

Apontamentos sobre os limites à instituição de obrigações acessórias no Direito Tributário brasileiro

Pedro Henrique Neves Antunes

Resumo: O artigo analisa as limitações impostas pelo ordenamento jurídico à instituição de obrigações tributárias acessórias no Direito Tributário Brasileiro, a partir da hipótese segundo a qual seria imprescindível a potencialidade da existência da obrigação tributária principal, pela subsunção do fato à norma tributária puramente considerada, logo, sem que seja levada em conta qualquer norma exonerativa, para que a pessoa política competente esteja autorizada a instituir obrigações acessórias correlatas, mesmo diante de relativa autonomia entre ambas. Para isso, confrontou-se a doutrina especializada com o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em paradigmático precedente, proferido no julgamento do recurso especial (REsp) nº 1.116.792/PB, submetido ao rito dos recursos repetitivos.

Palavras-chave: Obrigação tributária acessória. Autonomia. Interesse na arrecadação e fiscalização. Proporcionalidade e razoabilidade.

Sumário: **1** Introdução – **2** Das premissas jurídicas fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 1.116.792/PB, julgado pela sistemática dos recursos repetitivos – **3** Dois exemplos práticos – **4** Conclusões – Referências

1 Introdução

O legislador ordinário brasileiro goza de ampla liberdade quando o assunto é a instituição, por lei,¹ de obrigações tributárias acessórias. Demonstra isso a quantidade e variedade de deveres escriturário-fiscais² que devem ser observados pelas pessoas físicas e, principalmente, jurídicas, contribuintes de tributos no Brasil.

A situação se agrava em relação aos deveres acessórios relacionados aos tributos de competência estadual e municipal, na medida em que, tendo os 26 Estados-membros, o Distrito Federal e os 5.570 municípios³ competência legislativa, contribuintes atuantes em mais de uma localidade têm de se adequar à legislação editada por cada um deles.

Além disso, diferentemente do observado nas obrigações tributárias principais, as obrigações acessórias não estão exaustivamente disciplinadas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) ou na própria Constituição da República de 1988, diplomas com alcance nacional e, na maioria das vezes, veiculadores de normas gerais de observância obrigatória pelas pessoas políticas de direito interno. Logo, o legislador ordinário, em princípio, pode criar os deveres que melhor satisfaçam seus objetivos e finalidades.

Apesar de toda essa amplitude, a atividade legislativa nesse campo definitivamente não é ilimitada, sendo regrada pelo ordenamento jurídico brasileiro, inclusive pela CR/88 e pelo próprio CTN, em variadas situações. Fato é que tais limites existem e precisam ser reconhecidos, preservados e reafirmados tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência e pelo próprio Poder Legislativo.

O presente trabalho vem, pois, em tentativa de reafirmar os limites impostos pelo Direito brasileiro às obrigações acessórias, e justifica-se, basicamente, por três razões. Primeiramente, não pode ser tida por normal a quantidade desarrazoada de deveres tributários a respeito da qual se falava linhas atrás. Obrigações acessórias no Brasil (por várias vezes instituídas por decretos, portarias, resoluções, etc.) exigem expressivo esforço dos contribuintes, demandando considerável logística (consubstanciada em mão de obra especializada; *softwares* individualizados; tempo para seu adimplemento, *et cetera*), e desviando o foco da atividade produtiva propriamente considerada, o que é absolutamente indesejável (por razões cuja obviedade dispensa maiores considerações).

Em segundo lugar, pela importância e relevância do tema, não é farta no Brasil a literatura que se volta ao estudo especificamente das limitações à instituição de obrigações acessórias. O presente estudo busca, assim, chamar atenção para a importante (e atualíssima) temática em volta dos limites às obrigações acessórias, evitando com que estes sejam esquecidos, e, conseqüentemente, amesquinçados pelo Poder Tributante.

Finalmente, importantes *premissas jurídicas* foram fixadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o recurso especial nº 1.116.792/PB, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC/73, Tema: 367). Neste julgado, acredita-se que foram quatro as premissas fixadas, a saber: (i) a autonomia entre as obrigações tributárias principais e acessórias; (ii) a vinculação da competência para a instituição de obrigações acessórias à competência para a criação de obrigações principais; (iii) a necessidade de que as obrigações acessórias sejam relevantes ao exercício da fiscalização tributária, e que, além disso, (iv) sejam proporcionais e razoáveis.

Sabe-se que no Direito brasileiro, principalmente após a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15), os precedentes dos Tribunais Superiores julgados sob o rito dos recursos repetitivos (art. 1.036 do CPC/2015) exercem papel de destaque, ultrapassando os limites subjetivos da lide e funcionando como verdadeiros *paradigmas jurisprudenciais* a serem observados pelos demais Tribunais e, conseqüentemente, pelos próprios jurisdicionados.

