

**AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS EM AMBIENTE
ELETRÔNICO – UMA AFRONTA A CIDADANIA.**
THE ACCESSORY TRIBUTARY OBLIGATIONS IN ELECTRONIC
ATMOSPHERE - AN INSULT THE CITIZENSHIP

Edilson Pereira de Godoy¹

RESUMO- O pleno exercício da cidadania compreende não só os direitos, mas, os deveres de cada um, inclusive de âmbito tributário. As denominadas obrigações tributárias acessórias sempre foram consideradas um fardo a mais no sistema de tributação nacional, a ser carregado tanto pelos contribuintes como pelos responsáveis tributários. Do lado do Fisco, as obrigações acessórias são tidas como um forte aliado no acompanhamento da arrecadação e no combate à sonegação de tributos. Com a evolução tecnológica, a informatização e com ela o domicílio eletrônico passou a ser aplicado pelos entes federados, nas três esferas de governo, a todo tipo de contribuinte ou responsável. O objetivo deste trabalho é analisar os efeitos práticos e legais dessa avassaladora onda eletrônica, e suas consequências, tanto para o Fisco, como para o sujeito passivo de obrigação tributária. O poder fiscal tem seus limites na cidadania desenhada em nossa Constituição Federal.

Palavras-chave: Cidadania. Obrigações Tributárias Acessórias Eletrônicas.

ABSTRACT- The full exercise of the citizenship understands not only the rights, but, the duties of each one, besides of tributary ambit. Denominated them accessory tributary obligations they were always considered more a bale the in the system of national taxation, to so much to be carried by the taxpayers as for the tributary responsible. Beside the Tax collection, the accessory obligations are had as an allied fort in the accompaniment of the collection and in the combat to the defraudment of tributes. With the technological evolution, the computer science and with her the electronic home became applied by the federated beings, in the three government spheres, the every taxpayer type or responsible. The objective of this work is to analyze the practical effects and you delegate of that overpowering electronic wave, and your consequences, touch for the Tax collection, as for the subject liability of tributary obligation. The fiscal power has your limits in the citizenship drawn in our Federal Constitution.

Keywords: Citizenship. Obligations Accessory Tributary Electronics.

¹ Graduação: Direito, economia e ciências contábeis. Pós-graduação (lato sensu) Administração economico-financeira. Professor e tutor de graduação e pós-graduação de direito empresarial e de direito tributário e de contabilidade tributária da Anhanguera Educacional. Professor e Consultor do IBRAP - Instituto Brasileiro de Administração Pública. Mestrando pela UNAERP na área de direitos coletivos e cidadania. Advogado tributarista.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 recebeu a alcunha de “Constituição Cidadã” em razão de suceder a Carta Política editada sob o regime militar que governou o país durante décadas.

Marco histórico, a nova *Lex Major* inovou pouco no campo tributário, ao ponto de recepcionar integralmente o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, cuja denominação adveio do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, em seu art. 7º.

Este artigo debruça-se a identificar os limites da recepção das denominadas obrigações tributárias acessórias limitadas pelos novos direitos inerentes à cidadania.

A problematização enfrentada aqui é determinar onde termina o direito do Estado em instituir obrigações acessórias no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária.

Com a evolução tecnológica, o Fisco desenvolve e aplica ferramentas eletrônicas que geram custos para os contribuintes, além dos valores tributários devidos. Além disso, a legislação fiscal estabelece pesadas multas pecuniárias para o descumprimento das obrigações tributárias acessórias.

A atuação estatal em um Estado Democrático de Direito tem limites desenhados na sua própria Constituição, porém, qual a forma de aferição e garantia desses direitos? Como controlar o denominado Estado Fiscal e sua ânsia arrecadadora? Esses são os nossos objetivos nesse artigo. Delimitar as possibilidades de instituição de obrigações tributárias acessórias eletrônicas por parte do Fisco, em razão do respeito à cidadania.

A metodologia utilizada nesta pesquisa segundo seus objetivos é uma pesquisa explicativa e utilizara como fonte a pesquisa bibliográfica e documental.

O Sistema Tributário Nacional hodierno é composto por um elevado número de normas, que apenas por seu volume já dificulta a vida dos contribuintes. Isso não bastasse, as normas trazem quase que diariamente, novas obrigações tributárias acessórias, em meio eletrônico, com grande número de informações a serem processadas.

