

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

Heloisa Fidelix Ludwig

**A Governança Corporativa por meio do *compliance* na relação com a Administração  
Tributária**

Florianópolis

2019

Heloisa Fidelix Ludwig

**A Governança Corporativa por meio do *compliance* na relação com a Administração  
Tributária**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em Direito  
do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade  
Federal de Santa Catarina como requisito para a  
obtenção do título de Bacharel em Direito.  
Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

Florianópolis

2019

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Ludwig, Heloisa

A Governança Corporativa por meio do compliance na  
relação com a Administração Tributária / Heloisa Ludwig ;  
orientador, Carlos Araújo Leonetti, 2019.

67 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -  
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências  
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2019.

Inclui referências.

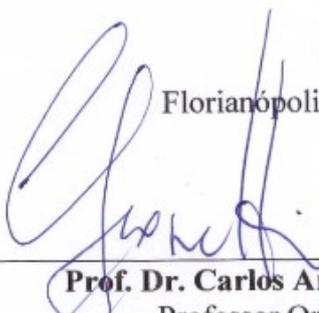
1. Direito. 2. Administração Tributária. 3. Obrigação  
tributária acessória. 4. Governança Corporativa Tributária.  
5. Compliance. I. Araújo Leonetti, Carlos . II.  
Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em  
Direito. III. Título.

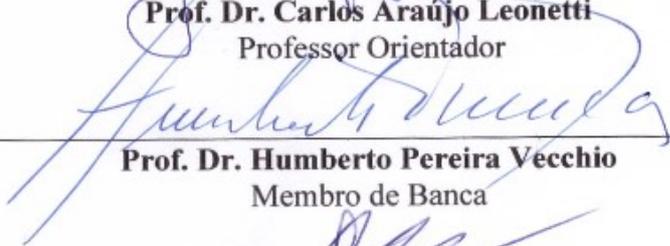
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

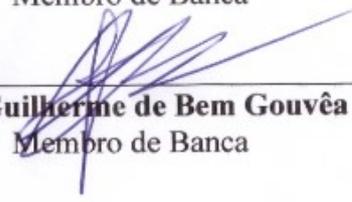
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “A Governança Corporativa por meio do compliance na relação com a Administração Tributária”, elaborado pela acadêmica Heloisa Fidelix Ludwig, defendido em 05/12/2019 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 100 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 05 de dezembro de 2019.

  
\_\_\_\_\_  
**Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti**  
Professor Orientador

  
\_\_\_\_\_  
**Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio**  
Membro de Banca

  
\_\_\_\_\_  
**José Guilherme de Bem Gouvêa**  
Membro de Banca



**Universidade Federal de Santa Catarina**  
**Centro de Ciências Jurídicas**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E  
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluna: Heloisa Fidelix Ludwig

RG: 6.1963.77

CPF: 094.018.709-42

Matrícula: 15100115

Título do TCC: "A Governança Corporativa por meio do compliance na relação com a Administração Tributária"

Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

Eu, Heloisa Fidelix Ludwig, acima qualificada; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 05 de dezembro de 2019.

Assinatura manuscrita em tinta azul da estudante Heloisa Fidelix Ludwig.

---

Heloisa Fidelix Ludwig

Dedico não só este trabalho, mas todos os meus anos de estudo e aprendizado, àqueles que mais me incentivaram na busca pelo conhecimento: Adriana e Antônio, meus pais que tanto amo, obrigada por tudo.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a investigação da influência da Governança Corporativa e *compliance* na relação entre Administração Tributária e contribuinte. O tema parte da premissa de que o estímulo às boas práticas tributárias pelo Estado pode incentivar a autorregulação e o cumprimento espontâneo das obrigações acessórias, causando a quebra do paradigma de repressão por meio da valorização das empresas contribuintes que adotem novos padrões éticos de adimplemento destas obrigações. Para tanto, inicia-se com a análise da Administração Tributária, com especial atenção aos princípios norteadores e sua aplicação quando da distribuição dos custos da obrigação acessória e aplicação de sanções a ela relacionadas. Após, parte-se ao estudo necessário das obrigações tributárias acessórias, com foco nas divergências quanto à sua terminologia, bem como no seu papel para a viabilização e o controle de arrecadação e fiscalização dos tributos e os limites à sua instituição e cobrança. Então, através dos institutos da Governança Corporativa e *compliance*, aprofunda-se os estudos da figura do contribuinte, em especial da cultura empresarial brasileira, e expõe-se como um ambiente de segurança jurídica, legalidade, previsibilidade, simplicidade e confiança é essencial para o fomento da responsabilidade social corporativa.

**Palavras-chave:** Administração Tributária. Obrigação tributária acessória. Governança Corporativa Tributária. *Compliance*.

## ABSTRACT

The following work aims to investigate the influence of Corporate Governance and compliance on the relationship between Tax Administration and taxpayers. The material starts with the premise that the encouragement of good governance practices by the State can encourage self-regulation and spontaneous compliance of accessory tax obligations, causing the paradigm of repression to break through the valorization of the company taxpayers that adopt new ethical standards for compliance of these obligations. Therefore, it begins with the analysis of Tax Administration itself, with special attention to the guiding principles and their application when distributing the accessory obligation costs and applying sanctions related to them. After that, begins the necessary study of the accessory tax obligations, focusing on disagreements in their terminology, as well as their role in enabling and controlling the collection and inspection of taxes and the limits on their institution and collection. Then, through the Corporate Governance and compliance institutes, the studies of the taxpayer figure are deepened, especially in the Brazilian corporate culture, and it is exposed that an environment of legal certainty, legality, predictability, simplicity and trust is essential for the fostering of corporate social responsibility.

**Keywords:** Tax Administration. Accessory tax obligations. Tax Corporate Governance. Compliance.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>11</b>
2.1	ATIVIDADE FISCALIZADORA E ARRECADADORA .....	12
2.2	PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS-TRIBUTÁRIOS .....	14
<b>2.2.1</b>	<b>Supremacia do interesse público .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Legalidade.....</b>	<b>15</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Impessoalidade .....</b>	<b>16</b>
<b>2.2.4</b>	<b>Moralidade.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2.5</b>	<b>Publicidade .....</b>	<b>17</b>
<b>2.2.6</b>	<b>Eficiência.....</b>	<b>17</b>
2.3	DEVER DE COLABORAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO: A DISTRIBUIÇÃO DO CUSTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS .....	18
2.4	OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E SANÇÕES .....	21
<b>2.4.1</b>	<b>Sanções tributárias pelo descumprimento das obrigações acessórias.....</b>	<b>22</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Obrigações tributárias acessórias e sanções políticas.....</b>	<b>24</b>
2.5	NOVOS PARADIGMAS: CIDADANIA FISCAL E PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE .....	26
<b>3</b>	<b>OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS .....</b>	<b>28</b>
3.1	CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA: TERMINOLOGIA IMPRÓPRIA? .....	28
3.2	FATO GERADOR E SUJEIÇÃO PASSIVA.....	35
3.3	OBJETIVO E IMPORTÂNCIA .....	38
3.4	NECESSIDADE DE LIMITES NA INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.....	40
<b>4</b>	<b>GOVERNANÇA CORPORATIVA E <i>COMPLIANCE</i> NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>43</b>
4.1	ORIGEM, CONCEITO E PRINCÍPIOS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA	43
4.2	GOVERNANÇA CORPORATIVA E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS .....	48
4.3	OS PROGRAMAS DE <i>COMPLIANCE</i> e AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS .....	51
4.4	ÍNTIMA RELAÇÃO ENTRE GOVERNANÇA CORPORATIVA/ <i>COMPLIANCE</i> E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: PROPOSTA DE POLÍTICA FISCAL COOPERATIVA .....	54
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>61</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>62</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A grande complexidade do sistema normativo tributário brasileiro e a preocupação do Estado em reduzir os índices de inadimplemento das obrigações tributárias motivaram o presente estudo sobre a importância (num sentido de uma cultura governamental ética) da observância rigorosa da lei e de que forma a Administração Tributária pode colaborar com uma mudança de comportamento dos contribuintes por meio adoção de políticas de incentivo ao comportamento em conformidade com as normas tributárias.

Para realização deste trabalho de conclusão de curso utilizou-se o método de procedimento monográfico, no método de abordagem dedutivo através do emprego da técnica de pesquisa de documentação indireta, envolvendo pesquisa bibliográfica. Iniciam-se, então, os estudos com a própria Administração Tributária, analisando sua atuação como titular do poder-dever de satisfazer o interesse da coletividade através da fiscalização e arrecadação de tributos, com destaque aos princípios administrativos-tributários que a norteiam e o estudo da forma como se tem feito a distribuição dos custos das obrigações acessórias aos contribuintes – se isto caracterizaria uma sanção política disfarçada – e a aplicação de sanções em caso de seu descumprimento.

Num momento seguinte, o presente trabalho volta-se as obrigações tributárias acessórias, figuras constantes no cotidiano de todos os contribuintes, mormente aqueles que trabalham com a atividade empresarial, e o seu papel para a viabilização e o controle de arrecadação e fiscalização dos tributos pela Administração Tributária.

Infelizmente, tamanha importância não é compatível com a escassez de estudos científicos específicos sobre o assunto e esta falta de aprofundamento doutrinário produz reflexos diretos em seu aspecto prático, que se mostra cada vez mais confuso e com um crescimento excessivo destas no ordenamento jurídico tributário brasileiro sem que haja uma adequada análise de seus limites. Neste contexto, busca-se estudar os fundamentos por traz das discussões acerca de sua terminologia, bem como seus objetivos e importância e a necessidade de imposição de limites à sua instituição e cobrança.

Em um capítulo final, o estudo passa à figura do sujeito passivo da relação tributária através da Governança Corporativa Tributária e *compliance*. Assim, examina-se como a implementação destes institutos por meio de novos padrões éticos pode reinventar a cultura empresarial brasileira e a percepção dos contribuintes em face do cumprimento das obrigações.

Por fim, como a relação tributária é uma via de mão dupla, examina-se a forma como estímulos às boas práticas podem e devem ser liderados pelo Estado, que é detentora do poder de sanção e a responsabilidade de emitir regras legais de conduta, por meio de uma fiscalização cooperativa e incentivos à autorregulação e ao cumprimento espontâneo das obrigações acessória.

Ainda que o atualmente a Governança Corporativa e o *compliance* sejam temas muito em voga, percebe-se que estes institutos ainda são pouco explorados cientificamente de forma atrelada ao âmbito tributário. Desse modo, focando nas obrigações acessórias, o presente estudo pretende demonstrar a importância da Governança Corporativa Tributária, atrelada a efetivos programas de *compliance*, para a longevidade e sustentabilidade das empresas e como a Administração Tributária pode modular o comportamento destes contribuintes pela valorização das empresas contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias acessórias.

## 2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Estado se apresenta como a própria institucionalização do poder político para a realização do bem comum, somente se justificando se inserido em um ambiente social e associado a um sistema jurídico. Se a sua organização pressupõe um poder político, sua regulação é efetivada através do reconhecimento da norma jurídica – instrumento responsável por regular e garantir o equilíbrio do poder estatal.

Dessa conjunção, foi pensada uma forma através da qual a norma pudesse limitar o poder, que não poderia ficar concentrado nas mãos de uma única pessoa. Fala-se, então, na teoria da separação dos poderes, que consiste basicamente na subdivisão das funções do Estado; assim, “as funções de legislar, administrar e julgar devem ser atribuídas a órgãos distintos e independentes, mas que, ao mesmo tempo, se controlem reciprocamente (*checks and balances*)” (BARROSO, 2013), de modo que o poder acaba sendo ao mesmo tempo limitado e limitador.

Para Geraldo Ataliba (2011, p. 53), “desconcentram-se, assim, os poderes estatais, que passam a ser exercitados por órgãos distintos e independentes entre si. Elimina-se, destarte, todo o arbítrio estatal. Quem faz a lei não a aplica. Os que aplicam não a fazem”. Nesta teoria, originária de Montesquieu<sup>1</sup>, o poder estatal é uno e indivisível e se desdobra nas funções legislativa, administrativa e jurisdicional, sem que um poder tenha preponderância sobre o outro.

Num contexto atual, na nossa realidade brasileira, a positivação da separação de poderes é possível ser observada com clareza no seu artigo 2º na Constituição Federal, que preconiza que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”, sendo, inclusive, cláusula pétrea (art. 60, §4º, III).

Cada Poder possui funções típicas – e atípicas também – estabelecidas pela legislação, de acordo com suas esferas de atuação. Ao presente estudo, convém salientar o Poder Executivo, a quem cabe – dentre outras – a atribuição precípua de administrar a coisa pública. Assim, a

---

<sup>1</sup> “A liberdade política em um cidadão é aquela tranquilidade de espírito que provém da convicção que cada um tem da sua segurança. Para ter-se essa liberdade, precisa que o Governo seja tal que cada cidadão não possa temer outro. Quando, na mesma pessoa ou no mesmo corpo de Magistratura, o Poder Legislativo é reunido ao Executivo, não há liberdade. Porque pode temer-se que o mesmo Monarca ou o mesmo Senado faça leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Também não haverá liberdade se o Poder de Julgar não estiver separado do Legislativo e do Executivo. Se estivesse junto com o Legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário: pois o Juiz seria Legislador. Se estivesse junto com o Executivo, o Juiz poderia ter a força de um opressor. Estaria tudo perdido se um mesmo homem, ou um mesmo corpo de principais (sic) ou de nobres, ou do Povo, exercesse estes três poderes: o de fazer as leis; o de executar as resoluções públicas; e o de julgar os crimes ou as demandas dos particulares.” (MONTESQUIEU, 1998, pp. 167-168).

Administração Pública, de modo geral, representa todo o aparato existente à disposição dos governos para a realização de seus objetivos políticos e do objetivo maior e primordial do Estado, que é a promoção do bem comum e da coletividade. É nesse contexto que passamos a trabalhar a ideia de Administração Tributária, um dos diversos ramos da Administração Pública.