Justamente pela importância deste precedente ao ordenamento brasileiro é que se pretendeu estudar o seu alcance, extraído de sua fundamentação as razões jurídicas que levaram a Primeira Seção do STJ às quatro premissas supracitadas. Noutras palavras, acreditou-se que, pela análise do *leading case*, poderia se chegar ao *entendimento jurisprudencial* sobre a temática, construindo com isso critérios seguros para a avaliação da legitimidade de deveres instrumentais objetivamente considerados.

Com isso em mente, a pesquisa se desenvolveu a partir da fundamentação do acórdão do STJ proferido no julgamento do referido REsp 1.116.792/PB, que foi sistematicamente confrontada com a doutrina especializada. Analisou-se, pois, a argumentação do *leading case* à luz do entendimento doutrinário que historicamente se firmou a respeito do tema.

São trazidos, ainda, ao final do estudo, dois casos práticos em que a análise presentemente desenvolvida pôde ser testada, demonstrando-se, em decorrência, a ilegitimidade das respectivas obrigações acessórias, instituídas, por sua vez, no âmbito do ISS e do ICMS, a saber: a instituição do CPOM pelos Municípios; e as alterações promovidas no Convênio ICMS 115/2003 pelo Convênio ICMS 60/2015, respectivamente.

Ao final, se chegou à conclusão de que no Direito Tributário brasileiro atual, será a potencialidade da existência da obrigação tributária principal (dever de pagar tributo), pela subsunção do fato à hipótese de incidência tributária, sem que seja levada em conta qualquer norma jurídica de exoneração tributária – seja constitucional (imunidade) ou legal (isenção) –, o elemento legitimador à instituição de obrigações acessórias correlacionadas àquele mesmo fato, apesar da reconhecida autonomia entre ambas. É o que se passa a fazer.

2 Das premissas jurídicas fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 1.116.792/PB, julgado pela sistemática dos recursos repetitivos

2.1 Da autonomia entre obrigações tributárias acessórias e principais

A doutrina nacional, ao analisar o art. 113 do CTN⁴ proclama fortemente a independência da obrigação tributária acessória em relação à obrigação principal. Misabel Derzi, em notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, sintetiza com precisão o entendimento majoritário, no sentido de que “A obrigação acessória, no Direito Tributário, tem independência em relação à principal, nascendo de hipótese própria e somente se extinguindo naqueles casos disciplinados em lei”.⁵

Noutras palavras, no Direito Tributário brasileiro, as obrigações tributárias acessórias devem ser cumpridas em consonância com as exigências estritamente previstas em lei, por quem a própria lei determinar (art. 122 do CTN), independentemente da existência efetiva de crédito tributário a ser apurado.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão paradigma proferido sob o rito dos recursos repetitivos (consoante sistemática prevista no art. 543-C, do CPC/73, Tema: 367), no julgamento do Recurso Especial nº 1.116.792/PB, parece ter reconhecido a autonomia da obrigação acessória em relação à principal, corroborando, assim, o entendimento doutrinário a respeito da questão.

Neste processo, o contribuinte, instituição financeira com sede em São Paulo/SP (local onde centraliza o armazenamento do estoque de bens para uso e consumo de seus estabelecimentos espalhados pelo território nacional), após ser autuado pela fiscalização paraibana, ajuizou ação declaratória c/c repetição de indébito em face do Estado da Paraíba, objetivando a declaração de inexistência de relação jurídica que lhe obrigasse: (i) ao recolhimento de ICMS nas transferências interestaduais de bens de uso e consumo e de seu ativo imobilizado para seus estabelecimentos localizados no Estado da Paraíba (afinal, os bens teriam de sair do estoque em São Paulo e seguir para os estabelecimentos do contribuinte localizados no território paraibano); e, ainda, (ii) ao cumprimento de quaisquer obrigações acessórias relacionadas com referidas transferências.

O TJPB havia acatado parcialmente o pleito do contribuinte, decidindo: (i) pela não incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma instituição financeira, ainda que em operação interestadual, nos termos do entendimento do STJ consolidado na súmula 166/STJ; e (ii) pela legalidade da obrigação acessória imposta ao contribuinte de documentar, mediante a emissão de nota fiscal, a circulação de bens do ativo e material de uso e

consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira, por entender que a obrigação acessória possui um caráter autônomo em relação à principal, na medida em que, “[...] mesmo não existindo a obrigação principal a ser adimplida, pode haver obrigação acessória a ser cumprida e o obrigado deve observá-la ainda que não seja contribuinte [...]”, nos termos do art. 194, parágrafo único do CTN.⁶

Em face dessa decisão, o contribuinte aviou recurso especial ao STJ, alegando, basicamente, que não seria contribuinte do ICMS, estando, portanto, desobrigado tanto das obrigações principais quanto das obrigações acessórias, inclusive da “[...] emissão de notas fiscais quando da transferência entre bens de uso e consumo e do seu ativo imobilizado para estabelecimentos em outras unidades de federação [...]”.