Ora, as empresas sobrevivem da geração de lucro, que é apurado no resultado final de cada período. Para melhorar seus resultados, as empresas tentam reduzir seus custos, sua carga tributária, melhorar sua produtividade, sua competitividade, além de outros fatores.

Portanto, o acréscimo de nova obrigação tributária acessória, que implique em novas tecnologias, novos equipamentos, novos softwares, treinamento de funcionários, ou a contratação de terceirizados, acaba por onerar sobremaneira os custos das empresas, afetando seus resultados, e por vezes pondo em risco sua sobrevivência.

Neste ponto passamos a analisar até onde pode o Fisco impor novas obrigações tributárias acessórias, sem o devido respeito à capacidade de adimplemento do contribuinte ou responsável (sujeito passivo de obrigação

tributária), principalmente, quando o não cumprimento da nova obrigação implica em autuação.

Enquanto o Fisco tem o poder/dever de arrecadar, os contribuintes têm seus direitos e garantias tutelados pela Lex Major e por outros dispositivos que nela tem sua origem, a fim de que possam se defender de eventuais excessos promovidos pelos agentes arrecadadores.

O estabelecimento de obrigações tributárias acessórias em ambiente eletrônico pode ter dois efeitos, o de simplificar, facilitar e melhorar o seu adimplemento cu de torná-la extremamente gravosa e complicada para o contribuinte.

Podemos dizer que os princípios tributários são os alicerces para que se possa construir um Sistema de Obrigações Tributárias Acessórias, mais racional, justo e exequível, por parte dos contribuintes, sem prejuízo do acompanhamento e controle por parte do Fisco.

Não se pode negar que o contribuinte também dispõe de novas tecnologias para fugir a tributação, e as vezes, esses procedimentos extrapolam o que chamamos de planejamento tributário, que abrange apenas atos lícitos de modo a evitar ou postergar a tributação.

Neste conflito de interesses, passamos a analisar a matéria de uma forma mais profunda, a fim de identificarmos os possíveis excessos de uma parte a outra e as possíveis maneiras de se corrigir a situação.

A situação se torna mais complexa se observarmos que as três esferas de governo instituem diversas obrigações aos contribuintes, sem o necessário entrosamento entre os fiscos, impondo ao contribuinte, a realização de diversas obrigações repetitivas e custosas. O intitulado “custo Brasil” tem um ingrediente chamado “custo das obrigações tributárias acessórias”, que os entes tributantes teimam em ignorar.

2. CIDADANIA

A abrangência do sentido jurídico do termo CIDADANIA não é passível de ser explicado em um simples artigo. Por esse motivo, nos debruçamos aqui a analisar o termo apenas sob a moderna acepção tributária, seja impondo obrigações (deveres) aos cidadãos, seja no estabelecimento de limites e na proteção de práticas abusivas por parte do Fisco.

A história aponta para uma extraordinária evolução do conceito de cidadania, principalmente, a partir do século XVIII. Um marco histórico foi a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, promulgada na França, pela Assembléia Nacional Constituinte de 1789, em Versalhes, como um dos resultados da denominada Revolução Francesa.

Em seus artigos 13 e 14, a Declaração trazia a seguinte dicção:

Art. 13.º Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

*Art. 14.º Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.*²

Como exposto acima, trata-se de um direito e ao mesmo tempo de um dever do cidadão dar sua cota de contribuição fiscal, dentro de sua capacidade contributiva, e ao mesmo tempo, ter o direito de fiscalizar sua aplicação.

Com este entendimento o mestre Ricardo Lobo Torres nos ensina:

A cidadania em sua expressão moderna tem, entre os seus desdobramentos, o de ser cidadania fiscal. O deve/direito de pagar impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a idéia de cidadania exhibe. Cidadão e contribuinte são conceitos coexistentes desde o início do liberalismo.
(...)

