlos Hideo; CÔRTEZ, Pedro Luiz. *Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil*. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, São Paulo, vol. 13, n. 1, janeiro-abril, 2016. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1807-17752016000100101&script=sci_arttext&tlng=pt. Acesso em 01/05/2021.

LIMA, Edson Sampaio de. *Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Departamento de Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2005.

LOUREIRO, Francisco Serra. *O impacto da globalização no Direito Tributário*. *Revista Jurídica Portucalense*, Porto, nº 19, 2016. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/issue/view/543>. Acesso em: 16/04/2021.

MACHADO, Hugo de Brito. *Algumas Questões a Respeito da Obrigação Tributária Acessória*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARICATO, Andreia Fogaça. *Deveres Instrumentais: Regra Matriz e Sanções*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2009.

MARICATO, Andréia Fogaça. *O Dever Instrumental Informatizado e a Denúncia Espontânea*. *Revista de Direito Brasileira*, São Paulo, v. 3, n. 2, dezembro, 2012. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/issue/view/273/showToc>. Acesso em: 12/04/2021.

MARICATO, Andreia Fogaça. *Os impactos das mudanças nos deveres instrumentais com a informatização fiscal: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência; e*

prova tributária. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O princípio da eficiência em matéria tributária*. Scientia Iuridica, Braga, Tomo LVI, nº 312, outubro-dezembro, 2007. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2017/09/20/32f2e7arevista_scientia_ivridica_o_principio_da_eficiencia_out2007.pdf. Acesso em 21/04/2021.

MEDINA, Francisco das Chagas Sampaio. *Neutralidade Tributária no Brasil: um estudo na perspectiva da Livre Concorrência, posicionamento doutrinário e jurisprudencial*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade de Fortaleza. Fortaleza. 2016.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. *Estado Social e Tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MENDES, Raquel Vieira. *Deveres instrumentais tributários: limites e funções*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2018.

MENEZES, Paulo Sousa Leão. *A eficiência administrativa e a administração tributária*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2019.

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. *Os custos de conformidade em contraposição à função e à importância das obrigações acessórias*. R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDFFE, Belo Horizonte, ano 8, n. 15, março-agosto, 2019.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, vol. 22, 3ª ed., Rio de Janeiro, Borsoi, 1971.

MIYOSHI, Roberto Kazuo; NAKAO, Sílvio Hiroshi. *Riscos de Conformidade Tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo*. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 6, n. 49-50, 2012. Disponível em:

<http://www.spell.org.br/documentos/ver/7629/riscos-de-conformidade-tributaria--um-estudo-de-caso-no-estado-de-sao-paulo>. Acesso em 27/04/2021.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 36ª Edição. São Paulo: Atlas, 2020.

MOREL, Nathalie. PALME, Joakim. *Financing the Welfare State and the Politics of Taxation*. Bent Greve. The Routledge Handbook of the Welfare State, Routledge, 2012.

Disponível em: [https://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/823556/filename/Morel_Palme-](https://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/823556/filename/Morel_Palme-Financing_the_welfare_stateFINAL.pdf)

[Financing_the_welfare_stateFINAL.pdf](https://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/823556/filename/Morel_Palme-Financing_the_welfare_stateFINAL.pdf). Acesso em 20/04/2021.

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

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

PAZ, Filipe Araújo da. *O dever fundamental de colaboração com a tributação*. Conjur, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-17/filipe-paz-dever-fundamental-colaboracao-tributacao>. Acesso em 05/05/2021.

PORTO, Éderson Garin. *Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: análise do peso das obrigações tributárias acessórias*. Revista FESDT, n. 9, abril, 2019. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/9/artigos/2.pdf>. Acesso em 03/05/2021.

PRICEWATERHOUSECOOPERS / THE WORLD BANK. *Doing Business 2016: Measuring Regulatory Quality and Efficiency*. 13th Edition. Washington: The World Bank and The International Finance Corporation, 2015. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2016>. Acesso em 01/05/2021.

PRICEWATERHOUSECOOPERS / THE WORLD BANK. *Doing Business 2020: Economy Profile - Brazil*. 17th Edition. Washington: The World Bank and The International Finance Corporation, 2019. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil>. Acesso em 01/05/2021.

PRICEWATERHOUSECOOPERS / THE WORLD BANK. *Paying Taxes 2010: The global picture*. The World Bank and the International Finance Corporation, 2010. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf>. Acesso em 02/05/2021.

RAMALHO, Ana Paula Ferreira de Almeida Vieira Ramalho. *A tributação como instrumento de redução da desigualdade econômica no Estado Social: críticas à atual*

progressividade do Imposto de Renda. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará. Fortaleza. 2020.

RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. *A proporcionalidade e a razoabilidade como limites ao poder estatal de criar deveres instrumentais tributários*. Revista de Estudos Jurídicos, a. 16, n. 23, 2012. Disponível em: <https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/518>. Acesso em: 02/05/2021.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributação e Concorrência: breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal*. Derecho y Cambio Social, Lima-Peru, nº 37, ano XI, julho, 2014. Disponível em: http://www.derechoycambiosocial.com/revista037/TRIBUTACAO_E_CONCORRENCIA.pdf. Acesso em 23/04/2021.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributos: Extrafiscalidade*. In: Estudos Tributários. Org. Eduardo Sabbag, São Paulo: Saraiva, 2014.

ROCHA, Sérgio André. *Reduzir número de tributos não significa, necessariamente, simplificação*. Conjur, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-16/sergio-rocha-reduzir-numero-tributos-nao-garante-simplificacao>. Acesso em 12/04/2021.

RODRIGUES, Carolina de Resende Pires Miranda. *A proposição legislativa e a estimativa de impacto: uma limitação para a concessão dos benefícios fiscais*. Cadernos de Finanças Públicas, vol. 18, n. 2, março, 2020. Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/35>. Acesso em 06/05/2021.

ROTHMANN, Gerd Willi. *O Princípio da Legalidade Tributária*. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 1972.

SAAD, Sergio Sydionir. *Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2013.

SANTIAGO, Igor Mauler (org.). *Tributação e Livre Concorrência. Comentários ao artigo 146-A da Constituição Federal*. São Paulo: Conjur, 2018.

SANTOS, Luiz Fernando Barboza dos. *Direito Tributário e a Livre Concorrência*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. In: Grandes questões atuais de Direito Tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

SEVEGNANI, Joacir. *A Resistência aos Tributos no Brasil: o Estado e a sociedade em conflito*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Vale do Itajaí. Itajaí. 2006.

SFALSIN, Eliana. *O SPED e os custos de conformidade tributária*. Disponível em: <https://administradores.com.br/artigos/o-sped-e-os-custos-de-conformidade-tributaria>. Acesso em: 02/05/2021.

SILVA, Napoleão Luiz Costa da. *Uma resenha sobre a competição tributária entre jurisdições*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Rio de Janeiro, setembro, 2001. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4370. Acesso em 20/04/2021.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. *Quanto Custa o Brasil*. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em 06/05/2021.

SOUZA, Hamilton Dias de. *Neutralidade tributária (cf/88, art. 146-a) e o combate aos devedores contumazes*. ETCO, 2015. Disponível em: <https://www.etc.org.br/projetos/neutralidade-tributaria-cf-88-art-146-a-e-o-combate-aos-devedores-contumazes/>. Acesso em 22/04/2021.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

STIVAL, Juliane. *A exegese do Princípio da Neutralidade Fiscal no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no regime da substituição tributária na concessão de incentivos fiscais e na elisão fiscal*. Âmbito Jurídico, 2011. Link: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-exegese-do-principio-da-neutralidade-fiscal-no-sistema-tributario-nacional-sobretudo-no-regime-da-substituicao-tributaria-na-concessao-de-incentivos-fiscais-e-na-eliminacao-fiscal/>. Acesso em 17/04/2021.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. *Tributação e Livre Concorrência: um ensaio sobre o artigo 146-A da Constituição*. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Brasília. 2011.

TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos Deveres Instrumentais Tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2015.

TAVARES, Henrique Cunha. *Os limites para instituição de obrigações tributárias acessórias à luz do princípio da proporcionalidade e do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos*. Dissertação (Mestrado em Direitos e Garantias Fundamentais) - Programa de Pós-Graduação em Direitos e Garantias Fundamentais, Faculdade de Direito de Vitória. Vitória. 2013.

TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant'Ana. *As obrigações tributárias acessórias e a proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir da teoria dos deveres fundamentais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. a. 21. v. 109, março-abril. 2013.

TEODOROVICZ, Jéferson. *Tributação Ótima, tributo justo, ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro*. Cad. Esc. Dir. Rel. Int. (UNIBRASIL), Curitiba, v. 2, nº 23, julho/dezembro, 2015. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/view/3002/2572>. Acesso em 21/04/2021.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*. Conjur, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica>. Acesso em 12/04/2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, p. 20-21. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663919/mod_resource/content/1/Seguran%C3%A7a%20Jur%C3%ADdica%20do%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20-%2050%20Anos%20do%20CTN.pdf. Acesso em 02/05/2021.

TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Conceito Constitucional de Tributo*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TRIBUTO. In: MICHAELIS, Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2021. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/tributo/>. Acesso em: 25/03/2021.

VIEIRA, Lucas Pacheco. *Obrigações Acessórias Excessivamente Onerosas, Custos de Conformidade e Princípios Constitucionais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 134, ano 25, maio-junho, 2017.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZANOL, Lorena Cardoso. *As Obrigações Acessórias Tributárias Federais: o cruzamento de dados das informações fiscais*. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Mato Grosso. Cuiabá, 2016.

ZOCKUN, Maurício. *Regime Jurídico da Obrigação Acessória Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005.