

Os Limites e Fundamentos das Obrigações Tributárias Acessórias e de Terceiros

The Limits and Justifications of the Ancillary and Third Parties Tax Obligations

Lucas Issa Halah

Mestrando em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em Ribeirão Preto (São Paulo).

E-mails: lucas@saidhalahadvogados.com.br/lucas.issa.halah@hotmail.com.

Resumo

O presente artigo tem como mote as ideias publicadas recentemente por Leandro Paulsen¹ em trabalho que tem o mérito de trazer à mesa de debates considerações interessantes acerca de quais seriam os fundamentos e os limites das obrigações tributárias acessórias e de terceiros². A partir dessa análise, poder-se-á verificar se a instituição das obrigações acessórias pode ser fundamentada no princípio da capacidade colaborativa e, após determinar sua natureza jurídica, definir os limites à sua instituição. *Palavras-chave:* obrigações acessórias, limites, fundamentos, capacidade colaborativa, princípios, capacidade contributiva.

Abstract

This article assesses Leandro Paulsen's book³, in which the author exposes interesting ideas regarding the justifications and limits applicable to the ancillary tax obligations. From the author's arguments, we'll be able to verify if these obligations could be justified by the ability to cooperate principle and, after determining the legal nature of these obligations, to define their limits.

Keywords: ancillary tax obligations, limits, justifications, ability to cooperate, principles, ability to pay.

Introdução

Buscando fundamento para as obrigações tributárias acessórias, Leandro Paulsen identifica a existência de um “dever de colaboração” e afirma ser este o

¹ PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

² O trabalho citado na nota 1, *supra*, trata dos fundamentos e limites das obrigações acessórias e das obrigações de terceiros, atribuindo a ambos os mesmos fundamentos e critérios para o estabelecimento de limites. Por tal razão, daqui em diante trataremos das obrigações acessórias e de terceiros conjuntamente sob a denominação de “obrigações acessórias”. Muitas vezes os exemplos tratam de casos em que se discutem obrigações de terceiros, outras vezes das obrigações acessórias propriamente ditas, mas os entendimentos neles trazidos se aplicam a ambas.

³ *Op. cit.*, nota 1, *supra*.

fundamento⁴ mais adequado das obrigações acessórias, por garantir seu caráter de autonomia com relação às obrigações tributárias principais⁵.

Partindo dessa ideia, propõe-se a analisar as bases do que denomina “dever de colaboração”, para então estabelecer seu conceito de “capacidade de colaboração”, ao qual deveriam ser submetidas quaisquer tentativas de instituição de obrigações tributárias acessórias⁶. Assim, conclui que as obrigações tributárias acessórias devem respeitar a capacidade de colaboração dos sujeitos passivos⁷.

A importância do estudo das obrigações tributárias acessórias se evidencia no resultado de pesquisas que apontam o Brasil como o país no qual o contribuinte demanda maior tempo para cumprir adequadamente suas obrigações tributárias, em média 2.600 horas ao ano, segundo estudo publicado em 2014 pela PriceWaterhouseCoopers⁸.

Tal dificuldade em adimplir as obrigações tributárias decorre não só do complexo sistema tributário pátrio, mas também da elevada quantidade e complexidade dos deveres⁹ estabelecidos ao contribuinte para auxiliar na fiscalização e na arrecadação tributária¹⁰.

Diante de um cenário no qual as obrigações tributárias acessórias, como denominadas pelo Código Tributário Nacional (CTN), representam boa parte dos custos necessariamente incorridos para se pagar tributos, a relevância do estudo do tema é autoevidente.

Soma-se a isso a constatação de que o CTN, ao delimitar as hipóteses de cabimento das obrigações tributárias acessórias, o faz em dispositivos dotados de certa abstração e generalidade. Isso dá margem ao Fisco para instituir obrigações acessórias a seu bel-prazer, na medida em que as considera úteis para simplificar a atividade de fiscalização, mas sem que tal instituição passe pelas formas de controle prévio a que se sujeitam as obrigações principais por força da estrita legalidade à qual se refere o artigo 150, I, da Constituição Federal.

As obrigações acessórias, assim, a despeito de necessárias para se garantir a arrecadação e a fiscalização tributária, não podem ser estabelecidas sem qualquer forma de controle e sem balizas objetivas aptas a garantirem que sua criação venha protegida de efeitos deletérios à livre iniciativa e à livre concorrência.

⁴ A repetição do termo “fundamento” é feita propositadamente em virtude da diferenciação entre a causa e o fundamento das obrigações, que será abordada oportunamente neste trabalho.

⁵ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, p. 13.

⁶ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 13 e 14.

⁷ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 45 a 57.

⁸ Cf. PriceWaterhouseCoopers. “Paying Taxes 2014: the global picture”. Disponível em <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. Acesso em 14.11.2014.

⁹ A despeito do intenso debate doutrinário acerca da natureza jurídica das obrigações tributárias acessórias voltar-se muitas vezes ao questionamento da nomenclatura adotada pelo CTN, concluindo com Paulo de Barros Carvalho e Schoueri ser mais adequado referir-se às obrigações tributárias acessórias como “deveres instrumentais”, nossa análise acerca de sua natureza jurídica vai passar ao largo do questionamento da nomenclatura, focando-se apenas na essência do instituto e adotando a nomenclatura conferida pelo CTN. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 423 a 425. No mesmo sentido, vide SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 415 a 417.

¹⁰ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto custa pagar tributos*. São Paulo: Atlas, 2003.

Colaborando para a determinação de tais limites, parece-nos mais adequado do ponto de vista didático dividir o trabalho presente em duas partes. Na primeira delas, iremos expor de maneira sucinta o raciocínio desenvolvido por Leandro Paulsen para defender a tese de que as obrigações tributárias acessórias teriam como fundamento autônomo o princípio da capacidade colaborativa, derivado do princípio da solidariedade social, o qual também se prestaria a estabelecer limites à sua instituição.

Já na segunda delas, iremos verificar se é possível a fundamentação da instituição das obrigações tributárias acessórias em princípios e, após, analisar qual sua natureza jurídica, delimitando seu regime jurídico para que seja possível verificar qual o papel do princípio da capacidade colaborativa no estabelecimento de limites à sua instituição.

Parte A – As Ideias a serem Testadas

I. Fundamentos das Obrigações Tributárias Acessórias

I.1. O dever fundamental de pagar tributos

O trabalho sob análise se inicia pela consideração de que o Estado é um instrumento da sociedade que deve respeitar os limites estabelecidos pela capacidade contributiva e só pode promover direitos se a sociedade lhe der meios para tanto. Um desses meios seria a própria arrecadação fruto da tributação que, por sua vez, permite ao Estado angariar recursos e com eles promover tais direitos.¹¹

Contudo, de nada adiantaria o estabelecimento de direitos a serem garantidos pelo Estado se a eles não correspondessem deveres impostos aos cidadãos, de que contribuam para com o Estado. Logo, conclui o autor, haveria, subjacente à Constituição Federal, um dever fundamental de pagar tributos apto a fundamentar sua instituição¹².

O dever fundamental de pagar tributos, por sua vez, seria uma verdadeira responsabilidade social, já que atualmente os Estados possuem a tributação como fonte precíua de arrecadação¹³ e o rol de direitos que visam garantir e promover está em aumento exponencial¹⁴.