Registre-se que cuidaremos aqui da cidadania fiscal em seu sentido amplo, que abrange, além da problemática do estatuto do contribuinte, os aspectos mais largos da cidadania financeira, que, compreendendo a vertente da despesa pública, envolve as prestações positivas de proteção aos direitos fundamentais e aos direitos sociais e as escolhas orçamentárias, questões que apresentam o maior déficit de reflexão teórica no campo da cidadania.³

Neste diapasão evolucionário, depois da segunda guerra mundial, a ONU (organização das Nações Unidas) promulgou a Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948, documento referencial, não vinculativo, para o respeito, entre outros, à cidadania. Nele também foi colocado que o cidadão é senhor de direitos e deveres perante sua comunidade (entendida esta como sua nação).

Este artigo pretende analisar a ofensa à denominada “Cidadania Fiscal” sob a ótica das obrigações a serem cumpridas pelo cidadão contribuinte, não adentrando ao campo da verificação da análise da correta aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado.

As obrigações impostas ao cidadão contribuinte não pode ser mensurada apenas pelo valor do tributo efetivamente pago, mas sim, de todo o custo que envolve o cumprimento das denominadas obrigações acessórias.

A história nos mostra que os governantes costumavam aumentar os tributos de acordo com as suas necessidades de receita, sem nenhuma preocupação com quem estava sendo tributado e de que forma isso afetaria sua vida.

² UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca virtual de direitos humanos. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>> acesso em 18 de jun 2012.

³ TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: REZENDE, Condorcet (Org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 460.

Com a evolução dos tempos, e a instituição da denominada justiça fiscal, criou-se a necessidade de preservação do “mínimo vital”, ou seja, dos recursos mínimos que não podem ser retirados do administrado, sem prejuízo de sua própria existência. A partir daí, a mensuração da carga tributária passou a ser obrigatória para os governantes.

A definição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas concretiza também o princípio da isonomia, mensurando o sacrifício individual em favor da manutenção da máquina estatal. Uma das formas de se alcançar à justiça fiscal seria tratar desigualmente os desiguais à medida que se desiguam. Portanto o princípio da capacidade contributiva caminha ao lado do princípio da isonomia.

No parágrafo único do art. 145 da Constituição Federal:

§ 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.⁴

Como podemos verificar acima, a norma constitucional autoriza a instituição de obrigações tributárias acessórias, como forma de verificar a materialização dos fatos jurídicos tributários, desde que, se respeite os direitos individuais e o princípio da legalidade.

Alfredo Augusto Becker leciona que "o princípio da capacidade contributiva constitui uma regra de direito natural, sendo corolário do princípio da igualdade"⁵

Depreende-se, portanto, que é direito do cidadão contribuinte ter o estabelecimento de obrigações tributárias acessórias respeitando seus direitos individuais. Não há o que se questionar desse direito, haja vista tratar-se de um princípio que abrange tanto a mensuração da carga tributária, quanto o implemento das obrigações acessórias.

Defende-se a idéia de que os princípios constitucionais desempenham o papel de norma cogente, a balizar o ordenamento infraconstitucional. Destarte, se amoldam a uma conotação prescritiva, não podendo sua aplicação ser afastada pelo legislador infraconstitucional.

O mestre Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que:

[...] violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou

⁴ BRASIL. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. *Vade Mecum*. 3. ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 49

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 447.

*inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais. [...] O princípio é a essência do mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.*⁶

Portanto, princípio é espécie de norma, ora aberta e abrangente, ora específica, a enunciar um comando de acolhimento obrigatório pelos jurisdicionados.

Não é diferente a doutrina do mestre Roque Antonio Carraza afirmando que o:

*[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.*⁷

A distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos nos traz a idéia de que os tributos, tendo como escopo final o bem comum, devem amoldar-se às situações individuais, de modo a propiciar uma posição isonômica dos contribuintes no que se refere ao seu sacrifício individual em prol do interesse coletivo.

O significado da expressão capacidade contributiva nos leva a imaginar a capacidade de pagar daquele contra quem o tributo foi lançado. Porém, esse instituto não teria eficácia para escoimar do sistema tributário nacional as injustiças fiscais, de modo a atingir os ideais previstos na Lei máxima caso tivesse eficácia tão estreita.

Depreende-se daí que o nexo de causalidade a ser estabelecido entre o fato da vida eleito como necessário e suficiente ao nascimento da obrigação e a definição do valor a ser entregue ao Estado, deve sempre ter em mira a riqueza sobre a qual incidirá.