## 2.1 ATIVIDADE FISCALIZADORA E ARRECADADORA

A Administração Tributária, ensina a professora Regina Helena Costa (2018, p. 238), pode ser compreendida em suas duas vertentes, uma subjetiva e outra objetiva. Na primeira acepção entende-se a Administração Tributária como “o aparelhamento burocrático mantido pelos entes autorizados a tributar, composto por múltiplos órgãos incumbidos da arrecadação e da fiscalização de tributos”, enquanto no sentido objetivo a Administração Tributária é vista como a atividade administrativa em si, aquela voltada à aplicação das leis tributárias, “visando ao atendimento às finalidades de interesse público consubstanciadas na proteção dos direitos dos contribuintes e na arrecadação tributária”.

Esta atividade, portanto, não se confunde com a instituição de tributos exercida nos limites da competência tributária de cada ente federado por meio, principalmente, do seu Poder Legislativo<sup>2</sup>. A atividade da Administração Tributária é posterior à criação do tributo e é exercida pelo Poder Executivo desta mesma pessoa política, ou por entidade com capacidade para tanto, no exercício da fiscalização e arrecadação destes tributos, conforme prescrição e limitação constitucional. Dessa forma:

[...] a Administração Tributária deve ser compreendida como o conjunto de ações (sentido objetivo), integradas e complementares entre si, representadas pela figura do Estado Fiscal – órgão ligado ao Poder Executivo, sem personalidade jurídica, subordinado ao Ministério da Fazenda ou às Secretarias de Fazenda estaduais ou municipais – (sentido subjetivo), cujo objetivo precípua é a arrecadação e fiscalização tributária, prezando sempre pelo cumprimento da legislação tributária e pela proteção do patrimônio público, mas sem descuidar da indeclinável necessidade de observar e respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes. (MACÊDO, 2016, p. 45).

Destaca-se ainda que este dever de fiscalização da Administração Tributária “a rigor não se trata de um direito e sim de um *poder-dever*, pois ao exercício de um direito pode o ser titular

---

<sup>2</sup> Não se olvidando do poder atribuído ao Presidente da República para editar Medidas Provisórias sobre matéria tributária (art. 62 da CF/88).

renunciar, enquanto o exercício do poder-dever não comporta renúncia” (MACHADO, 2007, p. 228, grifo original).

Em se tratando de desempenho de função pública, o administrador público tem o poder-dever de satisfazer o interesse de todos, da coletividade, dispondo de prerrogativas destinadas a suprir tais interesses. Portanto, os poderes-deveres a ele atribuídos constituem instrumentos ou meios para o alcance dessas finalidades. Os interesses da sociedade são primários e não se confundem com interesses da pessoa jurídica de direito público, pois estes são secundários em relação aos primeiros.” (PUGLIESE, pp. 162-163).

Ao passo que a Administração possui este poder-dever de fiscalizar, a significação da expressão “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” deve ser construída dentro do contexto em que foi inserida: como um contrapeso à ampla discricionariedade conferida pelo legislador à Administração Tributária, em relação aos aspectos formais para a instituição de deveres instrumentais, impondo verdadeira limitação material para a exigência daqueles deveres. Neste mesmo sentido assevera Juliana Rocha (2009, p. 167), ao afirmar que

em respeito à prescrição contida no direito positivo, as obrigações tributárias acessórias somente poderão ser criadas com a finalidade única e exclusiva de facilitar e auxiliar a Administração Tributária no controle dos atos dos contribuintes, de modo a obter a informação da ocorrência ou não do comportamento prescrito como hábil a fazer incidir a norma jurídica tributária. Mas, será inaceitável a criação de obrigações acessórias que não tenham por finalidade contribuir para o controle dos atos dos administrados.

A atividade da Administração Tributária é essencial para o ao custeio das demais atividades do Estado, que sem uma arrecadação eficiente não possui recursos suficientes para a garantia dos direitos dos cidadãos através da concretização dos objetivos expostos na Constituição Federal<sup>3</sup>. A Administração Tributária, por seus diversos órgãos, exerce funções de fiscalização e arrecadação dos tributos através da aplicação das leis tributárias em função do interesse público, disciplinada pelos princípios administrativo-tributários, de modo que sejam resguardados os direitos dos contribuintes sem renunciar a uma arrecadação satisfatória.

---

<sup>3</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

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

## 2.2 PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS-TRIBUTÁRIOS

Como parte integrante da Administração Pública, a atuação da Administração Tributária se pauta de forma indissociável ao direito administrativo. Não se olvida do princípio da primazia do interesse público, inerente de toda e qualquer atividade estatal, porém a Administração Tributária também está sujeita inexoravelmente aos demais limites prescritos pela própria Constituição, em especial aqueles presentes no art. 37 da Constituição, quais sejam: princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

### 2.2.1 Supremacia do interesse público

A Administração Tributária, ainda que possua interesses próprios de arrecadação, deve ter sua atuação voltada ao bem-estar comum da sociedade, vez que a própria existência do Estado se justifica na busca deste interesse (MEIRELLES, 1990). O verdadeiro interesse público, dos anseios da sociedade, não necessariamente reflete no interesse do Poder Público enquanto organização personalizada, surgindo então a distinção entre interesse público primário e secundário.

Em clássico ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, p. 66), o autor afirma que “O Estado, concebido que é para a realização de interesses públicos (situação, pois, inteiramente diversa da dos particulares), só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles”. Baseado nessa premissa, destaca-se o voto do Ministro do Superior Tribunal de Justiça Humberto Martins, quando no julgamento do REsp 1.356.260/SC (publicado em 19/02/2013) de sua relatoria:

É imprescindível ponderar, também, a distinção entre interesse público primário e secundário. Este é meramente o interesse patrimonial da administração pública, que deve ser tutelado, mas não sobrepujando o interesse público primário, que é a razão de ser do Estado e sintetiza-se na promoção do bem-estar social.

O interesse público primário, portanto, “nada mais é que a dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade (entificada juridicamente no Estado), nisto se abrindo também o depósito intertemporal destes mesmos interesses” (MELLO, 2009, p.182); enquanto que o secundário “pode ser identificado como interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas” (BARROSO, 2005, p. 13).

Estes interesses públicos, coletivos, de que a administração deve garantir a satisfação, não são, note-se, apenas o interesse da administração entendida como uma entidade autônoma, mas também aquele que tem sido chamado interesse público primário, formado pelo complexo de interesses individuais prevalentes em uma determinada organização jurídica da coletividade, enquanto que o interesse da entidade administrativa é simplesmente um dos interesses secundários existentes na comunidade, e que pode ser satisfeito apenas no caso de coincidência – e limites de tal coincidência – com o interesse público primário (ALESSI, 1949, pp. 122-124 apud OLIVEIRA, 2012, p. 83).

A atuação da Administração Tributária deve, portanto, ser pautada no respeito ao interesse da própria coletividade, sendo possível a flexibilização de alguns direitos subjetivos dos cidadãos para atingir este interesse comum, mas sempre respeitando os padrões mínimos de proteção estabelecidos na Constituição.

### **2.2.2 Legalidade**

Conforme dispõe a Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, porém, como princípio limitador da atividade estatal, tal previsão possui ainda mais força, de forma que o agente administrativo fiscal apenas pode atuar quando autorizado de forma prévia e expressa pela lei.

Em outras palavras, nos termos de Hely Lopes Meirelles (1990, p. 78), “Na administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza” (MEIRELLES, 1990, p.78). Consagra-se, assim, a noção de que a Administração Pública, aqui incluída a Tributária, deve ser exercida nos ditames da lei, sendo, conseqüentemente, uma atividade administrativa infralegal por meio da expedição de comandos complementares à lei (MELO, 2002).

Roque Carrazza (2009, p. 255-256) assevera que “O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício jurídico do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal”. Inclusive, não só legal, mas em conformidade com o ordenamento constitucional, sob pena de ferir o princípio da Supremacia da Constituição, basilar do Estado Democrático de Direito.

Desta forma, o princípio da legalidade faz com o que a lei – entendida como representação da vontade do povo emanada pelo resultado de um processo legislativo específico de competência do Poder Legislativo – se sobreponha às vontades das partes, inclusive do próprio Estado, restringindo ao máximo o campo da discricionariedade do agente público.

### 2.2.3 Impessoalidade

A personalidade do Estado não se confunde com a dos agentes públicos, “a *atividade* administrativa não pode ser substituída pela vontade da *autoridade* administrativa que está na condição de executá-la” (MACEDO, 2016, p. 67, grifo nosso). Tal princípio, que decorre da isonomia, visa a proteção do contribuinte contra eventuais subjetivismos (seja por meio de privilégios ou discriminações) dos agentes tributários, impondo ao administrador tributário que pratique atos unicamente para seu fim legal.

A igualdade é direito e o seu titular é o indivíduo ou cidadão. A impessoalidade é dever e quem o titulariza é a Administração Pública. Ambas obrigam. Aquela obriga todas as pessoas públicas e privadas, físicas e jurídicas. Esta obriga o Estado a ser neutro, objetivo e imparcial em todos os seus comportamentos. A impessoalidade garante que a Administração seja Pública não apenas no nome, mas principalmente em cometimentos, e que o bem politicamente buscado seja o de todos e não aquele comum a um grupo de pessoas eventualmente ocupantes dos cargos do Poder. (ROCHA, 1994, p. 154)

Desta forma, tal princípio preconiza que os objetivos dos atos dos agentes públicos tributários devem ser sempre o interesse público, “tendo o administrador a obrigação de agir de forma impessoal, abstrata, genérica, protegendo sempre a coletividade” (MARINELA, 2012, p. 34).

### 2.2.4 Moralidade

A mera observância objetiva das normas jurídicas não é suficiente, sendo imprescindível que a Administração intérprete, compreenda e aplique tais normas fundamentada nos princípios jurídicos constitucionais, adotando preceitos éticos, relacionados à honestidade, boa-fé, lealdade. Ao positivizar este princípio ao sistema tributário nacional, o constituinte buscou dar “realce ao dever de probidade do administrador público, cuja ação deve sempre pressupor a honestidade de propósitos, a imparcialidade e a devoção ao interesse público” (ARAÚJO, 2010, p. 78).

Este princípio é especialmente importante quando tratarmos da colaboração entre Administração Tributária e contribuinte, que somente é possível com a confiança entre ambas as partes, que devem agir com base na honestidade e boa-fé.

### 2.2.5 Publicidade

A publicidade é desdobramento lógico dos princípios republicano e democrática (MACHADO SEGUNDO, 2014), não sendo mero elemento formativo do ato, mas sim requisito de eficácia e moralidade (MEIRELLES, 1990). Este princípio garante que os atos praticados pela Administração Pública sejam amplamente divulgados para que haja o conhecimento público e início de seus efeitos externos, salvaguardando os direitos dos administrados – no caso, os contribuintes.

Assim, o princípio da publicidade não deve ser observado apenas no processo judicial, sequer somente nos processos também administrativos, mas sim em todos os atos administrativos e legislação tributária<sup>4</sup> para que seja respeitada e segurança jurídica e o contribuinte tenha ciência de todos seus direitos e deveres.

### 2.2.6 Eficiência

Ascendido à categoria de princípio jurídico expresso através da Emenda Constitucional nº 19/1998, e reforçado pela nº 45/2004<sup>5</sup>, o princípio da eficiência exige da Administração Tributária soluções céleres e satisfatórias sem, contudo, o desrespeito aos direitos fundamentais dos contribuintes. Dessa forma,

“a eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Consiste na busca de resultados práticos de produtividade, de economicidade, com a consequente redução de desperdícios do dinheiro público e rendimentos típicos da iniciativa privada, sendo que, nessa situação, o lucro é do povo; quem ganha é o bem comum.” (MARINELLA, 2012, p. 44)

Além da própria eficiência, há quem preconize a existência de um princípio conexo que verse sobre direito fundamental à boa administração pública, determinando que “a melhor escolha seja tomada sistematicamente, valendo-se o intérprete dos princípios, regras e valores ao hierarquizá-los e solucionar o caso concreto” (GRANDO, 2010, p. 225).

---

<sup>4</sup>Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

<sup>5</sup>Acrescentou o inciso LXXVIII ao Art.5º da CR/88, que garante que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

### 2.3 DEVER DE COLABORAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO: A DISTRIBUIÇÃO DO CUSTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A discussão sobre a elevada carga tributária brasileira sempre teve seu foco no custo do tributo em si, ou seja, na sua base de cálculo e alíquota, e nas penalidades pecuniárias tributárias (multa), isto porque é claramente visível o dispêndio financeiro sofrido pelo contribuinte nas obrigações tributárias principais. Contudo não se olvida que a participação dos particulares na realização da atividade fiscalizadora e arrecadadora da Administração Tributária só vem aumentando com o passar dos anos, o que inevitavelmente gera um custo que não pode ser desconsiderado.

Apesar de oculto num primeiro olhar, há um grande gasto (muitas vezes fixo) com os custos de conformidade (*tax compliance costs*), “aqueles que os contribuintes devem arcar para se adequar ao modelo instituído de cumprimento das obrigações tributárias para além do tributo propriamente dito” (DERZI, 2017, p. 928). As obrigações acessórias não são apenas complexas, mas também caras.

No caso das empresas, é necessária a aquisição e manutenção dos equipamentos (impressoras, computadores, formulários etc.) e contratação de pessoal, situação na qual as grandes empresas suportam um custo proporcionalmente menor em razão de ganhos de escala. Outra razão diretamente relacionada com o aumento dos custos é a complexidade do regime tributário, a afetar não apenas o contribuinte, mas também a razão custo/benefício para o Estado: quanto maior a complexidade, maior o custo de conformidade, menor a capacidade econômica a ser oferecida à tributação e maiores os custos administrativos de fiscalização e arrecadação. (DERZI, 2017, p. 934)

Nesse sentido também assevera Elidie Bifano (2017, p. 307):

É certo, se bem calculado, que o custo de manter tantas obrigações acessórias é ônus financeiro que equivale a um percentual do montante arrecadado a título de obrigação principal. Por essa razão, alcunhamos esse gasto de “tributação oculta”, visto que deve ser computado como mais um dentre os muitos custos incorridos pelo empresário.