Contudo, não basta o dever fundamental de pagar tributos. As obrigações, para garantirem a efetividade da tributação, dependem também da colaboração das pessoas conforme suas possibilidades¹⁵. Essa colaboração abrangeria obrigações que garantiriam ao Fisco conhecer a ocorrência dos fatos geradores para poder fiscalizar e cobrar os tributos, podendo ser prestações de fazer, suportar,

¹¹ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 17 a 20.

¹² *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 20 a 23.

¹³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, pp. 191/192. Também nas palavras de Klaus Tipke e Douglas Yamashita, “O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir com suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.” Cf. TIPKE, Klaus; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

¹⁴ SCHÄFER, Jairo. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

¹⁵ OLLERO, Gabriel Casado. “La colaboración con la Administración Tributaria: notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”. *Hacienda Pública Española* n. 68/1981, pp. 151 a 157.

ou tolerar (obrigações acessórias), as quais dependem sempre de lei, ainda que não expressamente.

Diante dessa situação, a tendência natural seria buscar no dever de pagar tributos os fundamentos para a imposição das obrigações acessórias, mas essa tentativa, alega Leandro Paulsen, seria insuficiente a seu intento, porque as obrigações acessórias podem abranger inclusive quem não irá pagar tributo algum¹⁶.

Além disso, justificar a imposição de obrigações acessórias com base no dever fundamental de pagar tributos não seria condizente com a autonomia de que gozariam tais obrigações, de maneira que não lhe parece uma fundamentação adequada ou ao menos suficiente¹⁷. Seria necessário, então, buscar um fundamento autônomo¹⁸.

I.2. O Estado Democrático e Social de Direito (solidariedade social)

Como já foi possível antecipar, o autor defende a existência de um dever de colaboração que fundamentaria a instituição das obrigações tributárias acessórias na ideia de que a tributação envolve também o interesse jurídico da coletividade, de maneira que no dever de colaboração estaria ínsita a noção de solidariedade social, servindo-lhe de fundamento.

Essa assertiva leva-o a concluir que o dever de colaboração com a Administração Tributária tem um fundamento constitucional próprio não derivado do dever fundamental de pagar tributos, mas também baseado no Estado Democrático e Social de Direito, qual seja, o princípio da solidariedade social¹⁹.

Tal dever teria como finalidade fazer com que fossem arrecadados os recursos necessários ao funcionamento do Estado com segurança, isonomia e em conformidade com a capacidade contributiva de cada um, para que a tributação seja justa. Por meio dessa construção, o autor entende defensável que fazer parte da sociedade já seria fato suficiente para sujeitar o indivíduo a esse dever de colaboração²⁰.

Estabelece, assim, o conceito de capacidade de colaboração como uma decorrência imediata da solidariedade social e mediata do princípio do Estado Democrático e Social de Direito, capaz de dar fundamento autônomo à imposição de obrigações tributárias acessórias²¹.

¹⁶ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 25 a 33.

¹⁷ O autor chega a cogitar a possibilidade de fundamentar as obrigações acessórias no brocardo “quem pode o mais pode o menos”, entretanto, abandona tal ideia rapidamente, pois ela implicaria uma justificação relacionada ao dever de pagar tributo, razão pela qual não iremos tecer maiores comentários acerca de tal tentativa de fundamentação (*op. cit.*, nota 1, *supra*, p. 34).

¹⁸ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 33 a 36.

¹⁹ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 30 e 36.

²⁰ Nesse sentido, o autor se refere ao RE 562.276/PR, como demonstrativo de que o STF teria decidido pela inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/1993 ao afirmar que a responsabilidade de terceiros não decorre diretamente do fato gerador, mas depende do descumprimento de um dever de colaboração que pode estar implícito nas normas que atribuem responsabilidade (cf. *Op. cit.*, nota 1, *supra*, p. 35).

²¹ Vale lembrar que o autor não deixa de mencionar que, embora o fundamento das obrigações acessórias seja autônomo, o princípio da solidariedade social também serve de fundamento às obrigações principais, que se balizam pelo princípio da capacidade contributiva.

II. Desenvolvimento do Princípio da “Capacidade de Colaboração”

Estabelecida a capacidade colaborativa como o fundamento precípua das obrigações tributárias acessórias, o autor passa à segunda parte do trabalho, na qual pretende definir o conceito do que entende por capacidade de colaboração e, a partir de tal conceito, traçar os limites à imposição das obrigações tributárias acessórias²².

II.1. Conceito de capacidade de colaboração

A partir da busca do significado do vocábulo capacidade²³, o autor conceitua a capacidade de colaboração como a possibilidade que determinada pessoa tem de estar em uma posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização ou arrecadação tributária, permitindo assim uma tributação mais efetiva, simples e justa²⁴.

A capacidade de colaboração decorreria, assim, das condições pessoais de cada um que os colocam em situação de poder agir para contribuir com a tributação em prol de princípios como a eficiência e a economicidade²⁵.

II.2. Os limites da capacidade de colaboração

O autor considera que o CTN não impõe a necessidade de vinculação ao fato gerador da obrigação principal para que alguém possa ser sujeito passivo de obrigações acessórias. Entretanto, a imposição de tais obrigações não poderia implicar um ônus desproporcional ao sujeito passivo, devendo o legislador averiguar cada situação individual para garantir isso²⁶. Mas como?

A proporcionalidade, em suas três etapas, segundo o autor, deveria ser o mecanismo de aferição da capacidade de colaboração, pois a adequação garantiria proteção contra arbítrios, enquanto a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito protegeriam os sujeitos passivos contra excessos²⁷.

Afirma, ainda, que, da mesma maneira que o mínimo vital e a vedação ao confisco seriam limites à tributação fundamentada na capacidade contributiva, analogicamente também seriam limites para a implementação de obrigações acessórias com fundamento no princípio da capacidade colaborativa²⁸.

²² *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 37 a 40 e 45 a 57.

²³ O autor recorre ao trabalho de De Plácido e Silva, cf. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 28ª ed. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia de Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 247.

²⁴ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, p. 40.

²⁵ Como exemplo, o autor afirma que aqueles que detêm informações econômicas de terceiros em razão de relações econômicas estabelecidas com eles, possuem elevada capacidade de colaboração. Cf. PAUSEN, Leandro. *Op. cit.*, nota 1 *supra*, p. 40.

²⁶ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 39 e 40.

²⁷ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 57 a 63.

²⁸ O texto traz como exemplo o que ocorre na substituição tributária, em que não seria razoável a eleição de um substituto sem ascendência sobre o contribuinte, pois ele teria dificuldades em se ressarcir. Garantir essa possibilidade seria importante, pois o substituto não tem o dever de contribuir, mas meramente de colaborar com a Administração. Nesse sentido, o STF decidiu, no RE 603.191, que a colaboração exigida dos terceiros dos quais se exige a retenção de tributos deve respeitar o princípio da proporcionalidade, não se podendo aceitar a imposição de deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários e ineficazes. Cf. PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, nota

II.3. A capacidade colaborativa como princípio tributário e critério de validação das obrigações acessórias

Conclui, ao final, haver um princípio da capacidade colaborativa para a instituição de obrigações acessórias, que seria análogo ao princípio da capacidade contributiva, servindo para dar suporte, medida e limite a elas²⁹.

Esse princípio determinaria que só faz sentido a imposição de prestações no interesse da arrecadação e da fiscalização se elas forem viáveis e úteis para tanto, afinal, embora autônomas, as obrigações tributárias acessórias somente se justificam se auxiliarem na arrecadação e na fiscalização.