Noutras palavras, a definição da base de cálculo e alíquota deverá, sempre, respeitar a capacidade contributiva da pessoa que materializa a hipótese de incidência. Ocorre que ao estabelecer obrigações outras, que não apenas o dever de pagar tributos, o Estado está aumentando de forma indireta, a carga tributária a ser suportada pelo cidadão contribuinte.

O desequilíbrio na sua aplicação atinge não só os contribuintes que praticam o fato jurídico tributário, mas aqueles que vivem sob a proteção social do Estado,

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1980, p. 230

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 31.

por não terem capacidade contributiva e necessitarem das ações sociais financiadas pela arrecadação de tributos. Desta forma ou são atingidos de forma direta pela não suficiência de fundos para a execução dos programas sociais ou de forma indireta, pela exacerbada carga de obrigações acessórias, que as vezes, tem de cumprir para se desonerar da obrigação principal.

3. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A definição legal de obrigação acessória é matéria reservada à lei complementar, conforme estabelecido no artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal. Destarte, o Codex Tributário inserido no ordenamento jurídico através da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1.966, foi recepcionado com status de Lei Complementar em razão do disposto no artigo 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Vejamos então o conteúdo da norma que disciplina a obrigação tributária, in verbis:

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.⁸

Como visto acima, a norma geral de direito tributário estabelece as modalidades de obrigações tributárias, além da conversão das multas pecuniárias em obrigação principal, pelo fato de não serem adimplidas.

Vislumbramos aqui a primeira afronta ao direito do cidadão contribuinte, haja vista, a desproporcionalidade das multas pecuniárias aplicadas em razão da incapacidade de compreender e de atender ao complexo sistema das obrigações acessórias, nas três esferas de governo.

3.1. Obrigação Principal

Há de se ter em conta que a obrigação tributária corresponde ao direito do ente público de exigir, de um particular, determinada prestação, com força na lei, em face da ocorrência de determinado fato (previsto na lei), mediante lançamento.

Entende-se que a obrigação tributária principal relaciona-se ao aspecto quantitativo do fato gerador, ou seja, ao valor do tributo, enquanto que a obrigação acessória relaciona-se com as obrigações de fazer e não fazer, instituídas pelo ente

⁸ BRASIL. Lei Federal nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. *Vade Mecum*. 3. ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 738.

tributante, de forma cogente, com o intuito de aferir a arrecadação e facilitar a sua fiscalização.

A satisfação da obrigação principal extingue o crédito tributário, mesmo na modalidade de lançamento por homologação.

Pelo lançamento fica constituído o crédito tributário, que nada mais é que a declaração do vínculo de direito público subjetivo do ente tributante frente ao contribuinte. Entretanto, estando constituído o crédito pelo lançamento, não quer tal manifestação objetiva do direito do ente público significar que a obrigação seja líquida, certa e exigível. É preciso, ainda, que se declare o crédito como definitivamente constituído.

Apesar de a obrigação tributária e o crédito terem a mesma natureza, no crédito há a necessidade de um requisito ou uma exigência jurídica a mais, que vai dar a possibilidade do sujeito ativo dessa relação poder efetuar a cobrança da rubrica tributária, que é a capacidade do credor de tornar essa obrigação exequível, procedimento esse que se dá pelo lançamento, portanto, a conversão da obrigação, no momento do lançamento, em crédito. Todo esse procedimento no sentido de transformar a obrigação em crédito é de obra e competência exclusiva do credor que, para tanto, movimenta a máquina pública especializada nessa direção. A competência, o tempo e a oportunidade de efetuar levantamentos para constituição do crédito, portanto, é, por definição legal, tarefa exclusiva do ente federado interessado neste objetivo.