Ante a multiplicidade de causas que compartilhavam do mesmo objeto, este recurso especial foi afetado ao rito dos recursos repetitivos, para julgamento da seguinte controvérsia:

Discute-se a legalidade da autuação fiscal do contribuinte que, ao proceder ao simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento próprio (operação que não constitui hipótese de incidência do ICMS), não cumpriu o dever instrumental consistente no transporte dos bens acompanhados de documento fiscal hábil (nota fiscal), tendo em vista o disposto nos artigos 113, §§2º e 3º, e 194, do CTN.

Finalmente, ao apreciar a questão, o STJ, acompanhando o entendimento do Relator, Min. Luiz Fux, ratificou a decisão do TJPB, entendendo que: “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,⁷ e 194, parágrafo único, do CTN [...]”.

Vê-se, assim, que a autonomia entre as obrigações acessória e principal encontra respaldo tanto na doutrina quanto na jurisprudência, sendo compreendida, por sua vez, como a possibilidade das obrigações acessórias subsistirem apesar da inexistência de qualquer obrigação principal.

Ocorre que, neste mesmo julgado, o STJ fixou balizas à interpretação que deve ser dada ao seu entendimento acerca da autonomia das obrigações acessórias, tomando o cuidado de impedir leituras que pretendessem conferir ao legislador prerrogativas ainda mais abrangentes do que as já desfrutadas nesta matéria. Nesse sentido, consignou o *leading case*:

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.

Mais adiante, ao decidir que, naquele caso, subsistiria o dever instrumental imposto pelo Fisco Estadual paraibano, ainda diz:

Isto porque, ainda que, em tese, a deslocação de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira não configure hipótese de incidência do ICMS, compete ao Fisco Estadual averiguar a veracidade da aludida

operação, sobressaindo a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão-somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais.
(destaques originais)

Desses trechos do acórdão extraem-se algumas conclusões que ultrapassam as dimensões do caso concretamente analisado, e se apresentam como pontos centrais do presente estudo.

Nesse sentido, do trecho “o ente federado competente para instituição de determinado tributo pode estabelecer deveres instrumentais a serem cumpridos até mesmo por não contribuintes”, extrai-se a vinculação da competência para instituição de obrigações acessórias, ao ente federado competente para a instituição desse mesmo tributo.

Prosseguindo, o STJ faz a ressalva de que a prerrogativa citada no parágrafo anterior será exercida “desde que constituam instrumento relevante para o pleno exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Pública Tributária”. Logo, não se poderia impor um ônus aos contribuintes desprovidos de qualquer finalidade, devendo a relevância, portanto, ser levada em conta na instituição de deveres acessórios.

Finalmente, o STJ, ao reconhecer a existência da obrigação acessória no caso analisado, frisou que, naquele caso específico, existiria a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais.

Em síntese, consignou o STJ, pois, a ilegitimidade de obrigações acessórias instituídas (i) por ente federado incompetente para exigir a obrigação principal; (ii) desconexa de eventual obrigação principal que possa ser exigida, ante a irrelevância à verificação de sua ocorrência; ou (iii) que não seja razoável ou proporcional.

Dito isso, passa-se à análise individualizada de cada um destes três pontos para que, ao final, reste demonstrado que a potencialidade da obrigação principal é o principal elemento legitimador da obrigação acessória correlata.

2.2 Impossibilidade de entes federados instituírem obrigações acessórias referentes a fatos alheios à sua competência, ante a inexistência de interesse arrecadatório e fiscalizatório

Ensina Roque Antonio Carrazza⁸ ser competência tributária a “[...] aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

Como é sabido, a CR/88 discriminou rigorosamente os tributos que poderão ser criados por cada uma das pessoas políticas, conferindo-lhes, pois, competência tributária, consoante conceito já transcrito. Nesse sentido, no art. 153 da CR/88, definiu-se, por exemplo, que os impostos sobre importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, etc., seriam de competência da União. Paralelamente, no art. 155 está previsto que aos Estados compete instituir impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sobre a propriedade de veículos automotores e sobre

transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. Finalmente, aos Municípios couberam os impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, sobre a transmissão de bens imóveis e sobre serviços de qualquer natureza (que não estejam compreendidos na competência dos Estados), conforme art. 156 da CR/88.