Como só quem conhece o fato gerador teria em tese condições de colaborar, a instituição de obrigações acessórias pressuporia que os obrigados estivessem de alguma maneira vinculados aos fatos geradores ou aos sujeitos passivos das obrigações principais respectivas. O respeito a tal princípio seria, então, objeto de verificação por meio de um juízo de proporcionalidade na instituição de obrigações acessórias³⁰.

Parte B: Buscando Fundamentos e Limites mais Concretos

Feito um breve relato das considerações de Leandro Paulsen, verifica-se que a proposta, embora seja dotada de certa generalidade e abstração, é sedutora. Cabe-nos agora avaliar se ela se coaduna com o regime jurídico aplicável às obrigações tributárias acessórias, e mais, se, ainda que compatível, é suficiente enquanto limite à imposição das obrigações tributárias acessórias. Essa avaliação será feita em duas etapas.

Na primeira delas, iremos nos ater aos fundamentos das obrigações tributárias para verificar se é aceitável, como defende Paulsen, que as obrigações tributárias acessórias sejam fundamentadas em princípios, notadamente no princípio da solidariedade social.

Já na segunda parte, iremos traçar alguns limites mais concretos à imposição das obrigações tributárias acessórias e, ao final, verificaremos se a capacidade colaborativa pode ser considerada um princípio³¹ que fornece elementos bastantes para o controle da imposição de obrigações acessórias, bem como qual sua relação com outros limites usualmente atribuídos a elas.

I. Fundamentação de Obrigações Tributárias em Princípios

O autor parte de duas premissas que nos chamam a atenção, sendo a primeira delas a de que as obrigações tributárias podem ser fundamentadas diretamente em princípios que, por si, dariam ao Estado o poder de impor aos sujeitos passivos obrigações no interesse da fiscalização e da arrecadação tributária.

1, *supra*, pp. 47 e 48. Vide também BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 603.191. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>. Acesso em 20.11.2014.

²⁹ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 62 e 63.

³⁰ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 61 a 63.

³¹ Não pretendemos aqui determinar se a capacidade de colaboração poderia realmente ser formulada enquanto um princípio, mas apenas pretendemos verificar se e como, da maneira como formulado pelo autor, poderia servir de limite à imposição das obrigações tributárias acessórias.

Tal premissa, porém, não nos parece encontrar respaldo no sistema constitucional tributário brasileiro. Como bem aponta Humberto Ávila³², a Constituição brasileira não permite a tributação com fundamento direto em princípios, mas exige que o poder de instituir tributos decorra de regras especificadoras e de regras de competência que tragam os aspectos materiais das hipóteses de incidência³³, sendo vedada ao legislador a livre escolha acerca de quais fatos e sujeitos tributar.

Em que pese o presente trabalho tratar apenas das obrigações acessórias, enquanto Ávila refere-se às obrigações tributárias principais, não se pode deixar de identificar no artigo 113, parágrafo 2º, do CTN uma norma que atribui competência para a instituição das obrigações acessórias aos mesmos entes competentes para a instituição das obrigações principais. Para tal entendimento corrobora o laconismo do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, afinal, é de tais entes o interesse imediato na arrecadação e na fiscalização tributária a que diz respeito o dispositivo acima referido.

Dessa maneira, a limitação apontada por Humberto Ávila não deixa de ser aplicável à instituição de obrigações tributárias acessórias. Caso contrário, seria necessário admitir que o interesse da fiscalização e da arrecadação a que se refere o artigo 113, parágrafo 2º, do CTN não seria diretamente relacionado ao interesse do ente competente para a instituição de tributos.

Evidentemente, não se olvida da possibilidade de delegação das funções de arrecadação e de fiscalização facultadas pelo artigo 7º do CTN. Entretanto, tal possibilidade não contraria as ideias aqui defendidas, na medida em que o ato de delegação pressupõe a competência do ente que a transfere para a mesma tarefa transferida e, por conseguinte, para a instituição das obrigações principais.

Parece-nos, portanto, que a tentativa de Paulsen na obra sob análise, de fundamentar o estabelecimento de obrigações tributárias diretamente em princípios, não respeita a melhor interpretação de nosso sistema tributário, pois entende os princípios como armas fornecidas ao Fisco e não como mecanismos de defesa fornecidos aos cidadãos para se resguardarem da imposição de obrigações que não encontrem respaldo no ordenamento.

Ademais, a obra analisada justifica tal fundamentação em argumentos pragmáticos, como, por exemplo, a alegação de que se não houvesse um dever de colaboração o dever de pagar tributos não seria suficiente para garantir ao Estado os recursos necessários à promoção de direitos³⁴. Todavia, porquanto o princípio do Estado de Direito prioriza argumentos de cunho sistemático e linguístico a argumentos de cunho meramente pragmático, a alegação de prejuízo à fiscalização e à arrecadação tributária, de cunho meramente pragmático, não pode subsistir como fundamento válido³⁵.

³² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 158 e 159.

³³ ÁVILA, Humberto Bergmann. "Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 107. São Paulo: Dialética, pp. 95 a 109.

³⁴ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 13, 19, 25 e 28.

³⁵ Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, nota 32, *supra*, pp. 160 a 161. No mesmo sentido, veja-se também o acórdão proferido pelo STF ao decidir o RE 150.764. Cf. BRASIL. Supremo Tribu-

A segunda premissa com a qual não manifestamos nossa concordância é aquela segundo a qual as obrigações acessórias teriam fundamentação independente das obrigações principais pelo simples fato de que, a despeito de guardarem com elas uma relação de instrumentalidade, seriam autônomas.

No Direito Privado, obrigação acessória é aquela que depende de uma obrigação principal específica e só existe em virtude dela. A acessoriedade indica uma característica de vinculação direta a uma obrigação determinada.

Já no Direito Tributário, Tercio Sampaio Ferraz Junior³⁶ é preciso ao afirmar que a acessoriedade de uma obrigação denota sua característica instrumental, de modo que, embora desvinculada de uma obrigação principal específica, mantém uma relação de meio e fim com o instituto “obrigação principal”. A acessoriedade indica que a obrigação, a despeito de ser autônoma (existir isoladamente, ainda que ao final se constate não haver obrigação principal), é instrumental.

Nesse sentido, pode-se mencionar o posicionamento adotado pelo STF ao julgar o RE 202.987, quando entendeu que as entidades imunes permanecem com o dever de colaborar em virtude da autonomia das obrigações acessórias³⁷.

Além disso, a despeito do reconhecimento de sua independência de uma obrigação principal concreta, o STJ já decidiu que a autonomia das obrigações acessórias não as torna independentes das obrigações principais, justamente por seu caráter instrumental, concluindo que não faz sentido a imposição de obrigações acessórias, senão para instrumentalizar eventual cobrança de tributos (REsp 1.096.712/MG³⁸). Logo, importante pontuar que alguma correlação deve haver entre ambas³⁹.

Diante de tal situação, a inquietação de Leandro Paulsen com o fato de que as obrigações impostas a terceiros que não figuram como contribuintes não poderiam, segundo alega, ser justificadas simplesmente por sua relação de instrumentalidade com as obrigações tributárias principais⁴⁰, parece perder o sentido. Como visto, a acessoriedade aqui diz respeito a uma relação de instrumentalidade com o instituto “obrigação principal”, o qual independe da existência de uma obrigação principal específica. Assim, ainda quando impostas a terceiros, não contribuintes, as obrigações acessórias teriam sua origem relacionada diretamente com as obrigações principais.

nal Federal. Recurso Extraordinário 150.764. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1540938>. Acesso em 14.11.2014.

³⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 721.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 389.808/PR. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=603042>. Acesso em 20.11.2014.

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.096.712/MG. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=1096712&b=ACOR. Acesso em 20.11.2014.

³⁹ Cabe-nos novamente frisar que o reconhecimento de uma necessária vinculação ao instituto das obrigações principais corrobora nosso entendimento de que prescindem, as obrigações acessórias, de fundamentação autônoma e diversa das obrigações principais.

⁴⁰ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 25 a 33.

Porém, o autor entende (equivocadamente, como se demonstrou) ser necessário buscar uma fundamentação independente para as obrigações acessórias e se olvida de que a cadeia lógica de fundamentação estabelecida em seu raciocínio parte da correlação mediata entre as obrigações acessórias e as obrigações principais, pois, segundo afirma, tanto a capacidade colaborativa quanto a capacidade contributiva encontrariam fundamento no princípio da solidariedade social.

Ora, se a grande luta do autor reside em estabelecer um fundamento independente às obrigações acessórias, não nos parece lograr sucesso ao dizer derivar a capacidade de colaboração da mesma fonte da qual deriva a capacidade contributiva. Assumindo tal derivação comum, ao invés de estabelecer uma relação de independência quanto à fundamentação, na verdade Paulsen reafirma que ambas estão de tal maneira relacionadas que o princípio da qual decorrem, ainda que mediatamente, é o mesmo.

Esse efeito, na prática contrário ao que pretende o autor, não seria tão explícito se ele mesmo não reconhecesse na obra sob análise que a capacidade colaborativa é análoga à capacidade contributiva, pois, ao fazê-lo, não só admite que ambos possuem a mesma origem, como também que possuem conteúdo equiparável. Assim, a fundamentação autônoma buscada parece cada vez mais distante.

Constata-se ainda certa imprecisão terminológica, pois o termo “fundamento”, por sua vez, parece ser usado pelo autor para se referir ao que a doutrina denomina de causa ou justificação das obrigações tributárias. Essa confusão terminológica pode ser inferida pela comparação da obra sob análise com a obra de Schoueri⁴¹, quando este autor afirma que a capacidade contributiva tornou-se o princípio que orienta a exigência dos impostos na maior parte dos ordenamentos jurídicos.

A justificativa, assim, deve ser entendida como o motivo que leva uma imposição a ser considerada desejável e socialmente aceitável, independentemente da forma de sua instituição. Já o fundamento das obrigações tributárias só pode repousar nas regras de competência que permitem a instituição de tais deveres pelo legislador e diz respeito à cadeia de posituação de normas que atribuem validade às imposições.

Dessa maneira, as premissas de que parte o autor restam devidamente afastadas, razão pela qual concluímos que o princípio da capacidade colaborativa não pode servir de fundamento autônomo à instituição das obrigações tributárias acessórias, seja porque as obrigações tributárias decorrem necessariamente de regras de competência, não podendo decorrer de princípios como a solidariedade social, seja porque as obrigações acessórias parecem prescindir de uma fundamentação autônoma.

II. Os Limites das Obrigações Tributárias Acessórias

Constatado que nem a solidariedade social nem a capacidade colaborativa podem ser fundamentos à instituição das obrigações acessórias, resta-nos verificar se este último princípio seria ao menos um instrumento possível, eficaz e su-

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 45.

ficiente para o estabelecimento de limites à imposição das obrigações tributárias acessórias. Para tal mister, responderemos a algumas questões relacionadas à natureza jurídica e ao regime jurídico das obrigações tributárias acessórias, a fim de que seus principais limites sejam traçados, permitindo-nos identificar o exato papel do princípio da capacidade colaborativa.

II.1. Qual a natureza jurídica das obrigações tributárias acessórias?

Obrigação é um conceito jurídico-positivo⁴² de Direito Privado a princípio aplicável ao Direito Tributário desde que não conflite com disposições da legislação tributária. Para assegurar sua aplicabilidade, é necessário verificar se tais conceitos são equiparáveis.

Ruy Barbosa Nogueira tenta responder a essa questão referindo-se a Nawasky e considera que os conceitos de obrigação para o Direito Privado e de obrigação tributária são equiparados estruturalmente⁴³. Mas o autor faz tal assertiva referindo-se às obrigações principais, de maneira que a extensão dessa conclusão à imposição de obrigações acessórias parece depender de uma análise mais profunda de sua natureza jurídica. Caso se conclua que elas se assemelham às obrigações acessórias, então parece que a assertiva de Ruy Barbosa Nogueira permanecerá válida.

Ambas estabelecem relações jurídicas pessoais que parecem equivaler relativamente à presença da vontade livre para seu nascimento, bem como à igualdade entre as partes envolvidas.

Embora haja posicionamentos no sentido de que o Estado não estaria jamais em posição equivalente a do contribuinte na relação jurídica tributária⁴⁴, a defesa dessa vertente costuma partir da constatação de que o Estado estaria em posição privilegiada, pois ele é responsável pela criação das próprias regras do jogo. Entretanto, não deixa ele de se submeter a tais regras a partir do momento em que tenham sido editadas, de maneira que a igualdade não parece prejudicada.

Com relação à necessidade de manifestação da vontade livre, as críticas doutrinárias também não parecem subsistir, pois, a despeito de as obrigações tributárias decorrerem diretamente da lei, não sendo necessária uma manifestação específica da intenção do contribuinte de participar da relação jurídica tributária, também no Direito Privado existem as obrigações *ex lege*, de maneira que também este elemento não parece suficiente a distingui-las.

Contudo, outros três elementos típicos das obrigações de Direito Privado não se mostram presentes nas obrigações tributárias acessórias. O artigo 122 do CTN, por sua natureza aberta, não esgota as possibilidades de quem possa ser o sujeito passivo das obrigações acessórias, diferentemente do que faz o artigo 121 do CTN quando trata do sujeito passivo das obrigações principais, ainda que se

⁴² José Souto Maior Borges defende ser conceito jurídico-positivo, porque não pode ser obtido *a priori* sem referência a um direito positivo. Cf. BORGES, José Souto Maior. "En auxilio de la obligación tributaria: nuevo abordaje epistemológico". *Revista Española de Derecho Financiero* n. 128. Madri, outubro/dezembro de 2005, pp. 795 a 813.

⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 164.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 499 a 503.

leve em consideração o artigo 197 do CTN⁴⁵, de maneira que as obrigações acessórias não parecem contar com a figura do destinatário específico, tipicamente presente nas obrigações de Direito Privado⁴⁶.

Outro requisito ausente nas obrigações acessórias é a patrimonialidade, visto que nem a prestação que se exige nas obrigações acessórias tem cunho patrimonial, nem mesmo as penalidades por seu eventual descumprimento possuem o caráter indenizatório que atribui patrimonialidade às obrigações de Direito Privado, ainda quando possuem como objeto obrigações de fazer, cujo valor econômico seria de difícil mensuração⁴⁷.