Em pesquisas realizadas pelo Banco Mundial e a *Price Waterhouse Coopers*<sup>6</sup>, constata-se que o Brasil é – com preeminência dianteira – o país que mais gasta tempo no

---

<sup>6</sup> “Periodicamente o Banco Mundial e a *Price Waterhouse Coopers* publicam o estudo ‘Paying Taxes’, com dados de quase duzentos países acerca do quão fácil é para uma empresa pagar seus tributos, analisando o peso para a *tax compliance* diante da legislação tributária” (DERZI, 2017, p. 927)

mundo *to comply*<sup>7</sup>, isto é, o custo para cumprir com todas as formalidades exigidas pela legislação, em geral relacionadas às obrigações tributárias acessórias; posição esta que, infelizmente, ocupa há mais de 10 anos. Segundo dados de 2018<sup>8</sup>, anualmente 1.958 horas são gastas para preparar, declarar e pagar tributos, 8.2 vezes mais do que a média mundial (meras 240 horas), o que por certo acarreta diversos custos operacionais para os contribuintes, em especial as empresas<sup>9</sup>.

Com os avanços tecnológicos, a tendência é pela sofisticação dos procedimentos para cumprimento das obrigações tributárias, trazendo benefícios à Administração Tributária, o que é realmente uma mudança necessária que deve ser incentivada, porém por certo que tal sofisticação impõe elevados custos de transação para as empresas contribuintes, em especial o pequeno empresário (ROCHA, 2009).

Como grande exemplo disto temos o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto n. 6022/07 com a finalidade de registrar de forma unificada e digital a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, o que exigiu dos contribuintes grandes investimentos em informática e trabalhos de revisão de procedimentos até então adotados, que, inclusive, não ficaram dispensados “de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável” (art. 2º, § 2º).

As imposições são as mesmas para todos os contribuintes, porém aqueles com menor poder aquisitivo – como, por exemplo, os pequenos comerciantes – sofrem um impacto muito

---

<sup>7</sup> “O tempo de preparação inclui o tempo para reunir toda a informação necessária para determinar o imposto devido e calcular o montante a pagar. Caso seja necessário manter livros de contabilidade separados para fins de tributação — ou fazer cálculos separados — o tempo associado a esses processos será incluído. Este tempo adicional é incluído somente se o trabalho de contabilidade regular não for suficiente para cumprir os requisitos da contabilidade fiscal. O tempo da declaração inclui o tempo para preencher e enviar todos os formulários necessários à autoridade tributária. O tempo de pagamento considera as horas necessárias para fazer o pagamento online ou pessoalmente. Quando os impostos e as contribuições são pagos pessoalmente, inclui-se o tempo de espera durante a realização do pagamento.” In: World Bank Group/PWC. **Paying Taxes methodology**. Disponível em: <<https://www.doingbusiness.org/pt/methodology/paying-taxes>>. Acesso em 05 de novembro de 2019.

<sup>8</sup> World Bank Group/PWC. **Paying Taxes 2018**, p. 96. Disponível em: <[https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf)>. Acesso em 05 de novembro de 2019.

<sup>9</sup> Destaca-se, porém, que a Receita Federal Brasileira já apresentou pertinentes considerações sobre esse estudo do Banco Mundial, questionando a metodologia utilizada e afirmando que a “realidade [é] mais próxima de 600 horas anuais para uma empresa de médio porte”, como pode ser visto em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2007/novembro/receita-tece-comentarios-sobre-estudo-do-banco-mundial>> e <<http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/atendimento/receita-relatorio-do-banco-mundial.pdf/view>>. Acesso em 01 de dezembro de 2019.

maior para se adaptar a estes novos mecanismos, o que pode gerar um desrespeito ao princípio constitucional da isonomia.

Os custos de conformidade, por si só, não são contrários à isonomia, ainda que possam restringir a livre iniciativa do contribuinte. Os gastos são inevitáveis e cabe à Administração Tributária a atividade de arrecadação e fiscalização dos tributos, sendo necessária a instituição de obrigações tributárias acessórias para minimizar seus próprios custos e dar mais eficiência às relações jurídico-tributárias, ainda que acarrete ônus para o contribuinte. É exatamente desta forma que vem entendendo o colendo Superior Tribunal Federal, conforme se vê no voto do Ministro Herman Benjamin no Recurso Especial nº 1.105.947/PR:

6. Interpreta-se a norma jurídica à luz de seu tempo. A administração tributária deve pautar sua atuação no princípio da eficiência. 7. O sistema tributário moderno baseia-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte e por terceiros envolvidos com as operações e situações tributadas, posteriormente verificadas pela Administração. As relações de massa exigem essa sistemática para garantir a eficiência da arrecadação e a Justiça Fiscal. Não fosse assim, seria necessária uma superestrutura fiscalizatória, em cada esfera de governo, capaz de auditar individualmente milhões de contribuintes a cada ano, o que é irreal, antieconômico, ineficiente e contraria o princípio da boa-fé objetiva. (STJ – Resp 1105947/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 23/06/2009).

Ainda que o exercício da atividade administrativa de fiscalização exercida pela Administração Tributárias seja indelegável, as obrigações tributárias acessórias são importantes ferramentas de colaboração em que o próprio contribuinte auxilia o Administração nesta atividade. Sobre o assunto, o jurista Leandro Paulsen (2014, p. 93-94), um dos mais destacados tributaristas brasileiros da atualidade, possui obra intitulada “Capacidade Colaborativa – Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros”, em que apresenta um novo princípio voltado justamente ao cumprimento das obrigações acessórias que assim o descreve:

Capacidade colaborativa é a possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou ainda da sua relação de proximidade com o contribuinte ou com o fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, *para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade.* (grifo nosso)

Ocorre que o legislador, reconhecendo tais custos repassados ao contribuinte (não apenas sua existência, mas também suas características e, preferencialmente, amplitude), não pode, objetivando a mera comodidade da Administração, fazer a simples previsão formal das obrigações tributárias acessórias sem se atentar à possibilidade de sua subsistência em sentido material, ou seja, se o contribuinte possui condições de arcar com tais custos sem grandes impactos negativos no exercício de sua atividade econômica (TAKANO, 2015).

É preciso, portanto, uma justificção para instituiçõ de obrigações acessórias, visto que seus custos, que podem ser bastante significativos ao contribuinte, são juridicamente relevantes, afetando “diretamente a justiça distributiva, a livre concorrência e a igualdade de um sistema jurídico, causando-lhe distorções, se tais deveres forem exigidos desmedidamente” (TAKANO, 2015, p. 22).

Portanto, conforme assevera o professor Roque Carrazza (2010, p. 2017), “as obrigações acessórias não podem ser impostas sem critério nem método, de modo a impossibilitar ou, mesmo, dificultar além da conta, as atividades empresariais”, ou seja, desconsiderando os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes constitucionalmente previstos.

#### 2.4 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E SANÇÕES

Um elemento essencial de qualquer obrigação tributária é a coercitividade, porém, como qualquer norma de conduta o seu descumprimento é uma possibilidade não olvidada pela ordem jurídica. Nos termos de Kelsen (1998, p. 29), “A sanção é a reação da ordem jurídica contra o delito ou, o que redunde no mesmo, a reação da comunidade, constituída pela ordem jurídica, contra o malfeitor, o delinquente”; em outras palavras, o direito positivo impõe a adoção de uma determinada conduta (comissiva ou omissiva) pelo indivíduo que, por motivos diversos, pode acabar por se portar de forma contrária ao disposto em lei, surgindo assim a noção de infração legal.

Como remédio legal a estas situações, o próprio sistema jurídico prevê uma série de normas sancionatórias (secundárias) com o fito de exigir o cumprimento das condutas previstas nas normas primárias; assim, “Quando uma norma prescreve uma determinada conduta e uma segunda norma estatui uma sanção para a hipótese da não-observância da primeira, estas duas normas estão essencialmente interligadas” (KELSEN, 1999, p.39).

As normas dita primárias prescrevem a uma relação jurídica obrigando o indivíduo a seguir um comando emanado de uma norma jurídica, enquanto as secundárias prescrevem

sanções para casos de descumprimento daquelas, coagindo ou constringendo “o indivíduo de tal modo que ele se sinta compelido a cumprir a obrigação imposta sob pena de ser repreendido” (MACEDO, 2016, p. 126).

Assim, independente da área do Direito, sanção pode ser definida como a consequência da violação de uma norma prescritiva para reforçar a eficácia do ordenamento jurídico (BOBBIO, 1992), ou, nos termos no tributarista Geraldo Ataliba (1964, pp. 134-135), como “a providência jurídica que acompanha a norma e atua na hipótese de violação do comando nela contido”. Para maior eficácia do sistema jurídico, o legislador, através da discricionariedade a ele atribuída pelo poder sancionatório do Estado, atrela uma possibilidade de punição em reação ao descumprimento de um comando normativo por ele criado (ilícito).

#### 2.4.1 Sanções tributárias pelo descumprimento das obrigações acessórias

No âmbito tributário, as infrações podem acarretar sanções administrativas (em regra, multa tributária) ou, em casos mais severos, criminais, sendo aplicadas aos contribuintes ou responsáveis que violarem (simultânea ou isoladamente) uma obrigação principal ou acessória. As sanções tributárias – sejam elas administrativas ou penais, referentes à obrigação principal ou acessória – possuem objetivos comuns; nos termos de Luciano Amaro (2006, p. 437):

visa-se inibir possíveis infratores, intimidando-os (é a chamada prevenção geral); a par disso, castiga-se o infrator, com vistas a evitar que ele reincida na infração (prevenção especial); as sanções teriam, ainda, uma função educativa, no sentido de formar uma moral fiscal, que contribuísse para evitar a infração da lei tributária.

Já Ricardo Mariz de Oliveira (2007, pp. 110,129), conforme citado por Caio Augusto Takano (2015, pp. 189-190), utilizando-se de outra nomenclatura, vislumbra a conjugação de três funções das sanções tributárias para que esta se demonstre legítima:

(i) **punitiva**, penalizante de infrações atuais cometidas pelo agente infrator; (ii) **reparatória**, em que se busca o ressarcimento pelos danos causados pela infração cometida; e (iii) **didática** (ou preventiva), desincentivando o infrator de novas infrações e incentivando os demais cidadãos ao cumprimento do mandamento legal. (grifo nosso)

O seu caráter punitivo, também denominado repressivo, está diretamente relacionado ao caso concreto, à infração cometida em um nível individualizado. Em respeito a essa função, “as multas tributárias não serão necessariamente equivalentes ao eventual prejuízo do

Erário, devendo, todavia, guardar fiel proporcionalidade ao grau de repúdio da ilicitude da conduta por elas punido” (MACEDO, 2016, p. 168).

Em relação à função reparatória (ou indenizatória), ainda que nos casos referentes às obrigações principais a multa tributária não substitua o dever de recolher o tributo, destaca-se que o caráter reparatório de tais sanções é especialmente importante no estudo das sanções tributárias aplicadas pelo descumprimento das obrigações acessórias. Isto porque, conforme disposto no art. 113, §3º do CTN, “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Desta forma, o “interesse da arrecadação ou da fiscalização” da Administração Tributária – que não é conceito amplo indeterminado, como visto acima – é ressarcido pelo surgimento de penalidade pecuniária.

Por fim, destaca-se a função didática destas sanções, que “confere importância ao próprio valor ou bem jurídico tutelado pelo Estado, reafirmando-o perante a sociedade e buscando o proteger de futuras transgressões” (TAKANO, 2016, p. 192).

Apesar da generalidade do dispositivo legal, em uma leitura sistemática do Sistema Tributário é possível inferir que tais penalidades não serão aplicadas de forma homogênea, independente da intensidade da lesão ao bem jurídico, do interesse da fiscalização e da culpabilidade do infrator, em respeito ao princípio da isonomia (TAKANO, 2015). Sendo assim, uma visão puramente objetiva da situação fática mostra-se insuficiente, “é de suma importância que a pena seja adequada à infração, por elementar desdobramento do conceito de justiça” (AMARO, 2006, p. 421).

Em hipótese alguma, porém, as sanções tributárias podem ter função arrecadatória, sendo fixada em patamar que as tornem mais vantajosas para a Administração Tributário do que a própria arrecadação dos tributos (MARICATO, 2009). Assim, “No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objeto da arrecadação por meio de multa” (AMARO, 2006, p. 466). Essa distorção legislativa, decorrente da falta de parâmetros bem estabelecidos para dosimetria das sanções tributárias, prejudica diretamente a sociedade como um todo pela falta de segurança jurídica (BECHO, 2014).

O bem jurídico das sanções tributárias pelo descumprimento das obrigações tributárias não é o tributo propriamente dito, mas o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, motivo pelo qual este deveria ser o parâmetro adotado na

imposição da punição aplicada, para que as sanções não sejam desproporcionalmente aplicadas, ultrapassando a culpa do infrator (TAKANO, 2015).

Como proposta de delimitação destas sanções pelo descumprimento das obrigações acessórias, Caio Takano (2015) propõe para os casos em que a obrigação foi imposta predominantemente no interesse da arrecadação, em que o não recolhimento do tributo depende do descumprimento da obrigação acessória, “o valor máximo para sua punição é o valor (100%) do próprio tributo, na reafirmação máxima do bem jurídico tutelado pela norma sancionatória” (ibid., p. 201). Já em situações em que a obrigação tenha sido instituída preponderando o interesse da fiscalização, “parece-nos premente a fixação em lei de um valor máximo (teto) para a multa pecuniária pelo descumprimento do dever instrumental, que reflita efetivamente o dano ao interesse da fiscalização” (ibid., p. 202).