Vê-se, pois, que a cada ente federado a Constituição conferiu competência tributária para gravar determinadas materialidades, tais como renda, circulação de mercadorias, prestação de serviços, etc. Ainda pelo magistério de Carrazza,⁹ essa rígida discriminação de competências tributárias previstas na Constituição asseguraria, também, a isonomia das pessoas políticas, já que lhes garantiria “a autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa”. Tudo isso para concluir que: “[...] permitir que uma pessoa política, ainda que por meio de artifícios exegéticos, se aposses de competências tributárias alheias é o mesmo que ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal”.

Essa vedação à invasão, por uma pessoa jurídica, do campo de competência reservado a outra pelo texto constitucional, impacta direta e imediatamente no poder estatal de criação de obrigações acessórias. Isso porque, não tendo determinada pessoa competência para instituir e cobrar determinado tributo, não terá *ipso facto* competência para instituição de obrigações acessórias relacionadas à materialidade da hipótese de incidência deste tributo.

Essa conclusão decorre do art. 113, §2º do CTN, segundo o qual as obrigações acessórias têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Por decorrência lógica, o ente instituidor da obrigação acessória deverá ter real interesse arrecadatário ou fiscalizatório sobre a matéria fática gravada com aquela mesma obrigação.

Esse interesse, por sua vez, deve ser traduzido na potencialidade (logo, capacidade abstratamente considerada) que aquela mesma matéria fática teria de fazer surgir determinado dever de pagar tributos à pessoa política instituidora da referida obrigação acessória. Noutras palavras, somente a conduta ou característica da pessoa física ou jurídica que, em princípio, se enquadre em qualquer hipótese de incidência (abstratamente considerada) dos tributos de competência de determinada pessoa política é que poderá ser gravada por obrigações acessórias instituídas por esta mesma pessoa.

Pedimos autorização para, mais uma vez, nos valermos das palavras de Roque Carrazza,¹⁰ que resume bem o que se está pretendendo dizer:

Assinalamos, por outro lado, que a pessoa política só pode criar deveres instrumentais correlacionados com os tributos de sua competência.

Nesse sentido, explicitando a Constituição, o art. 113, §2º do CTN, ao tratar das denominadas obrigações acessórias, corretamente declara que elas têm a função de instituir prestações, positivas ou negativas, “no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos”.

Destarte, à pessoa política só é dado instituir deveres instrumentais pertinentes, isto é, que se ajustem aos tributos de sua competência. De fato, seria ilógico – além de juridicamente

inadmissível – que a pessoa “A” criasse deveres instrumentais relativos a tributo de competência da pessoa política “B”. Sobretudo quando tais deveres instrumentais não estão contemplados nem mesmo na legislação desta última.

Função essencial, portanto, exerce a parte final do §2º do art. 113 do CTN, especificamente quando consigna que a obrigação acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas *instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*. Essa expressão é dotada de expressiva relevância e não pode ser menosprezada.

Trazendo esta conclusão para a hipótese em análise, tem-se que, se o Estado-membro é incompetente à exigência do IPTU, não poderá instituir obrigação acessória relacionada à necessidade do proprietário informar, periodicamente, o valor venal do imóvel de que seja dono à Administração Tributária estadual, por ausente qualquer interesse arrecadatório ou fiscalizatório. Do mesmo modo, não pode o Município exigir que o comerciante lhe forneça relatórios contendo todas as mercadorias vendidas em determinado período, pelo simples fato de a circulação de mercadorias, por si, não ensejar qualquer tributo de competência municipal.

Em todos esses casos, a não incidência de tributos compreendidos em sua competência impede que o Estado e o Município, no primeiro e segundo exemplos respectivamente, tenham interesse fiscalizatório e arrecadatório sobre aquelas materialidades.

Nesse ponto, importa a necessária distinção entre imunidade, isenção e não incidência, para que se torne mais claro o que se pretende dizer.

Chama-se de imunidade a exoneração tributária constitucionalmente prevista. Isenção, por sua vez, é a exoneração tributária legalmente prevista, tendo, pois, previsão infraconstitucional. Por fim, a não incidência é simplesmente a não subsunção do fato à hipótese de incidência tributária legalmente prevista.

Analisando os institutos da isenção e da não incidência à luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), consigna André Mendes Moreira:

Considera o STF que a isenção é dispensa legal de tributo devido. É dizer: a norma tributante incide sobre o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária, que é posteriormente extinta pela atuação secundária da norma isencional. Assim, a isenção se equipara ao próprio pagamento do tributo devido. Afinal, tendo havido o surgimento da obrigação tributária e, a posteriori, dispensando-se seu pagamento, o crédito tributário restaria extinto – operando os mesmos efeitos das outras causas extintivas predicadas no art. 156 do CTN. Essa interpretação não é recente, tendo sido construída ao longo de décadas perante a Suprema Corte, como alerta SACHA CALMON.