Por fim, o elemento que mais parece distinguir as obrigações acessórias das obrigações de Direito Privado diz respeito à ausência da transitoriedade. Por transitoriedade quer-se referir à característica das obrigações de estabelecerem um vínculo finito. Nesse sentido, as obrigações acessórias diferem das obrigações de Direito Privado, porque o vínculo por elas estabelecido parece nunca se extinguir. As obrigações acessórias podem ser exigidas pelo Fisco diversas vezes, em momentos diferentes e com conteúdos diferentes, de maneira que o vínculo por elas estabelecido é contínuo.

As obrigações acessórias, então, não trazem elementos básicos das obrigações de Direito Privado, diferentemente do que ocorre com as obrigações principais, motivo pelo qual não se pode dizer que sejam obrigações, como fez o CTN, sem incorrer em grave imprecisão terminológica.

Trata-se de verdadeiros deveres que impõem ao sujeito passivo uma relação de submissão contínua. Consequentemente, as obrigações acessórias não estão sujeitas aos mesmos limites impostos às obrigações principais, demandando tratamento próprio e maior atenção quando de seu controle, por exemplo, por meio de juízos de proporcionalidade.

Nesse sentido, o aludido princípio da capacidade colaborativa parece ser instrumento útil a orientar a ponderação entre as finalidades pretendidas com a imposição de determinada obrigação acessória e a possibilidade de cumprimento de tal obrigação por seus sujeitos passivos, sem que represente ônus excessivo.

II.2. *Qual a fonte normativa das obrigações tributárias acessórias?*

Delimitar qual seria a fonte normativa necessária à instituição das obrigações tributárias acessórias também é de suma importância, pois, a depender dos instrumentos normativos exigidos para tanto, diferentes serão as formas de controle possíveis sobre sua instituição.

⁴⁵ Este artigo se refere às obrigações de terceiros e traz uma lista de possíveis sujeitos passivos, sem esgotar as possibilidades abarcadas pelo artigo 122 do CTN.

⁴⁶ Cf. ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 73 a 75.

⁴⁷ Discordamos de Pontes de Miranda, pois consideramos que a patrimonialidade de uma obrigação pode ser identificada meramente pelo estabelecimento de penalidades indenizatórias no caso de seu descumprimento. Tendo a penalidade o objetivo de indenizar, então ela pressupõe que a prestação tem algum valor monetário quantificável para o sujeito ativo. Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. V. 22. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, pp. 40 a 42.

O fato de que os artigos 113, parágrafo 2º e 115 do CTN afirmam decorrem as obrigações acessórias da legislação tributária, não da lei, deve nos levar à leitura do artigo 96 do mesmo CTN e à consequente constatação de que a legalidade estrita foi exigência estabelecida apenas para a instituição das obrigações tributárias principais, podendo as obrigações acessórias ser instituídas por atos normativos infralegais, desde que sob a guarida de lei em sentido formal que atribua ao órgão emissor de tal ato normativo poderes para tanto.

Assim, enquanto as obrigações principais são estabelecidas pela lei e seguem o princípio da legalidade estabelecido no artigo 150, I, da CF, as obrigações acessórias podem ser estabelecidas pela legislação, “em virtude de lei”, necessitando respeitar apenas a legalidade à qual se refere o artigo 5º, II, da CF.

Evidentemente, tal diferença implica que ambas estão sujeitas a formas diferentes de controle. Se mesmo sob a proteção da legalidade estrita o Fisco conssegue deturpar o conteúdo das leis por meio de instruções normativas que na verdade as contrariam sob o pretexto de mera regulação⁴⁸, maior atenção deve-se voltar ao controle das obrigações acessórias, cujos limites de imposição são muito mais fluidos e subjetivos.

Essa constatação parece indicar que princípios como o da capacidade colaborativa podem ser instrumentos úteis e necessários no controle da imposição das obrigações tributárias acessórias.

II.3. Qual o fato gerador das obrigações acessórias?

Antes de delinear-mos qual seria o fato gerador das obrigações tributárias acessórias, é importante pontuar que por fato gerador referimo-nos à descrição abstrata contida na lei, não ao acontecimento concreto a ela correspondente. Estabelecida tal premissa, questiona-se: como identificar o conceito de fato gerador das obrigações tributárias acessórias?

O fato gerador da obrigação tributária principal é minuciosamente conceituado pelo artigo 114 do CTN. Contrariamente, o CTN traz de maneira ampla o conceito de fato gerador das obrigações tributárias acessórias, definindo-o genericamente no artigo 115 como “qualquer situação” que imponha a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação tributária principal.

Seria então o conceito de fato gerador⁴⁹, usado tradicionalmente com relação às obrigações principais, aplicável às obrigações acessórias? A resposta a tal questão passa pela constatação da ausência, nas obrigações acessórias, de todos os

⁴⁸ Vejam-se nesse sentido os diversos acórdãos do Carf acerca da ilegalidade da Instrução Normativa 243/2002, a qual alterou a fórmula para o cálculo do preço parâmetro trazida até então pela Lei 9.430/1996.

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Fato gerador da obrigação tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 125-168; MACHADO, Hugo de Brito. “Fato gerador da obrigação acessória”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 96. São Paulo: Dialética, setembro de 2003, pp. 29 a 35.

cinco elementos⁵⁰ necessários⁵¹ à conformação da regra-matriz de incidência tributária.

Os critérios material e pessoal são genericamente descritos nos artigos 115 e 122 do CTN, de maneira que não é possível considerá-los aptos a determinar acontecimentos descritos hipoteticamente que, verificados, consubstanciarariam o fato gerador.

Já se disse acima que as obrigações acessórias não são dotadas de patrimonialidade e pressupõem um vínculo contínuo, também por isso não se pode dizer que tenham claramente delineados os aspectos quantitativo e temporal da regra-matriz de incidência tributária.

Finalmente, o aspecto espacial das obrigações acessórias não é delimitado pela competência tributária, sendo comuns casos em que autoridades de um estado imponham obrigações acessórias a terceiros de outros estados, por terem eles conhecimento de informações úteis à fiscalização e à arrecadação de tributos de competência do primeiro estado.

Dessa forma, o conceito de fato gerador da maneira como concebido para as obrigações tributárias principais parece realmente inaplicável às obrigações acessórias⁵², seja porque estas são definidas no CTN de maneira demasiadamente aberta e genérica, seja porque não se identificam nelas os mesmos elementos essenciais aos fatos geradores das obrigações tributárias principais.

Conseqüentemente, a amplitude da definição trazida pelo CTN permite afirmar que juízos de proporcionalidade e o sopesamento entre princípios ganham força no controle à imposição das obrigações acessórias. O princípio da capacidade colaborativa parece-nos servir, então, como orientação pra tanto.

II.4. Quem são os sujeitos passivo e ativo das obrigações acessórias?⁵³

II.4.1. Sujeito ativo

A escolha do sujeito ativo é outra maneira que a princípio permite limitar a imposição das obrigações tributárias, mas que no campo das obrigações acessórias merece atenção especial.

⁵⁰ Nesse sentido entendem Luís Eduardo Schoueri, Paulo de Barros Carvalho e Tercio Sampaio Ferraz Junior. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 464 a 465; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 360; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. "Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado". In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 715 a 735.

⁵¹ Em sentido contrário, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro. "Reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos: substitutos e responsáveis tributários no Direito brasileiro". *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 8. São Paulo: Dialética, maio de 1996, p. 117.