O festejado RUBENS GOMES DE SOUSA ensinava:

“Como conseqüência desta análise das fontes da obrigação tributária, podemos concluir que a obrigação de pagar um tributo, em cada caso particular, desenvolve-se através de três fases bem definidas: (1º) Uma fase de soberania: desde que exista uma lei impondo um tributo, sempre que ocorra um fato ou uma situação nela definidos a obrigação já existe em abstrato, isto é, potencialmente, mas ainda não se concretizou nem se individualizou: todo e qualquer indivíduo que venha a se encontrar na situação prevista na lei estará em tese obrigado ao pagamento do tributo; (2º) Uma fase de direito objetivo: ocorrendo na prática o fato ou situação prevista na lei como dando origem à obrigação, automaticamente surge, naquele caso particular, em relação ao indivíduo de que se tratar e na conformidade das circunstâncias em que ocorreu o fato ou situação previstos; por outras palavras, a obrigação, que na primeira fase era abstrata, agora se tornou concreta; mas falta ainda individualizá-la; (3º) Uma fase de direito subjetivo: efetuado o lançamento, isto é, oficialmente apurada pelo Fisco a ocorrência do fato ou da situação previstos em lei, verificadas as circunstâncias em que se deu essa ocorrência, calculado o tributo e identificado o indivíduo a quem compete pagá-lo, o Fisco expede a esse indivíduo o competente aviso de cobrança: a obrigação, que na primeira fase era abstrata e que na segunda se

tinha tornado concreta, está agora individualizada na pessoa do respectivo contribuinte”⁹

Adiante, concluía o afamado tributarista:

O lançamento é um ato declaratório: com efeito, já sabemos que o nascimento da obrigação decorre do fato gerador (§§ 23 e 25): o lançamento apenas faz a constatação e a valoração desse fato. O elemento constitutivo da obrigação tributária é portanto o fato gerador, e o lançamento é o seu elemento declaratório.”¹⁰

Nessa seara já cabe uma reflexão sobre as alterações trazidas pela consideração legal de que as declarações eletrônicas, e no caso do Simples Nacional, as informações lançadas no programa gerador do documento de arrecadação do Simples Nacional (PGDAS) suprem a necessidade de lançamento tributário.

Aliás, cabe aqui um aparte da matéria, que fica na linha fronteira do fato gerador e obrigação tributária. O douto BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, dá ênfase na obrigatoriedade do tipo fechado, amparando-se, para tanto, em ampla e majoritária doutrina, in verbis:

*Se um tributo deixar de atender o requisito de legalidade, não poderá ele ter validade jurídica, por falta de causa constitucional. Todos os elementos essenciais do fato gerador da obrigação tributária devem estar na lei tributária criadora do tributo.*¹¹

247

Ato contínuo, depreende-se que a norma tributária envolve a idéia de fato gerador e esta estritamente ligada ao conceito de *lei*. Se a obrigação somente pode decorrer da lei, não podem ser aplicados os métodos extensivos, por meio de analogia, pois a Constituição não autoriza essa ampliação. Também assim não será admissível basear-se no escopo (*ratio legis*) para pretender-se restringir ou ampliar uma tributação prevista em lei. A interpretação da norma material tributária deve, pois, ser escrita: não ampliar nem restringir. Se houver omissão da lei, deve ser sentenciada a inexistência de obrigação. Se a obrigação estiver prevista, não deverá ser restringida: a aplicação deve ser estrita, tal qual dispunha a lei tributária.

De igual modo a extensão da obrigação tributária é demonstrada por nossos tribunais, o que abrange uma gama elevada de situações donde surge o dever de adimplemento:

Processo

AgRg no REsp 703232 / SC AGRAVO

⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária, Resenha Tributária*, SP, 1981, p. 88/89.

¹⁰ (Ob. cit., p. 105)

¹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, 3 vol., p. 87.

REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2004/0162590-4

Relator(a)

Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento

17/11/2009

Data da Publicação/Fonte

DJe 25/11/2009
RDDT vol. 173 p. 185

Ementa

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DA LINHA BRANCA. COMPRA E VENDA REALIZADA EM SANTA CATARINA. ENTREGA DIRETAMENTE AO CONSUMIDOR PELO DEPÓSITO LOCALIZADO NO PARANÁ. SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. LOCAL DA SAÍDA DO BEM.

1. No caso dos autos as mercadorias da "linha branca" eram negociadas e vendidas pela loja situada no Estado de Santa Catarina. Todavia, eram entregues diretamente ao consumidor pelo depósito central localizado no Paraná.

2. A loja catarinense enviava ao estabelecimento do Paraná apenas "pedidos de venda-recibo" sem emitir a competente nota fiscal.