Já a não-incidência se dá em situações fáticas não abarcadas pela norma de tributação. É o caso, por exemplo, das vendas de ativo imobilizado das indústrias, que fogem à incidência do ICMS por não serem mercadorias e, também, das situações ao abrigo de imunidades (v.g., a não incidência de imposto sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, determinada pelo art. 150, VI, d, da CR/88).¹¹

Como se deduz do conceito de não incidência trazido por André Moreira no fragmento anterior,

esta ocorre em *situações fáticas não abarcadas pela norma de tributação*. Simplesmente, a materialidade da conduta não é descrita pelo ordenamento como fato jurígeno do dever tributário.

Tendo este conceito em mente, e, ainda, o entendimento do STF de que *a norma tributante incide sobre o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária, que é posteriormente extinta pela atuação secundária da norma isencional*, torna-se mais fácil identificar o que seria a hipótese de não incidência tributária adotada pelo presente estudo. Para fins do presente artigo, a norma tributária simplesmente não incidiria sobre determinada situação fática, por absoluta não subsunção do fato àquele previsto na norma tributária.

Nesse sentido, se para Sacha Calmon Navarro Coêlho¹² os “[...] fatos jurígenos são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não-tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção”, para fins da verificação da legitimidade da instituição de obrigações acessórias (consoante hipótese de estudo analisada no presente trabalho), essa exclusão simplesmente não pode ocorrer. As exonerações tributárias devem ser totalmente desconsideradas para esse fim.

Isso porque, se determinada operação for, em princípio, fato gerador de tributo, porém, gozar de isenção/imunidade, competirá à fiscalização (federal, estadual, ou municipal) verificar se a materialidade da operação, efetivamente, se subsumiria às hipóteses legais/constitucionais de exoneração tributária.

Entende-se que, nessa hipótese, estaria presente o interesse arrecadatário e fiscalizatório do Estado a legitimar a imposição de deveres instrumentais. Afinal, isenção e não incidência são institutos distintos. É o que adverte Sacha Calmon,¹³ ao segregar o plano do Direito positivo do plano lógico, incluindo a isenção e a imunidade no primeiro plano e a não incidência, por sua vez, no segundo, veja:

Se, sob do ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos de fatos ou estados de fato, negando-lhes efeitos tributários impositivos, não vemos como, neste plano, compará-las com a chamada “não incidência natural ou pura”. A imunidade e a isenção são, existem, vêm de entes legais positivos. A não-incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não-ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas, a não incidência natural ou pura é uma inferência lógica a que se chega por contraste: o que não é o ser é o não-ser. A imunidade e a isenção são declarações de vontade do legislador cuja função é delimitar negativamente o fato jurígeno *ex lege*. A não-incidência é um efeito. É tudo o-que-não-é.

Se determinada conduta do agente se insere no plano lógico da não incidência tributária, sem que, para isso, tenha de ter sido *lançada para a área de não incidência por expressa disposição constitucional* [ou legal], fundamento não há que auxilie imposições de deveres instrumentais relacionadas a esta mesma conduta.

Por essas razões, concordamos com o posicionamento adotado pelo STJ, para quem o ente instituidor das obrigações acessórias deve ser o mesmo competente para a exigência da obrigação principal correlata e, ainda, que aquelas sejam úteis na verificação do adimplemento – ou inadimplemento – desta, a caracterizar o interesse *arrecadatário* ou *fiscalizatório* a que se refere o

art. 113, §2º do CTN.

2.3 Considerações acerca da proporcionalidade e razoabilidade na instituição de obrigações acessórias

Outra limitação trazida pelo acórdão paradigma do STJ foi a proporcionalidade e a razoabilidade das obrigações acessórias que sejam impostas aos contribuintes. Afirmou aquela Corte que, naquele julgado específico, teria sobressaído *a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais*.

A determinação do que seja razoável ou proporcional nem sempre é uma tarefa fácil, ante a indeterminação conceitual de tais expressões. Pautando-se na doutrina de Humberto Ávila, para quem o postulado da proporcionalidade exigiria que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolhessem, para a realização de seus fins, meios *adequados, necessários e proporcionais*,¹⁴ Hugo de Brito Machado¹⁵ tentou ilustrar conceituação própria, veja:

Serão adequadas se forem aptas à realização do fim a que se destinam. Uma obrigação tributária acessória que não prestar serviços efetivos ao controle do cumprimento da obrigação de pagar os tributos não poderá ser validamente instituída.

Serão necessárias se não existirem outros meios igualmente adequados à realização do fim, vale dizer, adequadas para propiciar o controle do cumprimento do dever de pagar os tributos, que sejam menos onerosos ou restritivos de direitos e liberdades individuais, expressão na qual se inclui a liberdade de exercício de atividades econômicas.

Serão proporcionais em sentido estrito se na realização do fim a que se propõem propiciarem vantagens superiores às desvantagens que provocam, vale dizer, se na relação custo-benefício oferecerem saldo positivo.