⁵² Hugo de Brito Machado entende que o conceito de fato gerador ainda assim seria aplicável às obrigações acessórias, mas em medidas diferentes. O tipo do fato gerador da obrigação acessória é aberto, enquanto o tipo do fato gerador da obrigação principal seria fechado. Contudo, isso seria negar a ideia de tipo (tipo fechado seria um conceito) além do que os aspectos do fato gerador não estão presentes nas obrigações acessórias (MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, nota 49, *supra*, pp. 29 a 31).

⁵³ Nesse sentido vide MORAES, Thaís Chanes de. *Os limites à imposição de deveres instrumentais: sujeito passivo e interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos*. Tese de Láurea. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, pp. 35 a 48.

O artigo 119 do CTN determina que o sujeito ativo das obrigações tributárias, sejam elas acessórias, sejam principais, é o titular da competência para exigir seu cumprimento. Apesar de o dispositivo tratar de ambas as “modalidades” de obrigações conjuntamente, certa dificuldade em determinar quem de fato é o sujeito ativo das obrigações acessórias decorre da possibilidade de delegação da competência para a fiscalização e a arrecadação tributária, em virtude do artigo 7º do CTN, bem como da existência de tributos parafiscais.

Como consequência, na prática o sujeito ativo de uma obrigação acessória é o ente competente para instituir o tributo relacionado àquele dever instrumental, a não ser que tenha havido delegação ou que se trate de tributo parafiscal.

A identificação do sujeito ativo das obrigações acessórias parece então não gozar de grande generalidade, seguindo as mesmas limitações aplicáveis às obrigações principais, embora possamos estar diante de um caso de parafiscalidade ou de delegação da competência de fiscalização e arrecadação, situações nas quais o sujeito ativo será o ente receptor dessa competência, por decorrência da finalidade das obrigações acessórias de atender aos interesses da fiscalização e da arrecadação tributária.

II.4.2. Sujeito passivo

A determinação do sujeito passivo é a esfera relacionada à imposição das obrigações acessórias na qual o princípio da capacidade colaborativa parece ter maior relevância.

Isso porque, enquanto o sujeito passivo da obrigação principal é definido nos artigos 121 e 128 do CTN, o sujeito passivo da obrigação acessória é delineado genericamente pelo artigo 122 do CTN, o qual parece permitir, assim, que o sujeito passivo não seja apenas aquele relacionado ao fato gerador da obrigação principal, tanto diretamente (contribuinte), como indiretamente (responsável).

A opção do legislador complementar é elogiável, pois alterações de mercado levam à constante reestruturação dos modelos de negócios que, não raro, acarretam a transferência das informações relevantes à fiscalização e à arrecadação para as mãos de diferentes pessoas. Em tais situações, a delimitação em lei do sujeito passivo das obrigações acessórias tornaria a legislação pouco adaptável, prejudicando o próprio objetivo da imposição das obrigações acessórias.

Apesar da desvinculação entre o sujeito passivo das obrigações acessórias e o sujeito passivo das obrigações principais, bem como da necessidade de flexibilidade em sua escolha, ainda assim não se poderia aceitar que tal imposição se desse a qualquer pessoa, indiscriminadamente.

Nesse sentido, o artigo 97, III, e o artigo 113, parágrafo 2º, do CTN dão a entender que os sujeitos passivos das obrigações acessórias podem ser determinados pela legislação tributária, não precisando de lei diretamente, ao mesmo tempo em que o artigo 122 não os define expressamente.

Por outro lado, o artigo 9º, parágrafo 1º, assim como o artigo 197 do CTN, sugerem que os sujeitos passivos de obrigações acessórias podem ser outros que não estejam relacionados à materialidade do fato gerador, mas que venham a ter alguma relação com o contribuinte.

Parece que o legislador não quis restringir a figura do sujeito passivo das obrigações acessórias ao contribuinte e ao responsável tributário, aceitando outras formas de limitação à sua escolha. As obrigações acessórias se relacionam à possibilidade de fornecimento de informação, logo, o sujeito passivo deve deter essas informações, deve possuir informações sobre a ocorrência do fato gerador e suas circunstâncias.

Por isso, parece mais adequado definir os potenciais sujeitos passivos das obrigações acessórias pelas características que devam possuir. Resumidamente, a legislação parece permitir que sejam sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias aqueles que possuam as seguintes características⁵⁴: (a) vinculação à materialidade do fato gerador (contribuintes e responsáveis por substituição); (b) intenção de gozar de imunidade, isenção ou benefício fiscal; ou (c) vínculo econômico, profissional ou financeiro com o sujeito passivo da obrigação principal (responsável por transferência), desde que esse vínculo se dê com o fato econômico que dá causa à tributação⁵⁵.

Nota-se que o denominado princípio da capacidade colaborativa parece ter aqui também alguma relevância. A legislação, como vimos, indica demandar que os sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias tenham certas características que os coloquem em situações que lhes permitam colaborar. Essa possibilidade de colaborar é, por sua vez, justamente a essência do princípio da capacidade colaborativa como delineado por Paulsen.

II.5. Qual a finalidade das obrigações acessórias?

Já reconhecemos que a acessoriedade das obrigações tributárias diz respeito à sua instrumentalidade, o que leva o próprio CTN a reconhecer seu objetivo no artigo 113, parágrafo 2º, qual seja, garantir o interesse da arrecadação e da fiscalização tributária. Desse modo, a definição do que seria o interesse da arrecadação e da fiscalização pode ser útil para encontrarmos limites mais claros à sua instituição.

As obrigações acessórias não se vinculam necessariamente a uma determinada obrigação principal, mas isso não as impede de se relacionarem, em determinados casos, ao interesse do Fisco de garantir a cobrança de um crédito tributário específico, no interesse da arrecadação.

Por outro lado, o interesse da fiscalização consiste na aplicação dos tributos em geral, inexistindo vinculação com um crédito tributário determinado. A fiscalização, assim, tem utilidade indireta e potencial para a arrecadação, como ocorre com as entidades imunes, que, a despeito de não estarem sujeitas ao recolhimento do Imposto de Renda, devem ser fiscalizadas para garantir que os requisitos da imunidade estejam sendo cumpridos. O interesse aqui seria diretamente da fiscalização e apenas indiretamente da arrecadação.

⁵⁴ Maurício Zockun defende que deve haver a relação com o fato gerador, com exceção dos casos do artigo 197, mas isso não explica o caso das entidades imunes (ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 76).

⁵⁵ É o caso dos responsáveis elencados no artigo 197 do CTN por terem informações sobre os negócios ou atividades dos terceiros. Mas em casos como os do artigo 197, a Lei deve prever que esse sujeito responde, não a legislação.

Interesse da arrecadação e da fiscalização são conceitos relacionados à finalidade dos atos administrativos. Entretanto, embora sejam conceitos pertencentes aos elementos vinculados dos atos administrativos⁵⁶, são conceitos jurídicos indeterminados⁵⁷, restando ao intérprete grande margem de discricionariedade em sua verificação. Como limitar tais conceitos reduzindo sua margem de discricionariedade?

Uma alternativa parece ser limitá-los materialmente pelos conceitos de arrecadação e de fiscalização, conforme descritos acima, entendendo-se a arrecadação como a cobrança de um crédito tributário específico para permitir a destinação de recursos ao Estado, e entendendo-se a fiscalização como o conjunto de atividades administrativas voltadas à obtenção de informações que permitam a aplicação da legislação tributária.