3. Nos termos da jurisprudência desta Corte, "[o] ICMS deve ser recolhido pela alíquota interna, no Estado onde saiu a mercadoria para o consumidor final, após a sua fatura, ainda que tenha sido negociada a venda em outro local, através da empresa filial" EREsp 174241/MG, Rel. Min. Franciulli Netto, Primeira Seção, DJ 26/04/2004. No mesmo sentido: AgRg no REsp 67025/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 25/09/2000; REsp 732.991/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 05/10/2006 e REsp 8063/MG, Rel. Min. Geraldo Sobral, Primeira Turma, DJ 20/05/1991.

4. No momento da ocorrência do fato gerador - saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte -, os bens estavam localizados no Estado do Paraná, que é o o

sujeito ativo da relação tributária.

5. Agravo regimental não provido.¹²

Esse julgado bem demonstra a competência abrangente da obrigação tributária enquanto meio de materialização fático de instituição do crédito tributário o que, por conseguinte, acabara por resultar em uma ilação lógica e cotidiana do lançamento tributário.

Descritos os principais traços jurídicos da obrigação tributária principal, debruçamos a seguir sobre o arcabouço da denominada obrigação tributária acessória.

3.2. Obrigação acessória

A natureza jurídica da obrigação tributária acessória já foi descrita acima, destarte resta-nos analisar seu alcance, nos moldes desenhados no art. 115 do CTN, *in verbis*: “Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.¹³

Como verificamos acima, o Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária em duas espécies, pelo critério do objeto da prestação, em principal e acessória. Para cada espécie de obrigação, identifica um fato gerador, indicando o momento de sua ocorrência.

Verifica-se que a legalidade exigida para a imposição da obrigação acessória não é estrita, ou seja, pode advir de ato normativo que não a lei em sentido formal e material. Todos aqueles veículos normativos previstos no artigo 96 do CTN, tais como decretos e regulamentos, entre outros contidos no seu artigo 100, são aptos a formar vínculo jurídico tributário acessório.

Contudo, não se dispensa a descrição da obrigação pela legislação, dispensando-se apenas a exclusividade da lei em sentido estrito como instrumento de introdução da obrigação na ordem legal tributária.

Nas palavras do mestre Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Vimos que as chamadas obrigações acessórias não possuem 'fato gerador'; decorrem de prescrições legislativas imperativas: 'emita notas fiscais', 'declare rendas e bens', etc. A impropriedade redacional é sem par. Diz-se o fato gerador da obrigação acessória é 'qualquer situação' que, na forma da 'legislação aplicável', impõe

¹² BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 2ª Turma. AgRg no REsp 703232 / SC AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2004/0162590-4. Agravante Estado de Santa Catarina. Agravado Lojas Arapua Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. 17 nov. 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=AgRg+no+REsp+703232+&processo=703232+&b=ACOR Acesso em: 30 mai. 2012.

¹³ BRASIL. Lei Federal nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. *Vade Mecum*. 3. ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 738.

a 'prática ou abstenção de ato'. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não fazer por força de lei, cabe apenas reafirmar que a legislação a que se refere o artigo somente pode ser coleção de leis em sentido formal e material.¹⁴

Portanto, para fins de instituição de obrigação tributária principal, exige-se fato gerador descrito em lei, enquanto que para obrigação acessória, desde que não contrarie ou ultrapasse o disciplinado em lei, pode-se instituir por atos normativos de competência do poder executivo.

Não é outra a opinião do douto Luciano Amaro em sua obra *Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001:

*Parece que, ao dizer serem as obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária, o Código quis explicitar que a previsão dessas situações pode não estar em 'lei', mas em ato de autoridade que se enquadre no largo conceito de 'legislação tributária' dado no art. 96; mesmo, porém, que se ponha em causa o dever de utilizar um certo formulário, descrito em ato de autoridade, melhor seria dizer que a obrigação, em situações como essa, decorre da lei, pois nesta é que está o fundamento com base no qual a autoridade pode exigir tal ou qual formulário, cujo formato tenha ficado a sua descrição. E, obviamente, também nessas situações, o nascimento do dever de alguém cumprir tal obrigação instrumental surgirá, concretamente, quando ocorrer o respectivo fato gerador.*¹⁵