Temos também como limites às sanções tributárias a sua submissão a diversos princípios constitucionais de proteção ao contribuinte, como o da legalidade, do não confisco, da proporcionalidade, da razoabilidade, do *non bis in idem* e da culpabilidade (FAJERSZTJN; MOSQUERA, 2016). Desta forma, a multa tributária (i) somente pode decorrer de lei instituída pelo poder competente para exigir o cumprimento das respectivas obrigações acessórias; (ii) não pode possuir característica confiscatória, de modo a inviabilizar a sobrevivência financeira do contribuinte<sup>10</sup>; (iii) deve ser adequada, necessária e proporcional em sentido estrito<sup>11</sup>; (iv) deve ser determinada e aplicada respeitando a razoabilidade; (v) não deve ser aplicada duplamente sobre uma mesma conduta delituosa; e (vi) deve ter como marco principal a culpabilidade comprovada do contribuinte.

#### **2.4.2 Obrigações tributárias acessórias e sanções políticas**

Há uma clara distinção teórica entre as obrigações acessórias, as sanções pelo seu descumprimento e as sanções políticas, que na prática muitas vezes acabam se confundindo.

---

<sup>10</sup> “sua função de desencorajar a elisão fiscal, (a multa) de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos” (STF – RE 582.461, ARE 895997); “I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.” (STF – AG.REG.RE 748.257)

<sup>11</sup> “Adequação é pertinência entre o meio utilizado e o fim buscado; necessidade é a certeza de que o meio empregado é aquele que, ao buscar o respectivo fim, preserva em maior grau outros direitos individuais; proporcionalidade, em sentido estrito, é a identificação da justa medida, ou seja, se a medida adotada é capaz de trazer ao interesse público, vantagens superiores às desvantagens causadas, visto que o Estado tem o dever de prestigiar todos os princípios constitucionais.” (BIFANO, 2017, p. 316).

As primeiras são obrigações instituídas com a finalidade de auxiliar a Administração Tributária no controle das ocorrências dos fatos jurídicos tributados e, em caso de descumprimento, há uma reação direta por aplicação de sanção tributária prevista em lei. Já a sanção política, nos termos de Hugo de Brito Machado (1998, p. 46)

corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras [...]. Não obstante inconstitucionais, as sanções políticas, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vem se tornando, a cada dia, mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições aos direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou as vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais.

As sanções políticas, ilegítimas em nosso sistema tributário, “visam criar embaraços ao desenvolvimento regular das atividades desenvolvidas pelos contribuintes com o objetivo de alcançar resultados duvidosos” (MARICATO, 2009, p. 179).

Ocorre que há uma linha muito tênue entre a forma como as obrigações tributárias acessórias vem sendo aplicadas atualmente e as sanções políticas. As sanções políticas são medidas restritivas de direito que implicam em violação aos direitos dos contribuintes, exatamente o que ocorre muitas das vezes com as obrigações acessórias devido a extensão e complexidade das normas tributárias que sobre elas versam, dificultam seu fiel cumprimento (inclusive com diversas situações de divergências interpretativas por motivos de atecnia legislativa) e, conseqüentemente, expondo o contribuinte ao risco e ao erro.

Ao não haver o devido respeito aos limites na imposição das obrigações acessórias e as sanções a elas aplicáveis, em especial a devida correlação entre a providência exigida e a finalidade das obrigações acessórias (“interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”), há um desvirtuamento abusivo do instituto em prol dos interesses diretos da Administração Tributária.

Desta forma, no exercício de suas competências, sempre em respeito aos princípios constitucionais, é que devem ser instituídas as obrigações acessórias, sob pena de tornarem-se verdadeiras sanções políticas aos contribuintes. Importante a inserção desta reflexão, pois inegável que, da forma como o sistema tributário está atualmente posto, há uma quantidade excessiva de normas regentes de obrigações tributárias acessórias que, além de nem sempre cumprirem seu papel de auxílio na fiscalização e arrecadação dos impostos, muitas vezes mostram-se como reais embaraços ao desenvolvimento das empresas (ROCHA, 2009) que, caso não cumpridos, geram severas penalidades ao sujeito passivo.

## 2.5 NOVOS PARADIGMAS: CIDADANIA FISCAL E PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE

Devido a todos os problemas supra elencados, fica fácil compreender a desconfiança na relação entre o contribuinte e a Administração Tributária, porém esse comportamento de rivalidade entre os sujeitos da relação tributária está em descompasso com os preceitos constitucionais que regem (ou deveriam reger) o Direito Tributário.

A própria noção de Estado está intimamente associada à promoção do bem-estar de todos os cidadãos, objetivando uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CF/88), devendo as relações entre Estado e cidadão – como entre Administração Tributária e contribuinte – ser balizadas por estes valores fraternais e solidários.

a Administração Tributária não mais se sustenta somente na atividade desempenhada pelos agentes administrativos, nem tampouco única e exclusivamente nas informações prestadas unilateralmente pelos administrados. Com efeito, deve haver uma relação intrínseca de cooperação entre Fisco e particular, fundada sobretudo no diálogo entre os direitos fundamentais e os deveres dos contribuintes. (MACEDO, 2016, p. 106)

É preciso que ambas as partes entendam seu real papel na relação jurídico-tributária e, com isso, ajam pautados pela boa-fé objetiva que está “ligada com noções éticas, expedindo diretrizes comportamentais pautadas em valores reinantes na moral e nos bons costumes que orientam o agir da Administração Pública e que balizam o comportamento do contribuinte” (DININI, 2015, p. 29).

A arrecadação tributária só existe para custear os direitos fundamentais do cidadão, que são o fim último da própria existência do Estado, e assim deve ser entendido pelo próprio contribuinte numa visão antropocêntrica da relação tributária. Essa compreensão da relação tributária em sua totalidade, seu real fim, resgata ao contribuinte a noção de cidadania fiscal e do caráter solidário do tributo.

“Quanto mais os contribuintes participam e interagem com as instituições ligadas à administração tributária, maior é a confiança destes e maior é a moral fiscal. A confiança pode reforçar a cooperação, desde que mantenham o contrato entre o Estado e os contribuintes” (TORGLER, 2001 e 2003 apud MARTINEZ, 2014, p. 333), e a partir disso, “A colaboração promove uma passagem da relação repressiva (paradigma antigo) para uma relação do diálogo” (DININI, 2015, p. 32), em que ambas as partes estão em sintonia quanto na busca do

fim último da tributação, a preservação do interesse público, em respeito ao Estado Democrático de Direito – tema que será melhor abordado no tópico 6.4 do presente trabalho.

Neste contexto, sob a premissa da complexidade do cumprimento das obrigações tributárias e a relevante repercussão em caso de descumprimento, mostra-se essencial repensar as bases do relacionamento entre Administração Tributária e contribuinte, com normas indutoras ao incentivo de boas práticas de Governança Corporativa (no caso, voltada ao âmbito tributário) e valorizando as empresas que, de fato, adotem efetivos programas de *compliance*.

### 3 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Tratar de Governança Corporativa num ambiente voltado à relação entre as empresas contribuintes e a Administração Tributária, por certo, não se resume ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias. Entretanto, com o objetivo de focar no ato da fiscalização e do controle da arrecadação tributária, objeto destas obrigações, que o presente trabalho possui este recorte.

Tais obrigações tornam a fiscalização pela Administração Tributária mais eficiente e por tal motivo ocorre seu crescente aumento no ordenamento jurídico tributário brasileiro, implicando numa necessária adequação das empresas contribuintes a esta nova realidade, bem como no imprescindível respeito dos seus limites na criação e exigência destas obrigações.

#### 3.1 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA: TERMINOLOGIA IMPRÓPRIA?

Para introduzir o estudo da relação entre a obrigação tributária principal e acessória, para posterior aprofundamento da última, cabe inicialmente apresentar a forma pela qual o legislador normatizou tal conceitos no Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar de âmbito nacional responsável por regular as normas gerais em matéria tributária:

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. (grifo nosso)

Percebe-se, portanto, que o legislador brasileiro optou por uma classificação dúplice: entre obrigações tributárias com conteúdo patrimonial (obrigação principal, seja ela o pagamento de tributos ou multa) ou sem conteúdo patrimonial (obrigação acessória), sendo a última constituída de prestações positivas ou negativas. Assim, “é pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária” (AMARO, 2006, p. 251).

Desta forma, as obrigações tidas como principais serão aquelas que têm por objeto “o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de pagamento de tributo ou de penalidade tributária” (ROCHA, 2009, p. 87), ou seja, terão por objeto duas espécies distintas, tributo e sanção, com a patrimonialidade como traço em comum, podendo a última ser imposta pelo descumprimento tanto da obrigação principal de pagamento de tributo quanto das obrigações tributárias acessórias. Estas, por sua vez, serão definidas por exclusão: todas aquelas sem caráter pecuniário. Portanto, seu objeto será um fazer (prestação positiva), não fazer ou tolerar (prestação negativa), sempre com vista no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos.

As prestações positivas são representadas por procedimentos, por ações que são exigidas do sujeito passivo: a emissão de notas fiscais, a escrituração de livros, a prática relativa ao lançamento por homologação pela forma prescrita lei, etc. As prestações negativas são representadas por abstenção de atos, por omissões que são exigidas do sujeito passivo: não rasurar notas e documentos fiscais, por exemplo; ou por tolerância que dele se exige: deixar-se fiscalizar. (FANUCCHI, 1975, p. 225)

Como elemento conexo em ambas as obrigações temos sua involuntariedade. Com isto quer-se dizer a forma de nascimento de ambas as obrigações decorrem de forma imediata da lei (*ex lege*), e não da vontade do particular. Em citação do voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 447/DF de relatoria do Ministro Octavio Gallotti, julgado em 05/06/1991 pelo Pleno:

As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento" (ATALIBA, Geraldo. *Heremênutica e Sistema Constitucional Tributário. Diritto e pratica tributaria*, Padova, Cedam, v. L, 1979).

Destaca-se que, até este momento, utilizamo-nos da expressão “obrigação acessória” para denominar aquelas que tem por “objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” visto ser esta a designação utilizada pelo Código Tributário Nacional em seu art. 113, §2º. Longe, porém, de ser consenso na doutrina pátria.

Luciano Amaro (2014, p. 254), sem apresentar críticas à terminologia utilizada pelo legislador, assevera que a obrigação acessória é aquela “sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas (obrigação de fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos”. Neste mesmo sentido entende Hugo de Brito Machado (2004, pp 301-302), ao afirmar que

A obrigação acessória tem como objeto um *fazer*, um *não fazer* ou um *tolerar* que se faça alguma coisa, diferente, obviamente, da conduta de levar dinheiro aos cofres públicos. Caracteriza-se, especificamente, pelo objeto não pecuniário, e pelo caráter de acessoriedade, visto como não tem razão de ser isoladamente, totalmente desligada da obrigação principal, cujo adimplemento por seu intermédio é controlado.

Porém nem todos reconhecem tal denominação – dentre eles, à título exemplificativo, Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carrazza, Ricardo Lobo Torres e Paulo de Barros Carvalho – seja por críticas relacionadas ao caráter obrigacional ou à acessoriedade, motivo pelo qual os termos “dever administrativo”, “dever instrumental” ou “dever formal” são frequentemente utilizados para tratar da mesma matéria.

Há duas formas pelas quais a doutrina se divide na análise das obrigações jurídicas: como categoria lógico-jurídica ou jurídico-positiva (ALECRIM, 2017). Enquanto a última é resultado da análise do direito positivo, a primeira não sofre tal influência, tendo a norma hipotética como pressuposto de fundamento de validade do sistema jurídico.

Na doutrina tributária, a categoria lógico-jurídica – socorrendo-se de premissas da doutrina civilista, que elencam a patrimonialidade e transitoriedade como elementos inerentes às obrigações – apresenta fortes críticas à terminologia de “obrigações acessórias” utilizada pelo legislador. Neste sentir, assevera Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 385):

As relações jurídicas secundárias, que muitas vezes são simultâneas à obrigação tributária, mas que nada têm de similariedade com o vínculo obrigacional, são meros deveres de direito administrativo, não atendendo quer ao requisito da *transitoriedade*, quer ao do *conteúdo econômico*. (grifo nosso)

Esta corrente majoritária considera, portanto, apenas a obrigação principal como a verdadeira obrigação tributária, tendo as obrigações acessórias caráter de meros deveres de natureza administrativa. Sua principal crítica se volta ao desprovemento de caráter patrimonial, vez que a valoração econômica, para esta vertente, é inerente às obrigações tributárias.

Quanto à questão da transitoriedade, entendem ser uma característica indispensável para caracterizar uma obrigação, porém não observada nos chamados deveres instrumentais pois poderão ser exigidos por tanto tempo quanto perdurar a obrigação principal. Rubens Gomes de Sousa (1954, p. 191), coautor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, há muito lecionava que

Quanto à sua extinção, é certo que a obrigação acessória, individualmente considerada, extingue-se pelo seu cumprimento: mas, entendida como simples encargo genérico de observância da lei, subsiste enquanto esta não seja modificada ou revogada. Com efeito, as medidas de fiscalização, ainda que cumpridas, podem sempre ser reiteradas, de vez que o seu cumprimento não configura a extinção de uma relação obrigacional específica

Geraldo Ataliba (1964, p. 43) afirma, como exemplo deste caráter contínuo das obrigações acessórias, que “O fato, *verbi gratia*, de alguém manter livros jamais esgota o dever que tem, de mantê-los sempre, enquanto for comerciante ou industrial. Nunca se esgota o direito, que o Estado tem, de exigir os livros”. Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 496), conforme citado por Caio Augusto Takano (2015, p. 90), aponta também o fato de que “a circunstância de o contribuinte ter atendido com total atenção a fiscalização não afasta a possibilidade de uma nova fiscalização vir a ser instaurada e, ainda, que ela se refira a período já fiscalizado”, demonstrando a total falta do elemento da transitoriedade das chamadas obrigações acessórias, que para o autor não passam de meros deveres jurídicos. Ainda, destaca-se a lição de Paulo de Barros Carvalho (1981, pp. 92-93)

De fato, como explicar o requisito da transitoriedade nas obrigações de não fazer? Ademais, toda relação jurídica tem por finalidade obter um determinado comportamento humano, posta a natureza do Direito como eminentemente instrumental. Daí, aquela vocação irresistível ao desaparecimento não ser absolutamente própria da figura obrigacional, mas de toda e qualquer relação jurídica.