Em consonância a este entendimento e exemplificando o que seriam situações contrárias à proporcionalidade e à razoabilidade, Hugo de Brito Segundo e Raquel Cavalcanti Machado¹⁶ trazem alguns exemplos que corroboram os expostos no tópico anterior, confira:

Nesse contexto, será desproporcional, v.g., exigir de um contribuinte do IPTU que apresente ao Município declaração de seus rendimentos, ou informe o valor de seus veículos, pois tais informações não guardam qualquer relação com o pagamento do citado imposto territorial. Não são aptas, ou adequadas, à finalidade a que se propõem, pois não se prestam ao controle do correto cumprimento da obrigação tributária da qual são, em tese, acessórias. [...]

A mesma inadequação permeia a exigência de que sociedades de profissionais liberais, que pagam o ISS em montante fixo, declarem ao Município o valor de sua receita. Ora, o montante da receita, no caso de tais sociedades, não tem qualquer relação com o valor do imposto pago, ou com o direito ao regime diferenciado do art. 9º, §3º do Decreto-Lei nº 406/68. O que tais sociedades devem informar, isso sim, é o seu quadro societário, a quantidade de empregados, a quantidade de profissionais legalmente habilitados etc. [...]

As considerações trazidas por Hugo de Brito Machado (baseado na doutrina de Humberto Ávila), Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Machado, antes de fornecerem uma conceituação acabada e rígida de *proporcionalidade* ou *razoabilidade*, serviram para ilustrar precisamente o que não seria razoável ou proporcional. Nesse sentido, consignaram, justamente, que não seria razoável ou proporcional obrigações acessórias *que não prestassem serviços efetivos ao controle do cumprimento da obrigação de pagar os tributos, justamente porque, não se prestam ao controle do correto cumprimento da obrigação tributária da qual são, em tese, acessórias.*

Logo, chega-se à conclusão de que não seriam razoáveis ou proporcionais obrigações acessórias instituídas sem qualquer finalidade arrecadatória ou fiscalizatória, em estrita consonância com o comando legal do CTN. Até porque, como nos adverte Carrazza:

[...] De regra, para cumprir seus deveres instrumentais, o contribuinte, ou o terceiro a ele ligado, precisa mobilizar pessoal, efetuar gastos (adquirindo livros, mandando imprimir notas fiscais etc.), dispor de espaço (para acondicionar as guias de recolhimento, para possibilitar, aos agentes do Fisco, o exame da documentação etc.), contratar mão de obra especializada (contadores, advogados, economistas etc.), e assim por diante. Tais providências demandam, indubitavelmente, tempo e dinheiro – ou seja, aquilo que a doutrina norte-americana chama de “custos de conformidade”.¹⁷

Em decorrência, vedada estaria a instituição e exigência, de obrigações acessórias irrelevantes à fiscalização do adimplemento de obrigações principais, por violação à razoabilidade e à proporcionalidade, consoante decidiu o STJ no *leading case* supracitado, em consonância com o posicionamento doutrinário.

3 Dois exemplos práticos

3.1 O CPOM e a impossibilidade do município onde localizado o tomador do serviço instituir o dever de retenção na fonte do ISS incidente sobre serviços tomados de prestadores estabelecidos em outro município

O STJ, interpretando o art. 3º da Lei Complementar (LC) nº 116/03,¹⁸ firmou entendimento no sentido de que “[...] a competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL nº 406/68 era a do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º) [...]”.¹⁹

Dessa forma, a regra geral instituída pela LC nº 116/03 é a de que o serviço será devido ao município em que o prestador do serviço estiver estabelecido. Isso fez com que diversos prestadores instalassem “empresas de fachada” em municípios diversos do local onde regularmente ocorre a prestação, pelas reduzidas alíquotas de ISS ou outros incentivos.

Visando coibir essa prática, algumas municipalidades²⁰ instituíram obrigação acessória por meio da qual as empresas que prestem serviços a tomadores localizados em outra municipalidade têm de se cadastrar perante aquele município, para que comprovem que efetivamente estão localizadas em município diverso. Esclarecedora, nesse sentido, a justificativa constante no preâmbulo do Decreto

nº 28.248/07,²¹ que cria o CPOM no Município do Rio de Janeiro, veja:

CONSIDERANDO a necessidade de preservar os contribuintes regularmente estabelecidos no Município do Rio de Janeiro da ação nociva e violadora do princípio da livre concorrência praticada por empresas que, embora efetivamente operem neste Município, se estabelecem ficticiamente em outros municípios que oferecem vantagens para a redução do valor a ser recolhido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS; [...]