Aplica-se também à obrigação acessória a denominada tipicidade aberta referida pelo Prof. paulista Roque Antônio Carrazza, dispensando, na descrição do fato, a precisão e individualização da situação que o materializa, cogentes em relação ao fato gerador da obrigação principal. No mesmo sentido a opinião do mestre cearense Hugo de Brito Machado:

Diferentemente do que ocorre com o fato gerador da obrigação principal, seja essa consubstanciada no tributo ou na penalidade pecuniária, o fato gerador da obrigação tributária acessória não há de ser necessariamente um tipo fechado. Não se exige que a legislação tributária descreva, em cada caso, a situação cuja ocorrência faz nascer o dever de fazer, de não fazer ou de tolerar, objeto da obrigação tributária acessória. Tal situação decorre de um ou de vários dispositivos da legislação, pode ser uma situação específica ou não, duradoura ou instantânea, sem que se encontre na norma descritora da hipótese cuja concretização faz nascer

¹⁴ NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.) *et. al.* *Comentários ao código tributário nacional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p.268.

¹⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001. p 174.

a obrigação acessória uma descrição precisa de todos os seus elementos, muitos dos quais podem resultar implícitos ou determinados por intuição.¹⁶

Antes de finalizarmos nossas considerações sobre as obrigações tributárias acessórias, vejamos manifestação do Superior Tribunal de Justiça:

Processo
AgRg no Ag 1138833 / RJ AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2008/0264119-5
Relator(a)
Ministro LUIZ FUX (1122)
Órgão Julgador
T1 - PRIMEIRA TURMA
Data do Julgamento
03/09/2009
Data da Publicação/Fonte
DJe 06/10/2009
Ementa
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (EXPEDIÇÃO DE NOTAS FISCAIS). IRRELEVÂNCIA DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS. ARTIGOS 113, §2º, 115, 175 PARÁGRAFO ÚNICO, E 194, DO CTN.
1. O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem garantir o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (artigo 113, do CTN).
2. É cediço que, entre os deveres instrumentais ou formais, encontram-se "o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária" (Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 16ª ed., 2004, págs. 288/289).
3. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. Revista Dialética de Direito Tributário, n 96, setembro-2003. p. 31.

tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam.

4. A obrigação acessória prevista no artigo 113, § 2º c/c 115, do CTN, constitui dever instrumental, independente da obrigação principal, e subsiste, ainda que o tributo seja declarado inconstitucional, principalmente para os fins de fiscalização da Administração Tributária.

5. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devemos se submeter, até mesmo, 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. Agravo regimental desprovido.¹⁷

Não se pode negar que a obrigação tributária acessória tem sua função específica dentro do sistema tributário de cada ente tributante, porém, nem doutrina, nem jurisprudência despenderam maiores estudos para chegar-se ao limite da imposição instrumental.

Ao olharmos para a manifestação do Superior Tribunal de Justiça, verificamos um olhar simplista sobre a licitude ou não da imposição de dever instrumental, mesmo que o destinatário da norma seja entidade imune.

Com o advento tecnológico, as obrigações acessórias migraram para o ambiente eletrônico, em uma velocidade alucinante. Praticamente já não existem obrigações acessórias, na esfera federal e estadual registradas em papel. Não é muito diferente a situação do Fisco municipal, que migra de forma acelerada para as denominadas obrigações acessórias em ambiente eletrônico.

O contribuinte necessita de diversos equipamentos, link de internet e certificação digital para poder atender as imposições fiscais. Essa obrigação é imposta até mesmo as micro e pequenas empresas optantes do Regime Tributário Unificado, denominado Simples Nacional, insculpido na Lei Complementar nº 123/06 e suas alterações posteriores.

A comodidade dos entes tributantes (controle eletrônico, confissão de dívida através de declaração eletrônica, cadastro eletrônico, integração entre os fiscos) custa caro aos contribuintes, e por vezes chega a afetar a situação financeira daqueles que desenvolvem com dificuldade sua atividade econômica.