Estas são as principais críticas à expressão “obrigação” das obrigações acessórias previstas no art. 133, §2º do Código Tributário Nacional. Porém, seguindo um viés jurídico-positivista, entende-se que a Constituição Federal atribuiu ao Código Tributário Nacional legitimidade para dispor sobre normas gerais de direito tributário (ALECRIM, 2017), em especial sobre obrigações<sup>12</sup>. Assim, por meio do art. 113, o CTN instituiu a figura da

---

<sup>12</sup> Conforme art. 146 da Constituição Federal: “Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

obrigação tributária e, no âmbito de sua competência, dividiu-a em principal e acessória e, por tal motivo, “o entendimento doutrinário não pode ser contraposto a texto legal expresso, como um critério infirmador da própria validade que se critica” (BORGES, 2015, pp. 46-47).

Nessa linha de pensar, Misabel de Abreu Machado Derzi (2003, p. 200 apud ALECRIM, 2017, p. 44) leciona que “detém o legislador poder para criar obrigações como lhe aprouver, patrimoniais ou não, como fez ao instituir as obrigações acessórias”. Regina Helena Costa (2014, p. 193) posiciona-se de igual forma, ao pontuar que

a obrigação tributária é um dever jurídico tipificado no Código Tributário Nacional e, assim, terá o perfil que este traçar, não cabendo aplicar-se o regime jurídico das obrigações em outros quadrantes do Direito, revestidas que estão de características próprias desses domínios, como é o caso, por exemplo, da patrimonialidade.

Para esta corrente, a legislação é a responsável por determinar se a patrimonialidade é requisito essencial para constituição da obrigação tributária e não há qualquer norma jurídica neste sentido, de modo que o pagamento em pecúnia não pode ser visto como elemento intrínseco da obrigação tributária, mas sim do “tributo” ou da obrigação principal.

Há ainda parte da doutrina que apresenta diferentes visões na defesa do caráter obrigacional das obrigações acessórias, porém sob um viés de existência da patrimonialidade, considerando-as, de fato, obrigações na visão clássica civilista. Fábio Fanucchi (1975), por exemplo, apresenta interessante raciocínio de uma existência de elemento econômico nestas relações por meio da transferência do ônus de certas funções da fiscalização, de responsabilidade e incumbência da Administração Tributária, para o contribuinte, que acaba por arcar com os dispêndios para seu cumprimento. Já Alcides Jorge Costa (2013) aponta que a patrimonialidade se encontra no fato de que há, de fundo, um interesse patrimonial do credor vez que estas obrigações são instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Borges (2015), em original raciocínio, valendo-se do disposto no artigo 3º do CTN<sup>13</sup>, afirma que o tributo não consiste, necessariamente, na obrigação de *pagar* (em dinheiro) o tributo. Para o autor, a prestação positiva ou negativa da obrigação acessória possui valor que pode ser expressado em pecúnia, de modo que, em verdade, não passa de tributo.

---

<sup>13</sup> “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou *cujo valor nela se possa exprimir*, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (grifo nosso)

Desta forma, teríamos a “obrigação tributária” como gênero constituído pelas espécies “obrigação tributária principal” e “obrigação tributária acessória” (art. 113, caput, do CTN), salientando-se que ambas teriam como objeto a prestação do tributo. De outra forma, obrigações tributárias não seriam. (BORGES, 2015, p. 319)

Ainda, quanto à discussão da transitoriedade, José Souto Maior Borges (2015) apresenta pertinente colocação ao distinguir a obrigatoriedade das normas obrigacionais da transitoriedade da obrigação individual. Em síntese dos ensinamentos deste autor, Juliana Ferreira Pinto Rocha (2009, p. 112) afirma que

o que há na verdade são dois tempos: (i) o tempo de vigência da norma veiculadora da obrigação e (ii) o tempo do comportamento do sujeito passivo. O sujeito passivo, realizando a conduta prescrita na norma veiculadora da obrigação, extinguirá a relação jurídica anteriormente instaurada. Contudo, a norma que veicula a obrigação não se extinguirá, não será expurgada do sistema jurídico, salvo nos casos prescritos pelo próprio direito positivo, como, por exemplo, a revogação.

Assim, a conclusão de Borges (2015, p. 125) é de que:

não pode a transitoriedade especificar a norma obrigacional diante de outras normas que prescrevem deveres não obrigacionais, nem de outras normas, porque a transitoriedade revestirá tanto a norma obrigacional, quanto quaisquer outras normas jurídico-positivas.

Além da questão do termo “obrigação”, há também diversas divergências sobre a acessoriedade destas. Novamente amparados pelo direito civil, que indica a existência de uma obrigação acessória necessariamente atrelada a uma principal, há parcela doutrinária que questiona o caráter acessório da obrigação de fazer, não fazer ou tolerar em matéria tributária, afirmando que são apenas obrigações “instrumentais ou formais por se resumirem em ferramentas das quais dispõe a Administração Pública para monitoramento de suas finalidades tributárias” (ALECRIM, 2015, p. 39).

Segundo a doutrina civilista, aqui apresentada pelas lições de Caio Mário da Silva Pereira (2002, p. 77), “diz-se que é principal uma obrigação quando tem existência autônoma, independente de qualquer outra. E é acessória quando, não tendo existência em si depende de outra a que adere ou de cuja sorte depende”. Isto com base, principalmente, nos artigos 92 e 184 do Código Civil que, respectivamente, dispõem: “Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal” e “Respeitada a intenção das partes, a invalidade da obrigação principal implica a das obrigações acessórias, mas a destas não induz a da obrigação principal”.

Esta, evidentemente, não pode ser entendida como a acessoriedade da obrigação tributária, até porque podem surgir de forma independente da obrigação principal, como é o caso das situações imunidade, como já consolidado pelo excelso Supremo Tribunal Federal<sup>14</sup> ao decidir que “O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais”.

Analisando a acessoriedade das obrigações tributárias sob o viés cível, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 957) não reconhece tal termo como correto para configurar os “deveres instrumentais”, vez que são “tão relevantes quanto os substanciais, se os examinarmos pelo prisma de que colaboram, em momentos distintos, para a realização do mesmo fim, qual seja o da implantação do tributo”. De igual forma grande parte da doutrina qualificada, como Geraldo Ataliba, nega a acessoriedade de tais obrigações, alegando uma independência em relação a obrigação de pagamento do tributo, até porque o surgimento (e até mesmo cumprimento) de uma não está diretamente relacionada a outra.

Muitos são os autores, porém, que reconhecem essa autonomia entre obrigações específicas, mas negam que isto retire o caráter acessório destas obrigações, uma vez que a “mera possibilidade de existência da obrigação principal legitima a imposição de obrigações acessórias, sendo esse o sentido da acessoriedade no contexto dos vínculos obrigacionais tributários” (COSTA, 2014, p. 174). Conforme muito bem leciona Luciano Amaro (2006, p. 249),

A acessoriedade da obrigação dita ‘acessória’ não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido.

De igual forma, Hugo de Brito Machado (2006, p. 143) apresenta interessante reflexão:

Realmente, em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido. Só existem em função das principais, embora não exista

---

<sup>14</sup> STF - RE 250.844/SP, Relator Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 29/05/2012.

necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais.

Estas são as principais críticas apresentadas pela douta doutrina tributária brasileira em relação à terminologia utilizada pelo legislador ordinário em relação às obrigações tributárias acessórias. Apesar de ser conteúdo riquíssimo para maiores reflexões e aprofundamentos, não é este o objetivo do presente trabalho. Sem contestar a enorme influência e os respeitáveis argumentos críticos à expressão “obrigação acessória”, por questões metodológicas nos manteremos com a denominação utilizada pelo próprio legislador, seguindo, portanto, a corrente adepta pela categoria jurídico-positiva que reconhece a acessoriedade desta obrigação no sentido de sua existência ser em função das principais.

### 3.2 FATO GERADOR E SUJEIÇÃO PASSIVA

É importante tratar do fato gerador da obrigação acessória, pois o fato gerador costuma ser estudado muito intimamente relacionado ao fato gerador do tributo, sendo pouco usual sua referência como fato gerador da obrigação acessória (AMARO, 2006). Justamente pela falta de aprofundamento da matéria pela doutrina qualificada que há uma certa lacuna sobre o que é, ou não, (ou melhor, o que *pode*, ou não, ser) fato gerador da obrigação acessória, deixando um espaço muito amplo para imposição incumbências ao contribuinte que, *a priori*, são da própria Administração Tributária (MACÊDO, 2016).

Assim como em relação à “obrigação acessória”, a doutrina tributária, encabeçada por Geraldo Ataliba (2014) brasileira, é bastante crítica em relação à terminologia de “fato gerador” utilizada pelo Código Tributário Nacional, independente de que obrigação tributária esteja relacionado. Em geral, a doutrina divide o instituto em dois âmbitos: em seu plano abstrato, tratando como *hipótese de incidência tributária* a previsão genérica e abstrata em lei de situação suficiente e necessária para ensejar a incidência de tributo, enquanto que no plano de sua concretização é tratado como *fato gerador* (também chamado de fato imponível ou fato jurídico tributário), gerando então a obrigação tributária. Em outras palavras, “A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma” (PAULSEN, 2008, p. 137).

Independente da espécie obrigacional, “a ocorrência da situação fática descrita em lei como determinante a causar a instauração do vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo dá o nascimento da obrigação tributária” (ROCHA, 2009, p. 126).

De forma mais específica, e conforme apresentado pelo Código Tributário Brasileiro, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114), enquanto que nas obrigações acessórias será “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art. 115). Em outras palavras, Celso Ribeiro Bastos, em livro coordenado por Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 150), assim assevera sobre o fato gerador das obrigações tributárias:

Assim, em termos muito genéricos, pode-se dizer que ele descreve um antecedente que, uma vez ocorrido, vai produzir o efeito de obrigar alguém a pagar o tributo, se se tratar de obrigação principal, ou vai impor um dever de natureza diversa, se se tratar de obrigação acessória. Portanto, o fato gerador é a descrição feita, pela norma, de um ato ou fato que, ocorridos, gerarão a obrigação tributária.

Considerando as divergências apresentadas no tópico 1.1 supra, evidente que o fato gerador das obrigações acessórias não se exime de questionamentos. Até mesmo porque inegável a vagueza do artigo 115, como muito bem exposto por Sacha Navarro Coêlho (1999, pp. 583-584):

O artigo não possui densidade. Vimos que as chamadas obrigações acessórias não possuem ‘fato gerador’; decorrem de prescrições legislativas imperativas: ‘emita notas fiscais’, ‘declare rendas e bens’ etc. A impropriedade redacional é sem par. Diz-se que o fato gerador da obrigação acessória é ‘qualquer situação’ que, na forma de ‘legislação aplicável’ impõe a ‘prática ou abstenção de ato’. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não-fazer por força de lei.

Juliana Ferreira Pinto Rocha (2009, p. 127), partindo da premissa (a qual nos coadunamos) de que “obrigação acessória é uma relação jurídica não pecuniária consubstanciada em prestações positivas ou negativas na forma da prescrição legal”, conclui que seu fato gerador será dado por exclusão, ou seja, “toda situação que dê origem ao cumprimento de um dever jurídico que não tenha por objeto uma prestação pecuniária, isto é, o dever de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo ou de penalidade pecuniária”.

A obrigação acessória, em si, não se confunde com seu fato gerador. Tolerar a fiscalização de livros fiscais é a própria obrigação, tendo a lei estabelecido que o fato de

possuir um estabelecimento comercial é suficiente para nascer esta obrigação ou a de não receber mercadorias sem nota fiscal, por exemplo (MACHADO, 2016).

Ainda, diferentemente das obrigações principais, as acessórias são, em sua maioria, contínuas. Segundo Takano (2015, p. 125), parafraseando Schoueri (2015, p. 496), alega que “os deveres instrumentais se submetem a mudanças, complementações e inovações, diferentemente dos vínculos obrigacionais, que contemplam apenas o seu nascimento e extinção”. Isto porque

(...) diferentemente das regras-matrizes das obrigações tributárias principais, em que um determinado fato jurídico dá ensejo a uma única prestação que, uma vez cumprida, extingue o liame jurídico entre Estado e contribuinte, o mesmo não ocorre em relação aos deveres instrumentais: mesmo que o particular realize a conduta, positiva ou negativa, exigida pela Administração Pública, a relação de sujeição não se extinguirá, podendo a Administração Pública demandar novas prestações, sendo prescindível qualquer nova ação pelo particular. (TAKANO, 2015, p. 123)

A questão da sujeição passiva é também muito interessante de ser analisada pois há uma considerável vagueza em seu conceito normativo<sup>15</sup>. Como a obrigação acessória não está diretamente ligada a uma obrigação principal específica – sendo, neste sentido, autônomas –, o sujeito ativo também não será necessariamente o mesmo nas duas relações jurídicas. Desta forma analisou o Ministro Luiz Fux, em seu voto-vista no Recurso Extraordinário 250.844/SP, julgado em 29/05/2012, ao tratar do liame de dependência no campo fiscal:

Não se dá entre *certa* obrigação principal e *determinada* obrigação acessória, ambas devidas especificamente por uma *mesma pessoa* quanto a um *mesmo tributo*. A dependência aqui pode estar relacionada a tributos distintos (aspecto objetivo), devidos pela mesma pessoa ou por pessoas diferentes (aspecto subjetivo). Noutras palavras: a imposição de certa obrigação acessória pode justificar-se pela necessidade de aperfeiçoar a fiscalização do recolhimento de outros tributos, devidos até mesmo por outras pessoas.