Ocorre que, além da obrigação de inscrição no cadastro, a municipalidade também exige que os tomadores ali localizados retenham na fonte o ISS incidente sobre o serviço prestado por tomadores que estejam estabelecidos fora de seu território e não tenham se cadastrado no referido CPOM.

Entretanto, se o ISS, como exposto, não será devido ao município onde prestado o serviço, nem ao município onde o tomador esteja localizado, mas sim à municipalidade onde o prestador esteja estabelecido, somente este tem a competência legal para a instituição de obrigações acessórias referentes ao tributo incidente sobre a prestação em voga.

Em decorrência, quando o município onde localizado o tomador do serviço obriga ao tomador que retenha o ISS incidente sobre serviço prestado por quem estabelecido em outro local, está invadindo a competência tributária de outrem tanto para instituição de obrigações principais, quanto de obrigações acessórias, violando, portanto, as conclusões do presente estudo, demonstradas anteriormente.

3.2 As alterações promovidas no Convênio ICMS 115/2003 pelo Convênio 60/2015 e a pretensão dos Estados de instituírem obrigações acessórias relativas a operações que estão fora de sua competência tributária

O Convênio ICMS 115/03 (DOU: 17.12.2003) foi elaborado com a finalidade de uniformizar e disciplinar a emissão, escrituração, manutenção e prestação de informações dos documentos fiscais das prestadoras do serviço de telecomunicação e das fornecedoras de energia elétrica, prevendo a emissão de via única do documento fiscal, sendo a segunda via do documento substituída por arquivos eletrônicos listados pelo próprio convênio (especificamente em sua cláusula quarta).

Para que fosse dispensada a impressão da segunda via da nota fiscal dessas operações, o Convênio 115/03 previu uma série de especificações minuciosamente descritas em seu anexo único, intitulado "*Manual de Orientação*", espécie de guia para a elaboração da documentação fiscal.

Ocorre que, a partir das alterações feitas nas disposições do Convênio ICMS 115/03 pelo Convênio 60/15, passou-se a exigir que sejam escrituradas, tanto na nota fiscal quanto nos arquivos eletrônicos instituídos, todas as operações que porventura sejam prestadas pelas empresas de telefonia ou de energia elétrica, independentemente de qualquer vinculação à hipótese legal de incidência do ICMS (para esses casos, prestar o serviço oneroso de comunicação ou fornecer energia elétrica, respectivamente). Veja o que determina referida norma convencional:

Cláusula quinta Os documentos fiscais referidos na cláusula primeira deverão ser escriturados

de forma resumida no Livro Registro de Saídas, registrando-se a soma dos valores contidos no arquivo “Mestre de Documento Fiscal”, e agrupados de acordo com o previsto no §4º da cláusula quarta, nas colunas próprias, conforme segue:

[...]

IV - nas colunas sob os títulos “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações sem Débito do Imposto”:

a) na coluna “Isenta ou Não Tributada”: a soma do valor das operações ou prestações relativas aos documentos fiscais contidos no volume de arquivo Mestre de Documento Fiscal, deduzida a parcela de outros tributos federais ou municipais, se consignada no documento fiscal, quando se tratar de mercadoria ou serviço cuja saída ou prestação tiver sido beneficiada com isenção ou amparada por não-incidência, bem como, ocorrendo a hipótese, o valor da parcela correspondente à redução da base de cálculo;

[...]

V - na coluna “Observações”:

b) um resumo com os somatórios dos valores negativos agrupados por espécie, de natureza meramente financeira, que reduzem o valor contábil da prestação ou da operação e não tenham nenhuma repercussão tributária; [...].

Consoante argumentação desenvolvida no presente estudo, a obrigação de os contribuintes informarem aos Estados-membros a prestação de operações – pura e simplesmente – *não tributadas* pelo ICMS (como demonstrado pelo fragmento anterior) não encontra respaldo do ordenamento jurídico.

Ferindo as três premissas fixadas pelo STJ, a exigência foge à razoabilidade e proporcionalidade, pois, ao exigir que todas as operações praticadas pelas prestadoras de telefonia ou energia elétrica sejam informadas ao Fisco estadual, faz com que (a) pessoa política institua obrigações acessórias sobre materialidades sobre as quais não tem competência tributária, (b) desvinculadas, assim, de qualquer interesse arrecadatário ou fiscalizatório.

4 Conclusões

Demonstrou-se que, com respaldo doutrinário, quatro foram as premissas fixadas pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.116.792/PB, submetido ao rito dos recursos repetitivos, a saber: (i) a existência da obrigação tributária acessória é autônoma em relação à obrigação principal; (ii) somente as pessoas políticas competentes à exigência do tributo podem instituir obrigações acessórias relacionadas à materialidade descrita em sua hipótese de incidência; (iii) as obrigações acessórias têm de ser relevantes para o exercício da fiscalização tributária; e (iv) as obrigações acessórias precisam ser proporcionais e razoáveis.