¹⁷ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1ª Turma. AgRg no Ag 1138833 / RJ AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2008/0264119-5. Agravante: Adshel Ltda. Agravado: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Luiz Fux. 03 set. 2009. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1138833+&b=ACOR > Acesso em: 30 mai 2012.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O conceito de cidadania hodiernamente contempla a figura do cidadão contribuinte, e com ele seus direitos e deveres perante o Estado e a sociedade de que é parte.

Dentro desse espectro, o cidadão contribuinte tem o direito de ver seus direitos e garantias individuais respeitados, como gravado na *Lex Major*, no denominado princípio da capacidade contributiva.

O dever do Estado Fiscal é o de instituir deveres instrumentais (obrigações tributárias acessórias) que respeitem a capacidade contributiva do contribuinte cidadão, preservando-lhe o mínimo vital.

Não é justificável a implementação de obrigações tributárias acessórias cujo custo ultrapasse o valor da obrigação tributária principal, distorcendo assim, a real carga tributária imposta ao cidadão contribuinte.

As obrigações tributárias (principal e acessória) são independentes, embora conexas, podendo ser exigidas de entidades imunes, porém, com o devido respeito aos direitos e garantias individuais.

O advento das obrigações tributárias acessórias em ambiente eletrônico trouxe novos custos para os contribuintes, chegando ao ponto, em alguns casos, de dificultar o livre exercício da atividade econômica.

Não nos dedicamos de forma suficiente a analisar a atual situação do cidadão contribuinte, frente às novas e custosas exigências do Fisco dos diversos entes tributantes. Porém, é certo que a nossa Constituição Federal estabelece limite à imposição do cumprimento de deveres instrumentais.

O ambiente eletrônico pode contribuir para uma redução dos custos do cumprimento das obrigações tributárias acessórias, desde que, os entes tributantes se organizem e padronizem e concentrem suas atividades.

O Brasil é campeão, em desperdício de tempo e dinheiro, no cumprimento de obrigações acessórias, das mais variadas espécies, e a Receita Federal do Brasil é a campeã disparada entre os entes tributantes na sua instituição e exigência, bem como na aplicação de multas pecuniárias pelo simples descumprimento da obrigação acessória.

O pagamento de tributos faz parte do exercício de cidadania, porém, não se pode permitir a deturpação desse direito/dever, através de obrigações tributárias acessórias em ambiente eletrônico, que demandem mão de obra e equipamentos especializados, que inibam o contribuinte de exercer sua atividade econômica dentro da legalidade.

O direito ao trabalho também é inerente à cidadania, que por sua vez é amplamente tutelado pela nossa Constituição. O Fisco tem o direito de implementar deveres instrumentais ao contribuinte, no intuito de acompanhar a arrecadação e desenvolver a fiscalização inibidora de atos de sonegação de tributos. Porém, o limite para a imposição razoável e proporcional das obrigações acessórias, já foi ultrapassado a muito tempo, sendo contabilizado como custo tributário pelos contribuintes, como se obrigação tributária principal fosse.

A tão reclamada reforma tributária deve ser iniciada pela racionalização das imposições tributárias acessórias em ambiente eletrônico, haja vista que tal aparato tecnológico permite atender aos diversos entes tributantes de forma simultânea.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. *Vade Mecum*. 3. ed. Saraiva, São Paulo, 2007.

BRASIL. Lei Federal nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. *Vade Mecum*. 3. ed. Saraiva, São Paulo, 2007.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1ª Turma. AgRg no Ag 1138833 / RJ

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2008/0264119-5. Agravante: Adshel Ltda. Agravado: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Luiz Fux. 03 set. 2009. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1138833+&b=ACOR > Acesso em: 30 mai 2012.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 2ª Turma. AgRg no REsp 703232 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2004/0162590-4. Agravante Estado de Santa Catarina. Agravado Lojas Arapua Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. 17 nov. 2009. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=AgRg+no+REsp+703232+&processo=703232+&b=ACOR > Acesso em: 30 mai. 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n 96, setembro-2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1980.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, 3 vol.

NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.) *et. al. Comentários ao código tributário nacional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária, Resenha Tributária*, SP, 1981

TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: REZENDE, Condorcet (Org.). *Estudos Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999..

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca virtual de direitos humanos. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das->

Na% C3%A7%C3%B5es-at% C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html> acesso em 18 de jun 2012.