Inclusive, o próprio artigo 197 do Código Tributário Nacional elenca outras pessoas físicas e jurídicas obrigadas a prestarem informações à Autoridade Administrativa:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:  
I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

---

<sup>15</sup> Conforme art. 122 do Código Tributário Nacional: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto

- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
  - III - as empresas de administração de bens;
  - IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
  - V - os inventariantes;
  - VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
  - VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.
- Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão<sup>16</sup>.

Dessa forma, podem ser sujeitos das obrigações tributárias acessórias, além dos contribuintes da obrigação principal, terceiros não contribuintes, desde que haja lei atribuindo prestações positivas ou negativas que tenham vínculo finalístico com o dever de pagar tributos e que não viole o sigilo profissional.

Esta previsão é fundamental para auxiliar a Administração Tributária no bom funcionamento do nosso sistema, pois traz a relação jurídica pessoas que possuem informações necessárias para a descoberta de ocorrências de fatos geradores e prevenção de irregularidades. Por este motivo, o sujeito passivo da obrigação tributária acessória deve possuir “predisposição a ter esta incumbência, por deterem as informações acerca da constituição do fato imponible, também terceiros que tenham relação direta com a hipótese de incidência da obrigação” (ALECRIM, 2015, p. 108).

### 3.3 OBJETIVO E IMPORTÂNCIA

Como visto da redação do próprio §2º do art. 113 do Código Tributário Nacional, as obrigações acessórias são previstas “no interesse da **(i)** arrecadação ou da **(ii)** fiscalização dos tributos”. Cabe aqui um breve parênteses sobre quais as razões que legitimam o Estado a proceder a arrecadação dos tributos e de que forma isto afeta sua fiscalização.

Tratando inicialmente da relevância da tributação para a atividade financeira do Estado, é incontestável ser ela um dos principais instrumentos para que o Estado tenha condições econômicas para arcar com os custos necessários para que sejam alcançados objetivos da República Federativa brasileira. Como prova temos a análise da Carga Tributária

---

<sup>16</sup> Tal dispositivo sofre severas críticas por aparente inconstitucionalidade, visto que cabe apenas a lei complementar dispor sobre normas gerais de obrigação tributária.

no Brasil realizada anualmente pela Receita Federal, que em sua última pesquisa<sup>17</sup> (com base no ano de 2017) demonstrou que a arrecadação tributária bruta correspondeu a 32,43% do Produto Interno Bruto brasileiro.

Estes são dados atuais, mas não há dúvida que o poder de tributar acompanhou o surgimento e estruturação do Estado, primeiro como mecanismo de viabilizar ou financiar sua atuação, mais tarde como instrumento necessário de alcançar os objetivos fundamentais da sociedade, tal como expressos no art. 3º da CF/88:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

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

Com efeito, o que legitima a cobrança de tributos deve ser o efetivo alcance desses objetivos. Naturalmente, o tributo possui uma função social, a qual deve ser vista como ponto de partida rumo ao alcance de tais objetivos fundamentais. A relação tributária, portanto, não se esgota na relação entre Fisco e Contribuinte, mas vai além e, no contexto do Estado Democrático de Direito, a relação tributária deve ser tripolarizada entre a Administração Tributária, contribuinte e sociedade, destinatária final do produto da exação tributária.

Visto a enorme importância da tributação na atual organização político-administrativa brasileira, essencial na arrecadação dos meios financeiros necessários ao Estado, a Administração Tributária precisa dispor de uma série de mecanismos que possibilitem o cumprimento desta função pública, muita das vezes impossível ou demasiadamente dispendiosa sem a colaboração dos particulares por meio do cumprimento das obrigações acessórias.

Nesse sentido assevera o Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Fux, na relatoria do REsp 899.895/SP julgado pela 1ª Câmara em 04/06/2009,

O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem garantir o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (arts. 113, § 2.º e 115 do CTN).

---

<sup>17</sup> <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

As obrigações acessórias são indispensáveis para instrumentalizar a Administração Tributária no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, atividade essencial para o bom funcionamento do Estado e, portanto, para o interesse público, mas isto de forma alguma permite que o contribuinte tenha seus direitos e garantias menosprezados no interesse da redução de um ônus incumbido ao Fisco. É necessário um equilíbrio e respeito aos limites impostos pela Constituição Federal na instituição de obrigações acessórias apenas nos casos em que seu cumprimento seja estritamente necessário para viabilizar o controle do cumprimento da obrigação principal,

### 3.4 NECESSIDADE DE LIMITES NA INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Quanto a instituição de obrigações acessórias, inicia-se o estudo com a forma de enunciação do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “A obrigação acessória decorre da legislação tributária”, vez que há divergência doutrinária quanto ao alcance desta legislação.

Há parte da doutrina, tal como Hugo de Brito Machado (2006), que interpreta essa afirmação em consonância com o art. 96 do mesmo código<sup>18</sup>, de modo a concordar que a obrigação tributária acessória possa ser criada não só por leis, mas também por normas infralegais, como decretos administrativos, instruções normativas ou portarias administrativas. Assim, a instituição de tais obrigações não estaria limitada pelo princípio da estrita legalidade tributária.

Há, entretanto, forte corrente, da qual nos coadunamos, que afirma que, em prol da segurança jurídica, a *instituição* das obrigações acessórias deve ser feita por lei, podendo, porém, ser regulamentadas pela legislação tributária tal como posta pelo art. 96 do CTN. Se assim não fosse, a discricionariedade da Administração Tributária seria por demais ampliada, possibilitando que criação indiscriminadamente de obrigações acessórias. Nessa linha de pensar temos, de que o princípio da reserva legal deve ser observado em todas as obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, temos grandes tributaristas

---

<sup>18</sup> “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”

brasileiros, por exemplo, Geraldo Ataliba (1969), Roque Carrazza (2015) e Misabel Derzi (*In: BALEEIRO, 2003*).

Ademais, assim como todo o ordenamento jurídico, as normas (sejam elas instituidoras ou regulamentadoras) que regem a relação tributária estão subordinadas aos parâmetros e limites estabelecidos no texto da Constituição Federal. O respeito aos comandos constitucionais – e não meramente legais – é especialmente importante nesta relação jurídica, pois o sujeito que produz a norma instituidora e reguladora das obrigações tributárias é o titular da prestação obrigacional (TORRES, 2005).

O vínculo jurídico obrigacional entre sujeito ativo (Estado) e sujeito passivo (contribuinte) deve ser iluminado e contrastado com o conjunto de limites constitucionais que condicionam a validade da atuação dos agentes estatais, *seja quando estes desempenham a tarefa de elaboração legislativa, seja quando executam os comandos legais* (PONTES, 2003, grifo nosso).

Com isto, quer-se dizer que: “A lei não pode ser a última e a única responsável pela definição das obrigações tributárias. Ela está subordinada, estritamente subjugada aos comandos constitucionais, notadamente àqueles que asseguram direitos e garantias individuais” (TAVARES, 2013, p. 73), estando estes previstos não apenas na seção da Constituição que trata das limitações do poder de tributar (previstos na seção II, do título VI, capítulo I), mas ao longo de todo o texto da Carta Maior.

Independentemente de a relação jurídica ser principal ou acessória, há uma atuação do poder de tributar do Estado, pois para que o Estado consiga exercer sua competência de exigir do contribuinte o pagamento do tributo, é necessário a instituição de obrigações que o auxiliem nesta arrecadação e fiscalização. Por este motivo que ambas as obrigações tributárias, principal e acessória, são limitadas e regidas pelas normas constitucionais.

Porém, por serem relações distintas, não há uma exata correspondência nos princípios a elas aplicáveis, sendo em geral explicitamente direcionados às relações envolvendo o pagamento de tributo e implicitamente para as acessórias. Como exemplo, temos os seguintes artigos da Constituição:

Art. 150. ***Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte***, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - *exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*; [...]

III - *cobrar tributos*:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...] (grifo nosso).

Ainda que os incisos estejam claramente direcionados a obrigação principal, o caput do art. 150 evidencia que não há uma exaustividade nas limitações ali estabelecidas, de modo que “a Seção ‘Das Limitações do Poder de Tributar’ contém apenas algumas imunidades e alguns princípios, *numerus apertus*, deixando expressamente consignada a existência de outras limitações também estruturais” (BALEEIRO, 2010, p. 35). Tais limitações constitucionais se dirigem à atuação do Estado na relação tributárias como um todo, seja ela por meio do Poder Legislativo, Executivo ou Judiciário.

Para que não haja um excesso de obrigações tributárias acessórias desnecessárias, atingindo demasiadamente valores de liberdade e propriedade dos sujeitos passivos desta obrigação, é preciso a observância de princípios constitucionais aplicáveis na regulação desta relação dicotômica entre os interesses da Administração Tributárias e particular, tais como o princípio da legalidade. Além deste, que é talvez o mais importante e mais desrespeitado, destaca-se também que

O princípio federativo, o princípio da segurança jurídica, o princípio da livre iniciativa, o princípio da propriedade, o princípio da capacidade contributiva e da igualdade, e os direitos relacionados à intimidade e personalidade das pessoas, devem, obrigatoriamente, ser observados e não podem ser desproporcionalmente ofendidos simplesmente porque há o interesse fiscal na instituição de uma obrigação tributária acessória. (TAVARES, 2013, p. 153).

Por mais que a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos esteja diretamente relacionada com os objetivos fundamentais da própria sociedade, a Administração tributárias não pode atuar de forma excessiva, desnecessária ou arbitrária em detrimento dos direitos fundamentais do contribuinte. Neste sentido, por mais que Estado busque a satisfação da vontade da coletividade, isto é, de um todo composto por cada indivíduo, “ele não pode ser considerado mero instrumento desse todo. Por certo, cada indivíduo é um fim em si mesmo, de modo que a função do Estado é atender aos interesses humanos, a justiça social, o bem comum” (MACÊDO, 2016, p. 167).

## 4 GOVERNANÇA CORPORATIVA E *COMPLIANCE* NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Ao tratar de Governança Corporativa (e sua espécie, Governança Corporativa tributária), este trabalho pretende estudar o conceito, histórico e princípios a ela aplicáveis, contextualizando sua relevância e demonstrando a forma como pode estar intimamente ligada à Administração Tributária.

Restou demonstrado o elevado custo tributário das empresas, não só com dispêndios pelo pagamento direto do tributo em si, mas também com os custos operacionais para cumprimento das obrigações tributárias que, se não cumpridas de forma efetiva (o que se demonstra cada vez mais difícil com a (cada vez mais complexa) legislação tributária brasileira), podem gerar prejuízos econômicos não só pela atuação punitiva do Estado, mas também pelo abalo à reputação das entidades pela sociedade como um todo.

Ao passo que o administrador da empresa deve prezar pela realização de seus negócios com reflexos tributários menos onerosos, não pode se olvidar que a empresa tem como função social a “harmonização entre seus interesses/obrigações e o interesse da sociedade” (BIFANO, 2015, p. 404). Assim, a geração de riquezas das empresas é de grande importância para a sociedade, pois estas serão a base para os tributos devidos que (como estudado no capítulo 3) possuem caráter solidário, com finalidade essencial de custeio dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Neste contexto é que se insere o estudo deste último capítulo, com foco na governança tributária e nos mecanismos de *compliance* (bem como a forma como o Estado pode atuar como incentivador desse comportamento socialmente adequado) que podem ser utilizados para alcançar concomitantemente os objetivos da empresa e da Administração Tributária, que invariavelmente apresenta reflexos para a sociedade como um todo.

### 4.1 ORIGEM, CONCEITO E PRINCÍPIOS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA

O dinamismo do mundo empresarial acrescido às mudanças sociais e culturais, em especial a partir das últimas décadas do século XX, fizeram com que as empresas crescessem de forma acentuada e, conseqüentemente, sofressem sensíveis transformações que necessitaram readequações estruturais.

Neste momento o mundo corporativo se viu permeado de conflitos advindos da separação entre a propriedade e a gestão empresarial, quando os proprietários e gestores

passaram a ser sujeitos distintos (relação de agência). Em um cenário ideal, “a empresa, composta por suas especificidades e conectada a vários contratos, trilha o mesmo caminho e busca a mesma meta, e, por isso, deve preservar um bom relacionamento entre todas as partes que a compõem” (ALMEIDA; et. al, 2017, p. 112), porém conflitos de agência entre o principal (proprietário) e agente (gestor) são quase inevitáveis e a Governança Corporativa surge justamente da partir da necessidade de mitigar esses conflitos.

Andrade e Rosseti afirmam que, nesse novo cenário, “visualizou-se um novo estágio, que se sobrepõe aos anteriores, caracterizado pela busca de um sistema equilibrado de decisões, que dê sustentação à perenidade das corporações, à preservação de seus objetivos tangíveis e intangíveis” (ANDRADE; ROSSETI, 2004, p. 16) que, nos termos dos autores, é o “despertar da Governança Corporativa”.

Conceitualmente, a Governança Corporativa surgiu para superar o "conflito de agência", decorrente da separação entre a propriedade e a gestão empresarial. Nesta situação, o proprietário (acionista) delega a um agente especializado (executivo) o poder de decisão sobre sua propriedade. No entanto, os interesses do gestor nem sempre estarão alinhados com os do proprietário, resultando em um conflito de agência ou conflito agente-principal. (IBGC, s.d.)