Mas, diante da insuficiência da opção acima, outra medida eficiente parece ser controlá-los formalmente pelos limites gerais ao exercício do poder discricionário pelo Estado, quais sejam, a proporcionalidade, o interesse público e o dever de motivação⁵⁸.

Assim, o controle à imposição das obrigações acessórias parece poder ser realizado adequadamente implementando-as sempre na busca do interesse público, e motivando os atos administrativos de maneira a demonstrar, para cada caso concreto, a relevância das informações solicitadas e a possibilidade de o sujeito passivo atendê-las sem ônus excessivo, por meio de um juízo de proporcionalidade⁵⁹.

Ora, nota-se novamente que a limitação aqui traçada guarda relação com o conteúdo atribuído por Paulsen ao princípio da capacidade colaborativa, afinal, se tal princípio demanda uma análise das possibilidades do sujeito passivo de fornecer informações no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária, parece-nos que a capacidade colaborativa considera em seus elementos também a relevância das obrigações a ele instituídas. Novamente, a capacidade colaborativa parece permear a instituição de obrigações tributárias acessórias como mecanismo de controle e orientação.

⁵⁶ Os atos discricionários são discricionários apenas em dois de seus cinco elementos: o motivo e o objeto. Seja nos vinculados, seja nos discricionários, a competência, a forma e a finalidade são elementos vinculados. Os elementos vinculados dos atos administrativos devem estar sempre determinados na lei. Cf. MORAES, Thaís Chanes de. *Os limites à imposição de deveres instrumentais: sujeito passivo e interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos*. Tese de Láurea. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 57.

⁵⁷ Conceitos não perceptíveis pelos sentidos e que dependem de valoração no caso concreto.

⁵⁸ Nesse sentido, vide MORAES, Thaís Chanes de. *Os limites à imposição de deveres instrumentais: sujeito passivo e interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos*. Tese de Láurea. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 60.

⁵⁹ Exemplo de implementação desses limites em virtude da finalidade é o julgado do STJ, no REsp 1.096.712/MG, no qual a corte considerou que, a despeito da independência das obrigações tributárias acessórias, sua exigência somente se justifica caso guardem correlação com as obrigações principais. Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.096.712/MG. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=1096712&b=ACOR. Acesso em 20.11.2014.

II.6. O direito à intimidade como fator de limitação

A CF de 1988, no artigo 5º, inciso X, garante a inviolabilidade da intimidade, a qual serve de fundamento à proteção do sigilo bancário, embora esse dispositivo não trate do sigilo bancário expressamente⁶⁰.

Não é objetivo deste trabalho traçar a evolução do tratamento da inviolabilidade do sigilo bancário no Direito brasileiro, mas fato é que a LC 105/2001 determinou seu atual regime ao definir como crime a quebra ilegal de sigilo bancário, permitindo excepcionalmente à Administração fazê-lo para identificar eventuais omissões de rendimentos, nos termos do artigo 5º, parágrafo 2º, da LC 105/2001⁶¹.

Aparentemente, a LC 105/2001 partiu do entendimento de que há três níveis de informação relacionados à quebra de sigilo bancário (informações cadastrais de correntistas, identificação de valores em conta e valores movimentados e, por fim, divulgação da origem e destino dos valores movimentados), sendo que só a quebra de informações pertencentes ao terceiro nível implicaria violação à intimidade.

O STF já analisou a matéria⁶², todavia, não considerou os diferentes níveis de informação a que se refere a LC 105/2001 e os diferentes graus de violação à intimidade que eles representam, limitando-se a reconhecer sua inconstitucionalidade por violação ao artigo 5º, X, da Constituição Federal.

Em que pese ser criticável o posicionamento pouco analítico do STF, fato é que, ao fixá-lo, a corte determinou que o direito à intimidade também estabelece um limite à imposição das obrigações acessórias, limite este que também parece ser abarcado pelo princípio da capacidade colaborativa, na medida em que a análise do ônus imposto ao sujeito passivo não deve abranger apenas seu aspecto financeiro direto, mas também deve considerar como ônus a divulgação de dados que revelam informações protegidas pela intimidade. Portanto, mais uma vez as limitações encontradas na legislação parecem abarcadas pelo conceito de capacidade colaborativa formulado por Paulsen.

II.7. A livre concorrência como limite às obrigações acessórias

No início deste trabalho, afirmou-se que a tributação é um meio pelo qual o Estado arrecada recursos para que possa promover os direitos e liberdades escolhidos pela própria sociedade que o estabelece, de maneira que qualquer falha na arrecadação terá como efeito a imposição de um ônus adicional aos contribuintes que não se evadiram da tributação. Daí a importância das obrigações acessórias na otimização da arrecadação tributária e na luta contra a evasão fiscal⁶³.

⁶⁰ O artigo 145, parágrafo 1º, da CF, também limita a escolha do sujeito passivo ao demandar o respeito aos direitos individuais para identificar o “patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

⁶¹ A autorização limitou-se à identificação dos titulares das operações e valores movimentados mensalmente, sem incluir a identificação da origem nem a natureza dos gastos.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 389.808/PR. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622715>. Acesso em 20.11.2014.

⁶³ TAKANO, Caio Augusto. “Livre concorrência e fiscalização tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 223. São Paulo: Dialética, abril de 2014, p. 60.

Havendo a sobrecarga de alguns contribuintes, não há de causar espécie a afirmação de Schoueri de que a evasão fiscal leva também a desequilíbrios concorrenciais, pois o não pagamento de tributos acaba tornando-se verdadeira vantagem competitiva indevida que o contribuinte faltoso passa a ter sobre seus concorrentes⁶⁴.

Desse modo, parece ser possível afirmar que as disposições do CTN e da Constituição Federal⁶⁵ que estabelecem a possibilidade de instituição de obrigações acessórias no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária parecem ter como finalidade também a garantia da livre concorrência.

Sendo uma finalidade da instituição das obrigações acessórias, a livre concorrência torna-se também um limite à sua própria imposição, como uma decorrência da necessidade de coerência sistêmica⁶⁶. Isso porque, para garantir tal coerência, a imposição de obrigações acessórias não pode, sem uma justificativa fundada da garantia da igualdade relativa, promover desigualdades que ela mesma objetiva evitar⁶⁷.

Veja-se que a garantia da livre concorrência relaciona-se com o princípio da capacidade colaborativa. No momento de se verificar a possibilidade de determinado sujeito passivo colaborar com a fiscalização e com a arrecadação, o ônus trazido pelas obrigações acessórias refere-se não apenas ao custo imediato no cumprimento de tal obrigação, mas também à perda de competitividade decorrente da necessidade de concentração de recursos e esforços para o cumprimento das obrigações acessórias. Ou seja, não apenas ao custo monetário direto em si, mas ao efeito anticompetitivo de sua indevida alocação.

A capacidade colaborativa, assim, parece também dizer respeito à garantia da livre concorrência.

II.8. A vedação às sanções políticas

Relacionada de certa maneira ao objetivo de garantia da livre concorrência, pode-se ainda trazer como um dos limites à imposição das obrigações tributárias acessórias a vedação a que possuam elas o caráter de sanções políticas, pois tal caráter seria contrário aos objetivos preconizados pela Constituição e pelo CTN. Tais modalidades de sanção implicam graves prejuízos à liberdade de iniciativa⁶⁸, consistindo óbices à livre concorrência.

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Livre concorrência e tributação". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 241 a 271.

⁶⁵ Vide os artigos 170, 145, parágrafo 1º e 146-A, da Constituição Federal.