Paralelamente, pôde-se verificar que a instituição de obrigações acessórias irrelevantes à verificação ou identificação de eventual obrigação tributária principal não tem amparo no Direito

brasileiro, donde se conclui que a potencialidade da obrigação tributária principal (dever de pagar tributo), pela subsunção do fato à hipótese de incidência tributária, sem que seja levada em conta qualquer norma jurídica de exoneração tributária – seja constitucional (imunidade) ou legal (isenção) –, é o elemento legitimador à instituição de obrigações acessórias relacionadas àquele mesmo fato, apesar da autonomia entre ambas.

The ancillary tax obligations in the Brazilian Tax Law

Abstract: This paper analyzes the limitations imposed by the legal system to establish ancillary tax obligations in the Brazilian Tax Law, based on the thesis that the potential existence of the tax obligation is a mandatory aspect that must be observed by the competent authority to enact ancillary obligations. For the purpose of this article, we made a comparison between the specialized doctrine and the position adopted by the Superior Court of Justice (STJ) in a paradigmatic precedent (case 1116792/PB).

Keywords: Ancillary tax obligations. Autonomy. Interest in tax revenue and law enforcement. Proportionality and reasonability.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributária*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação Tributária Acessória e os Princípios da Legalidade e da Razoabilidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 8. São Paulo: Dialética, 2004. p. 158-173.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O Razoável e Proporcional em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 8. São Paulo: Dialética, 2004. p. 174-204.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

Recebido em: 20.02.2017

Aprovado em: 17.04.2017 e 22.05.2017

1 A legalidade é uma limitação pressuposta à instituição de obrigações acessórias no âmbito do presente estudo. Noutras palavras, quando o texto se referir à “obrigação tributária acessória” ou a “dever instrumental” (expressões tomadas por equívales), estará se referindo àquela prevista em lei editada pelo Poder Legislativo, ou, no máximo, em diplomas normativos que tenham força de lei (v.g. as medidas provisórias), em respeito ao princípio constitucional da legalidade, expresso, dentre outros, nos art. 5º, II, e 150, I, ambos da CR/88. Em decorrência, as conclusões aqui relatadas dizem respeito a limitações à própria atividade legislativa.

2 No âmbito do presente estudo, “obrigações tributárias acessórias” e “deveres instrumentais” são expressões semanticamente equivalentes, utilizadas alternadamente para se evitar enfadonha repetição de uma delas.

3 F o n t e : I B G E . D i s p o n í v e l e m : <http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm>. Acesso em: 19 mar. 2017.

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

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

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

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

5 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1086.

6 “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal” (BRASIL, 1966).

7 “Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

8 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo:

Malheiros, 2012. p. 567.

[9](#) CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 574.

[10](#) CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 371-372.

[11](#) MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 156.

[12](#) COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 209.

[13](#) COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 218.

[14](#) ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 103. *Apud*. MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação Tributária Acessória e os Princípios da Legalidade e da Razoabilidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 8. São Paulo: Dialética, 2004. p. 158-173.

[15](#) MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação Tributária Acessória e os Princípios da Legalidade e da Razoabilidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 8. São Paulo: Dialética, 2004. p. 172.

[16](#) MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O Razoável e Proporcional em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 8. São Paulo: Dialética, 2004. p. 192-193.

[17](#) CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 369.

[18](#) “Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: [...]”.

[19](#) REsp 1117121/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14.10.2009; DJe 29.10.2009.

[20](#) Nesse sentido: Lei nº 14.042/05 e Decreto nº 46.598/05, ambos do Município de São Paulo/SP; Lei nº 4.452/06 e Decreto nº 28.248/07, ambos do Município do Rio de Janeiro/RJ; Lei nº 17.904 e Decreto nº 27.589/2013, ambos do Município de Recife/PE; Lei complementar nº 40/01 e Decreto nº 1.676/2010, ambos do Município de Curitiba/PR.

21 Disponível em: <<https://dief.rio.rj.gov.br/dief/asp/cepom/decreto.asp>>. Acesso em: 19 mar. 2017.

Como citar este conteúdo na versão digital:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

ANTUNES, Pedro Henrique Neves. Apontamentos sobre os limites à instituição de obrigações acessórias no Direito Tributário brasileiro. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário Belo Horizonte*, ano 01, n. 01, jan./jun. 2017. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=248201>>. Acesso em: 10 set. 2018.

Como citar este conteúdo na versão impressa:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico impresso deve ser citado da seguinte forma:

ANTUNES, Pedro Henrique Neves. Apontamentos sobre os limites à instituição de obrigações acessórias no Direito Tributário brasileiro. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário Belo Horizonte*, ano 01, n. 01, p. 103-119, jan./jun. 2017.