Segundo o IBGC (s.d.), “a origem dos debates sobre Governança Corporativa remete a conflitos inerentes à propriedade dispersa e à divergência entre os interesses dos sócios, executivos e o melhor interesse da empresa”. Apontando acontecimentos históricos mais precisos que fortemente influenciaram esta origem, Luciana Aguiar (2015, p. 33), em citação a Andrade e Rosseti (2004, pp. 56-68), destaca:

(i) o ativismo pioneiro de Robert Monks, que movido pelo conflito de agências e buscando combater a passividade dos acionistas, mudou o curso de governança dos Estados Unidos a partir da segunda metade dos anos 80,  
(ii) o relatório Cadbury, produzido em 1992, por um comitê constituído no Reino Unido (1991), por iniciativa do Banco da Inglaterra em conjunto com a Bolsa de Valores de Londres, a entidade de contadores da Inglaterra e o Conselho de Relatórios Financeiros, para elaborar código de melhores práticas de governança, visando à prestação responsável de contas e transparência, em atenção aos interesses legítimos dos acionistas e, por fim,  
(iii) os princípios da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), definidos em 1998, voltados para o funcionamento das corporações e dos mercados de capitais e, por esta via, para o desenvolvimento das nações.

No Brasil, considerando nosso contexto histórico de concentração de propriedade em empresas familiares ou com pequeno número de sócios, a Governança Corporativa não possui

ainda uma força tão grande quanto nos países com mercado de capitais mais desenvolvido, como os Estados Unidos.

Ainda assim, à medida que as sociedades crescem novos autores são introduzidos no contexto de suas atividades – “seja via novas associações, captações no mercado de capitais ou no mercado financeiro” (AGUIAR, 2015, p. 32) – a Governança Corporativa vem ganhando cada vez mais relevância. Inclusive, no Relatório Oficial da OCDE sobre a Governança Corporativa na América Latina, “Ela é reconhecida como uma das questões de ordem pública cuja importância cresce rapidamente na região, tendo no setor privado um instrumento efetivo para a promoção de bem-estar social”.

Com a origem da Governança Corporativa contextualizada, importante uma definição clara deste conceito. A palavra governança “de forma ampla indica gestão e estruturação de pessoas ou entidades e o exercício de autoridade para atender a essa gestão” (BIFANO, 2015, p. 407), e, dessa forma, não se aplica de forma exclusiva ao mundo corporativo<sup>19</sup>. O IBGC (s.d.) a define em seu contexto corporativo como

o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum.

Outra definição de Governança Corporativa, esta apresentada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), é como o “conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital” (CVM, 2002, p. 1).

Por Governança Corporativa, de forma bastante resumida e simplificada, entende-se como o conjunto de práticas administrativas voltadas a otimização do desempenho das empresas e à proteção, de maneira equitativa, todas as partes interessadas (aqui incluídos

---

<sup>19</sup> Inclusive, o Governo Federal, através da Controladoria-Geral da União, lançou em dezembro de 2018 interessante “Guia da Política de Governança Pública” que, em seu prefácio “A boa governança é crucial para qualquer sociedade que deseje promover seu desenvolvimento econômico e o bem-estar de seu povo. No nível mais básico, governança significa a capacidade de estabelecer metas para a sociedade, bem como a capacidade de desenvolver programas que permitam atingir esses objetivos” (CGU, 2018, p. 13).

acionistas, clientes, fornecedores, funcionários, o próprio governo e até mesmo a comunidade – figuras designadas stakeholders), facilitando o acesso às informações e melhorando o modelo de gestão (OLIVEIRA, 2006).

Governança corporativa, portanto, tem um significado amplo. Envolve tudo que se relaciona ao ambiente de governação de uma sociedade, incluindo órgãos responsáveis por definir o modelo de gestão, o perfil de gestão e risco, entre outros, e deve abarcar princípios e práticas que visam ao cumprimento de todas as normas, incorporando, nas palavras do IBGC, considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações e abrangendo normas e códigos de conduta em relacionamentos com clientes, empregados, fornecedores e autoridades. (AGUIAR, 2019, p. 172).

Estas boas práticas de gestão, que num primeiro momento eram vistas como desejáveis, passaram a ser vistas como essenciais com a crescente valorização da observância de normas legais e códigos de conduta, sendo, inclusive, “já aplicada em alguns países como forma de diferenciar contribuintes perante a administração tributária” (AGUIAR, 2015, p. 44).

Ainda que a Governança Corporativa tenha surgido num cenário de grandes empresas de capital aberto, muito diferença de maior parte do cenário empresarial brasileiro, não se menospreza a importância da implantação desta para todos os tamanhos e tipos societários de empresas. Com a internalização da valorização das boas práticas de governança e valores éticos, através de inserção de regras no próprio contrato social e a sua posterior implementação prática, a empresa estará ativamente tomando atitudes favoráveis à sua sobrevivência e ajudando nos relacionamentos com seus funcionários, consumidores e Administração Pública, maximizando, assim, seus resultados.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, com base na consolidada literatura internacional sobre o tema, lançou em 1999 seu primeiro “*Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa*”, que desde então vem sendo aprimorado em edições posteriores. Neste Código (IBGC, 2015), são apresentados 4 princípios basilares para uma boa Governança Corporativa, sendo também aplicáveis de forma adaptada à governança tributária, são eles: (i) transparência, (ii) equidade, (iii) prestação de contas (*accountability*), e (iv) responsabilidade corporativa. Luciana Aguiar (2015, p. 45) complementa:

Estes princípios e práticas, na visão atual, abrangem regulamentos internos, normas e códigos de conduta em relacionamentos com clientes, empregados, fornecedores,

autoridades e também permeiam as questões e relações que envolvem a matéria tributária, as quais devem ser pautadas pelos princípios éticos e demais práticas de governança.

A adoção de tais princípios éticos como recomendações objetivas “resulta em um clima de confiança tanto internamente quanto nas relações com terceiros” (IBGC, 2015, p. 20) e por tal motivo “sua adoção é consequência natural e necessária das enormes transformações experimentadas pela sociedade na segunda metade do século passado” (LAURETTI, 2013, p. 1). Destaca-se, ainda, que:

A adoção de princípios de Governança Tributária resulta no desenvolvimento de processos e estruturas mais racionais para tratar das tarefas relativas aos tributos. Estas mudanças se refletem em maior eficiência e agilidade para a companhia como um todo, o que dá sustentação para ela ser mais competitiva e estar mais bem preparada para acompanhar as transformações do mercado em que atua. (PINTO, 2012, p.13)

A transparência, sob a ótica de princípio ético de uma boa Governança Corporativa, vai muito além do que uma obrigação imposta por lei de fornecimento de informações financeiras, societárias, fiscais ou contábeis da empresa para os *stakeholders*. Trata-se, na verdade, da franqueza em espontaneamente disponibilizar informações úteis, seguras e suficientes para os interessados tanto dos aspectos positivos quanto dos negativos do desempenho da empresa como um todo com o fito de fortalecimento do vínculo real confiança entre as partes, seja nas relações internas à empresa ou nas suas relações com terceiros, como, por exemplo, a Administração Tributária.

O princípio da equidade (*fairness*), apresentado de forma bastante sucinta pelo IBGC (2015, p. 21), refere-se ao “tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*), levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas”. Assim, o tratamento não-discriminatório deve reger todas as relações internas e externas da empresa, em “respeito à função social da entidade e dos contratos dos quais participa” (AGUIAR, 2015, p. 45).

A prestação de contas (*accountability*) como princípio ultrapassa a barreira do ato como mera formalidade da obrigação de prestação de contas imputada aos administradores, devendo ser “claro, conciso, compreensível e tempestivo” (IBGC, 2015, p. 21) de modo que os agentes de governança (ou seja, os sócios, administradores, conselheiros fiscais, auditores,

conselho de administração, conselho fiscal etc.) assumam da forma integral as consequências de seus atos e omissões.

O princípio da responsabilidade corporativa determina que os agentes de governança devem agir em prol da longevidade e prosperidade da empresa não só visando sua viabilidade econômico-financeira, mas também “incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações” (AGUIAR, 2015 p. 45). Tal princípio, inclusive, está intimamente relacionado com o dever de diligência e de lealdade do administrador, ambos com previsão legal nos artigos 153 e 155 da Lei de Sociedade Anônimas (Lei nº 6.404/76).

#### 4.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Luciana Aguiar (2015, p. 59), em sua Dissertação de Mestrado intitulada “A Governança Corporativa Tributária como Requisito da Atividade Empresarial”, um dos principais e mais completos estudos brasileiros sobre a temática, conceitua Governança Corporativa Tributária como:

**Governança Corporativa Tributária é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, no que tange ao planejamento, organização e cumprimento de obrigações principais e acessórias de natureza tributária, incluindo (i) as relações internas (intra-sociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem como (ii) as relações externas entre a entidade empresarial e as autoridades competentes e outros *stakeholders*, respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa. (grifo original).**

Para chegar neste conceito, utilizou-se de diversas definições de Governança Tributária constantes na doutrina nacional e internacional, em especial a apresentada pela jurista brasileira Elídie Bifano (2014, p. 120), que afirma que “a governança tributária se operacionaliza com a identificação e solução de problemas tributários, o cumprimento das obrigações principais e o cumprimento e exigência de cumprimento de obrigações acessórias em matéria tributária”. Ainda, ultrapassando a ótica meramente corporativa e adentrando em questões ético-sociais, a autora agrega a sua conceituação de governança tributária:

Como sistema, é um corpo de regras interligadas e orientadas por um princípio que se consubstancia no exercício de boas práticas em matéria tributária e no adequado relacionamento entre as partes envolvidas (**acionistas, administradores, Poder Público, sociedade**). Esse sistema tem por objetivo orientar a solução adequada de questões tributárias com eficiência, na observância da lei e das condições culturais de cada entidade. (BIFANO, 2014, p. 121, grifo nosso).

Os princípios citados quando no estudo da Governança Corporativa também devem ser, por óbvio, observados em um contexto tributário, em especial no que cerne às obrigações acessórias, sendo importante a análise individual da forma de aplicação de cada princípio.

O princípio da transparência busca estabelecer uma relação de real confiança entre todas as partes envolvidas por meio da disponibilidade de informações úteis, seguras e suficientes e, no âmbito tributário,

se exerce por meio da busca e manutenção de condições necessárias para que sejam geradas informações suficientes e confiáveis, de forma tempestiva e segura (i) ao mercado por meio dos demonstrativos contábeis e societários (no caso de sociedades sujeitas a este tipo de obrigação) ou (ii) às autoridades por meio dos demonstrativos fiscais exigidos tais como declarações fiscais (ex. DIPJ, DCTF, PERDCOMP) e ainda pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). (AGUIAR, 2015, p. 61).

No que se refere à transparência, o avanço tecnológico merece destaque por facilitar a troca de informações entre contribuinte e Administração Tributária, com o rápido e completo cruzamento de dados, o que possibilita a rápida identificação de comportamentos inadimplentes, como a omissão de declaração de bens patrimoniais e evasão fiscal (VITALIS, 2019, p. 9).

O princípio da equidade está relacionado à não-discriminação no tratamento de todas as relações da sociedade, sejam elas internas ou externas – no caso tributário, a relação é tanto entre a empresa-contribuinte os particulares e entre a empresa-contribuinte e a Administração Tributária.

No primeiro caso, é preciso o respeito à função social da empresa devido ao caráter solidário do tributo. Esse respeito se dá, justamente, numa boa relação entre empresa e Administração Tributária, com ambas as partes se reconhecendo como detentoras de direitos e deveres que devem ser integralmente observados para que haja uma real segurança jurídica e equilíbrio social.

O contribuinte tem o dever de observar a lei e cumpri-la em seus estritos termos, proporcionando os recursos necessários para que o Estado desempenhe as atividades a ele delegadas na organização da sociedade. Já os entes tributantes devem compreender que, tão relevante quanto a arrecadação, é a sua contrapartida consistente na aplicação eficiente dos recursos arrecadados, proporcionando as condições para que os contribuintes e a sociedade em geral compreendam a relevância de seu papel social. (AGUIAR, 2015, p. 63).

Já o princípio de prestação de contas (*accountability*), no âmbito tributário, deve ser aplicado tanto no nível interno da estrutura empresarial como em relação aos *stakeholders* externos, principalmente a Administração Tributária. Luciana Aguiar (2015, p. 63) afirma ainda que as questões de natureza tributária se tornaram objeto de fornecimento de informações através de “notas explicativas às Demonstrações Contábeis, Formulário de Referência, comentários adicionais da área de relações com investidores (teleconferências, por exemplo) ou mesmo em fatos relevantes ou comunicados ao mercado”.

Por fim, o princípio da responsabilidade corporativa, em matéria tributária, “se traduz na observância das leis, no cumprimento tempestivo e preciso das obrigações, de modo a evitar custos com penalidades e garantias a débitos tributários, entre outras consequências” (AGUIAR, 2015, p. 60), ou seja, através da adoção de mecanismos de *compliance* de modo que o administrador da empresa, ao realizar atividades de cunho tributário, deve “agir com responsabilidade, nos termos da lei societária, atendendo às finalidades da sociedade, sem nunca perder de vista sua função social, bem como a de cada contrato que seja firmado” (BIFANO, 2007, p. 69).

Além destes princípios gerais da Governança Corporativa supra apresentados, é também premissa desta espécie de governança a concepção do princípio da eficiência na forma como apresentada para a Administração Tributária. Isto porque “os princípios que adornam o conceito de eficiência previsto no art. 37 da CF/88 podem ser transportados para a relação jurídica tributária como um todo, norteando, por conseguinte a atuação do contribuinte” (AGUIAR, 2015, p. 65). Nesse mesmo sentido, Grupenmacher (2014, p. 39) leciona:

A ideia de eficiência está usualmente agregada à noção de resultados positivos e lucratividade, sobretudo no âmbito das ciências econômicas. Tal concepção se verifica, por igual, nas ciências jurídicas na medida em que a simplificação dos procedimentos, estabelecida em nível legislativo, representa redução de custos tanto para a “máquina estatal” como para a atividade privada, sobretudo no campo da tributação. ***O princípio da eficiência, sob a ótica jurídica, está, também e principalmente, vinculado às ideias de justiça, ética e moralidade.*** (grifo nosso).