⁶⁶ A esse respeito, ver TIPKE, Klaus. "Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário". In: MACHADO, Brandão. *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1994, pp. 517 a 527.

⁶⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. "Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado". In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 227.

⁶⁸ BIM, Eduardo Fortunato. "A inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no Estado de Direito: violação ao *substantive due process of law* (princípios da razoabilidade e proporcionalidade)". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 8. São Paulo: Dialética, 2004, p. 90.

A despeito da existência de mecanismos designados especificamente para permitir à Administração a fiscalização e a cobrança de créditos tributários, muitos exemplos há de tentativas de desvirtuar a natureza das obrigações acessórias, instituindo-as como instrumentos de coação do contribuinte para que efetue determinado recolhimento, sob pena de não poder continuar a exercer suas atividades⁶⁹.

Tais mecanismos ardilosos consistem nas denominadas sanções políticas, das quais são exemplos a criação de regimes especiais de arrecadação, ou ainda a recusa da emissão de certidões positivas com efeitos de negativa⁷⁰, que leva o contribuinte muitas vezes a pagar valores indevidos, em virtude do elevado ônus representado pela obrigação acessória inadimplida⁷¹.

Reconhecida a impossibilidade de desvirtuamento da finalidade das obrigações acessórias, identifica-se mais uma maneira pela qual seus objetivos podem auxiliar no estabelecimento de limites à sua imposição. O interesse da arrecadação não pode justificar a imposição de uma obrigação acessória tão onerosa que implique um óbice ao exercício da atividade do contribuinte, nem mesmo que implique a necessidade de recolher tributo indevido apenas para que possa continuar a exercer suas atividades, por violação ao artigo 170 da Constituição Federal e aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência⁷².

Conclusão

Verifica-se pelo quanto exposto acima que a capacidade colaborativa enquanto princípio não pode ser considerada como fundamento para a instituição de obrigações tributárias acessórias, como defende Paulsen na obra sob análise⁷³. Diferentemente, como defende Ávila, as obrigações tributárias decorrem de regras de competência que, estas sim, são fundamentos válidos para sua instituição⁷⁴.

Por outro lado, a maneira genérica como a Constituição e o CTN tratam das obrigações acessórias, acrescida da desnecessidade de respeito à legalidade estrita para sua instituição, demandam o desenvolvimento de instrumentos de controle à sua imposição, para que as autoridades fiscais não as instituem a seu bel-prazer, depositando no sujeito passivo todo o ônus de identificar a ocorrência dos fatos geradores das obrigações principais, sejam elas potenciais (no interesse da fiscalização) ou concretas (no interesse da arrecadação).

O princípio da capacidade colaborativa, da maneira como formulado por Paulsen, parece assim ser instrumento de controle útil ao estabelecimento de li-

⁶⁹ Nesse sentido, vide as Súmulas ns. 70, 323 e 547 do STF.

⁷⁰ BIFANO, Elidie Palma. “Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 184 a 185.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 266.

⁷² Livre concorrência e livre iniciativa não se confundem. Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 726.

⁷³ *Op. cit.*, nota 1, *supra*, pp. 33 e 34.

⁷⁴ *Op. cit.*, nota 32, *supra*, pp. 158 e 159.

mites à imposição das obrigações tributárias acessórias. Tal controle pode ser feito por meio da realização de juízos de proporcionalidade que tomem como princípio norteador o da capacidade colaborativa.

Dessa maneira, seria possível aferir, para cada caso concreto, a relevância de cada imposição ao interesse da arrecadação e da fiscalização, bem como a possibilidade de os sujeitos passivos as cumprirem sem que lhes represente um ônus excessivo.

Tal princípio parece, ainda, que já vem sendo útil a esse controle, tendo em vista que se identificou na jurisprudência situações de limitação à imposição das obrigações acessórias que, mediatamente, encontram-se abarcadas pelo conteúdo do princípio da capacidade colaborativa, como as limitações decorrentes imediatamente da necessidade de garantia da livre concorrência e do direito à intimidade.

Referências Bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. “Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 107. São Paulo: Dialética.
- . *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- . *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BEREJO, Álvaro Rodriguez. “El sistema tributario en la Constitución (los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del tribunal constitucional)”. *Revista de Direito Tributário* n. 59. São Paulo, janeiro/março de 1993.
- BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto custa pagar tributos*. São Paulo: Atlas, 2003.
- BIFANO, Elidie Palma. “Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.
- BIM, Eduardo Fortunato. “A inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no Estado de Direito: violação ao *substantive due process of law* (princípios da razoabilidade e proporcionalidade)”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 8. São Paulo: Dialética, 2004.
- BORGES, José Souto Maior. “En auxilio de la obligación tributaria, nuevo abordaje epistemológico”. *Revista Española de Derecho Financiero* n. 128. Madrid, outubro/dezembro de 2005.
- CARDOSO, Alessandro Mendes. “A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade”. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 4, n. 21. Belo Horizonte, maio/junho de 2006.
- CARVALHO, Cristiano. “Deveres instrumentais e custo de transação”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- . *Curso de direito tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos: substitutos e responsáveis tributários no Direito brasileiro”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 8. São Paulo: Dialética, maio de 1996.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERREIRA SOBRINHO, Jose Wilson. “Obrigação tributária acessória”. *Revista de Direito Tributário* v. 10, n. 36. São Paulo, abril/junho de 1986.
- GARCIA, Roni Genicolo. “A fiscalização tributária: procedimento administrativo vinculado, à luz do art. 142 do CTN”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 71. São Paulo: Dialética, agosto de 2001.
- HARADA, Kiyoshi. “Responsabilidade tributária de terceiros”. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 9, n. 50. Belo Horizonte, março/abril de 2011.
- HORVATH, Estevão. “Deveres instrumentais e seus limites”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.
- JANCZESKI, Célio Armando. “Multas por descumprimento de obrigação acessória e sua interpretação e aplicação segundo princípios constitucionais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 198. São Paulo: Dialética, março de 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. “Fato gerador da obrigação acessória”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 96. São Paulo: Dialética, setembro de 2003.
- . *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresa: direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar”. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 2, n. 8. Belo Horizonte, março/abril de 2004.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. V. 22. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.
- MORAES, Thaís Chanes de. *Os limites à imposição de deveres instrumentais: sujeito passivo e interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos*. Tese de Láurea. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984.
- OLLERO, Gabriel Casado. “La colaboración con la Administración Tributaria: notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”. *Hacienda Pública Española* n. 68/1981.

- PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. “Paying Taxes 2014: the global picture”. Disponível em <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. Acesso em 14.11.2014.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SCHÄFER, Jairo. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- . *Direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- . “Fato gerador da obrigação tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- . “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 28ª ed. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia de Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.
- TAKANO, Caio Augusto. “Livre concorrência e fiscalização tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 223. São Paulo: Dialética, abril de 2014.
- . “Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários”. *Revista Direito Tributário Atual* v. 27. São Paulo: Dialética e IBDT, 2012.
- TIPKE, Klaus. “Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário”. In: MACHADO, Brandão. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1994.
- ; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

Jurisprudência

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 603.191. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>. Acesso em 20.11.2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 150.764. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1540938>. Acesso em 14.11.2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 389.808/PR. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=603042>. Acesso em 20.11.2014.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.096.712/MG. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=1096712&b=ACOR. Acesso em 20.11.2014.