Sinteticamente, Luciana Aguiar (2015, p. 74) assinala que “A observância de boas práticas de governança tributária tem como objetivo central cumprir as obrigações tributárias, buscando sempre uma maneira que seja satisfatória ou adequada”. No que tange as obrigações acessórias, a autora pugna pela padronização de forma tempestiva e eficaz no gerenciamento de seu cumprimento, alcançável por meio de “diversas iniciativas como elaboração de manuais, treinamento contínuo, atividades de controle e verificação, criação e monitoramento de indicadores, análise de anomalias e planos de correção e melhorias contínuas” (AGUIAR, 2015, p.79).

Ademais, quanto a questão cultural da Governança Tributária, importante destacar sua importância no movimento internacional voltado a assegurar a isonomia dos contribuintes no pagamento dos tributos para o custeio das despesas estatais, garantindo que todos paguem seu *fair share* (PISCITELLI, 2018, p. 18). O dinamismo empresarial e as necessidades de ordem social fizeram com que o conceito da Governança Corporativa ultrapasse meras questões envolvendo conflitos de interesses internos, passando a ser pautada por princípios éticos e práticas voltadas ao cumprimento de normas de uma boa gestão. Isto, somado a tão comentada complexidade das normas tributárias justificam o aumento nos últimos anos por uma maior Governança Tributária nos últimos anos.

#### 4.3 OS PROGRAMAS DE *COMPLIANCE* E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Os termos “Governança Corporativa” e “*compliance*” são, devido a sua inerente complementariedade, constantemente tratados de forma conjunta em questões relacionadas ao bom desenvolvimento empresarial, o que leva a confusão dos conceitos. Em linhas gerais, as práticas de governança estão diretamente relacionadas com as políticas internas das empresas visando o alinhamento dos interesses de todas as partes com comprometimento ético, enquanto o *compliance* é uma atividade operacional pela qual a organização garante que a sua atuação está seguindo os comandos legais e regulamentos internos.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015, p. 17), há uma hierarquia destes conceitos, afirmando que “a reflexão sobre a identidade da organização é fundamental para se desenhar o sistema de governança da organização, incluindo a elaboração de um código de conduta sobre o qual se desenvolve o sistema de conformidade (*compliance*)”. Assim, o *compliance* é entendido como um sistema formado por um

conjunto de processos interdependentes que contribuem para a efetividade do sistema de governança e que permeiam a organização, norteando as iniciativas e as ações dos agentes de governança no desempenho de suas funções. Em sua base, devem estar os princípios básicos de Governança Corporativa apoiados, por sua vez, na prática constante da deliberação ética. (IBGC, 2017, p. 11).

Assim, os programas de *compliance* se inserem no ambiente corporativo, pois

a Governança Corporativa exige uma diuturna fiscalização e uma constante atualização no que tange às normas aplicáveis ao negócio desenvolvido: é a chamada observância, muitas vezes referida como *compliance*, palavra

trazida das normas estrangeiras que muito vem influenciando a formulação da governança no Brasil. (BIFANO, 2014, pp. 117-128).

Ainda que possuam definições distintas, são institutos conexos que buscam assegurar a boa gestão e a reputação das organizações, especialmente “no atual cenário de mudanças regulatórias frequentes, forte concorrência, inovação tecnológica e vigilância crescente” (IBGC, 2017, p. 39). Nesse sentido,

O aprimoramento das práticas de *compliance* – e de governança corporativa como um todo – ganha mais relevância à medida que o mercado e a sociedade valorizam organizações comprometidas com a integridade, levando a uma vantagem competitiva diante dos concorrentes e a critérios diferenciados na obtenção de investimentos, créditos ou financiamentos. (IBGC, 2017, p. 39).

Voltando o foco ao *compliance* como um instituto autônomo, importante breve síntese de sua origem – que nasce de forma concomitante à Governança Corporativa considerando seus objetivos conexos. Assim, temos como marcos inicial a grave crise econômica mundial causada pela quebra da bolsa de valores de Nova Iorque em 1929, causadora de grave abalo na confiança no mercado financeiro, o que provocou o desenvolvimento de procedimentos e regras com finalidade de reestruturação desta confiança na higidez do mercado perdida à época (SANSON, 2018). Em nível nacional, “verifica-se que uma evolução do *compliance* a partir dos anos 90, época em que essa função é reconhecida e normativos para evitar lavagem de dinheiro são produzidos” (SANSON, 2018, p. 204).

Sua importância tem aumentado significativamente com os avanços da globalização nos últimos anos, especialmente pela complexidade das transações financeiras e comerciais e aumento da preocupação com o bom funcionamento dos mercados, que impulsionaram o “combate às condutas empresariais que geram impactos negativos na sociedade e na economia” (SANSON, 2019, p. 208).

Passando então a sua conceituação, frisa-se o caráter polissêmico do termo *compliance*, ou seja, possuidor de muitos significados. Após extensiva análise do vocábulo em suas mais diversas acepções, Carla Sanson (2018, p. 208) chega à conclusão de que

Essa palavra vem aumentando o número de significados possíveis, podendo representar ou servir de predicado para: (a) um conjunto de normas jurídicas; (b) um conjunto de regras de conduta; (c) um conjunto de textos de direito positivo ou de políticas internas das empresas; (d) um conjunto de procedimentos de controle e revisão; (e) as áreas e pessoas responsáveis pelo controle de riscos; (f) a ideia de adesão e obediência as normas jurídicas aplicáveis a atividade (consumeristas, tributárias, ambientais, sanitárias etc.); (g) a ideia de adesão e obediência as regras e políticas internas da empresa; (h) um comportamento ético nas relações negociais e

(j) gestão de riscos. **Entretanto, se tivéssemos que resumir *compliance* em duas palavras, usaríamos os termos cumprimento e confiança, uma vez que esses são os dois valores basilares de todo o processo de *compliance*.** (grifo nosso)

Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 9) opta por conceituar o instituto do *compliance* como “o conjunto de práticas, implementadas no interior de uma empresa, para melhor monitorar o bom cumprimento de legislações e controlar a licitude dos relacionamentos jurídicos com terceiros” e destaca a importância de sua aplicação no âmbito tributário (utilizando-se da denominação *tax compliance*) diante da complexidade das relações jurídico-tributárias brasileiras, que demandam das empresas ainda mais atenção para o fiel cumprimento da legislação tributária.

Os efeitos da ascensão do *compliance* sobre os departamentos fiscais são bem visíveis: além da estruturação de divisões administrativas específicas, percebe-se a adoção de instrumento de maior controle de fornecedores e tomadores de serviços, adensamento da documentação produzida em cada operação e um maior cuidado com a transparência dos negócios. (CARVALHO, 2019, p. 10)

Demonstrando de forma simplificada a aplicação prática do *compliance* fiscal, Aline Vitalis (2015, p. 5), utilizando-se de estudo pela *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD, 2014, P. 15), destaca que

o comportamento em conformidade com as normas tributárias (*compliance* fiscal) implica as seguintes condutas: (a) adequada comunicação e declaração do contribuinte acerca da base de cálculo do tributo; (b) correta aferição da responsabilidade tributária; (c) apresentação pontual da declaração referente ao tributo; e (d) pagamento tempestivo do montante devido.

Portanto o *compliance* vai além da noção de um conjunto de normas que garante a lisura de uma relação negocial, pois implica na adesão da empresa a normas de diversas naturezas (como, no caso, as tributárias), o que “garante um ambiente ético e justo, visto que faz com que todas as empresas de um mesmo mercado ajam em igualdade de direitos e deveres, criando um ambiente onde o diferencial é gerado pela sua capacidade administrativa e não por meios escusos” (SANSON, 2018, p. 215).

#### 4.4 ÍNTIMA RELAÇÃO ENTRE GOVERNANÇA CORPORATIVA/*COMPLIANCE* E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: PROPOSTA DE POLÍTICA FISCAL COOPERATIVA

Estudou-se acima que muitos são os fatores para além do financeiro que levam uma empresa a adotar comportamentos de boa Governança Corporativa e programas de *compliance*. James Alm (2012) apresentou interessante estudo sobre os diferentes paradigmas que moldaram, e continuarão a moldar, o comportamento de cumprimento das regras tributárias, chegando a pertinente conclusão de que todos os atores tributários e suas relações são fatores determinantes no comportamento de *tax compliance*, de modo que suas interações devem ser moldadas e estruturadas de forma a promover sua cooperação.

This framework recognizes the relationship between all actors – taxpayers (including tax accountants), tax authorities, and the government – and it considers the many possible avenues of their interactions, all as a determining factor of taxpayer compliance behaviour. All actors and their relationships need to be taken into account, and all interactions need to be structured in a way promoting cooperation. The government and the authorities are no longer assessed as superior agencies that force legal compliance in general and tax honesty in particular, but are seen as servants of the citizens acting for the well-being of the community. Instead of concentrating on the enforcement of compliance, importance is granted to shaping the interaction as to promote mutual trust and cooperation. (ALM, 2012, pp. 10-11).<sup>20</sup>

Vários são os fatores que resultam, entretanto, na atual desgastada relação entre contribuinte e Administração Tributária, resultando em um cenário de fortes litígios e um inadequado nível de *compliance* tributário, como “a existência de um modelo federativo pouco colaborativo, uma perspectiva punitivista dos órgãos fiscais, a recorrência a programas de parcelamento, os incentivos ao não cumprimento das normas tributárias, a falta de planejamento em política tributária, entre outras razões” (DIAS; SILVEIRA, 2018, pp. 176-177).

---

<sup>20</sup> “Essa estrutura reconhece o relacionamento entre todos os atores – contribuintes (incluindo contadores), autoridades fiscais e governo – e considera as várias vias possíveis de suas interações, todas como um fator determinante do comportamento de *compliance* dos contribuintes. Todos os atores e seus relacionamentos devem ser levados em consideração e todas as interações precisam ser estruturadas de forma a promover a cooperação. O governo e as autoridades não são mais avaliados como agências superiores que impõem conformidade legal no geral e honestidade tributária no particular, mas são vistos como servidores dos cidadãos que agem pelo bem-estar da comunidade. Em vez de se concentrar na coação do *compliance*, é dada importância à modelagem da interação, de modo a promover confiança e cooperação mútuas.” (tradução livre).

Além desses, Aline Vitalis (2019, p. 8) apresenta outros fatores que influenciam e “normalizam” o comportamento de *noncompliance* pelos contribuintes:

Entre tais *fatores*, destacam-se: **(a)** a complexidade do sistema e da legislação fiscal, que normalmente permite “aberturas” interpretativas, além de acarretar o aumento dos custos de cumprimento; **(b)** a demora na resolução definitiva da controvérsia tributária no âmbito administrativo e judicial, gerando insegurança jurídica e violações à livre-concorrência; **(c)** a concessão de parcelamentos periódicos que estimulam o não pagamento tempestivo dos tributos em razão dos descontos concedidos, além de distorcer a concorrência; **(d)** os escândalos de corrupção e a má gestão administrativa, que deixam no contribuinte a sensação de constante desvio dos recursos públicos; **(e)** o caráter regressivo do sistema tributário, que impõe custos maiores aos economicamente desfavorecidos; e **(f)** os altos índices de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo, que minam a confiança do contribuinte na administração tributária e no sistema fiscal como um todo, diante do sentimento de flagrante injustiça fiscal. (grifo nosso)

Para que possamos pensar em uma mudança de paradigma na dinâmica do atual panorama tributário, importante entendermos bem os motivos pelo qual a forma como essas relações entre os atores estão em constante atrito, e Luciana Aguiar (2015, p. 161) é outra autora que se debruçou sob o tema, concluindo que

Algumas razões de natureza processual, normativa, econômica e social são indicadas para a formação do panorama de controvérsias tributárias no Brasil: a recorrência dos programas de parcelamento especial em âmbito federal, o elevado custo de conformidade, a evasão como uma decisão culturalmente justificável devido à ineficiência e corrupção da administração pública no País, a complexidade do sistema tributário brasileiro, a falta de uniformidade na interpretação e aplicação das normas tributárias por parte dos auditores fiscais, a falta de transparência dos autos de infração, a falta de estabilidade e uniformidade nos julgados e os incentivos ao Estado em litigar devido à isenção de custas e à existência de prazos diferenciados (AGUIAR, 2015, p. 161).

Os motivos acima expostos – que ocasionam a redução dos índices de conformidade dos contribuintes em face às obrigações fiscais e, conseqüentemente, da previsibilidade da arrecadação dos recursos tributários<sup>21</sup> – demonstram a preocupação do Estado em identificar e

---

<sup>21</sup> Conforme mais recente análise da Carga Tributária no Brasil realizada pela Receita Federal, no ano de 2017 a arrecadação tributária bruta correspondeu a 32,43% do Produto Interno Bruto brasileiro. Indubitável, pois, a importância das receitas tributárias ao adequado funcionamento do Estado e manutenção das atividades de justiça social e solidariedade por ele realizadas. Dados disponíveis em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em 04 de out. 2019.

monitorar estas condutas lesivas ao patrimônio público bem como implementar medidas que incentivem o comportamento positivo de *compliance* (VITALIS, 2019).

Exemplo claro disto temos o Simples Nacional, introduzido ao ordenamento jurídico brasileiro pela Lei Complementar nº 123/2006, em cumprimento ao disposto nos artigos 146, 170, 179 da Constituição Federal de 1988, que preveem tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. Dessa forma, o recolhimento dos tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios passou a ser realizado mediante regime único de arrecadação, inclusive de obrigações acessórias.

Outra forma que o Estado demonstra sua preocupação com a complexidade das obrigações acessórias é através das atuais propostas de reforma tributária, em especial a PEC 45 e 110, ambas de 2019. Tais proposta buscam, à sua própria maneira, a criação de um “Imposto sobre Serviços” (IBS)<sup>22</sup> em substituição à diversos dos já existentes, o que por certo facilitaria o cumprimento de suas obrigações acessórias. Ademais, a PEC nº 110/2019<sup>23</sup>, inclusive, prevê a instituição de regulamentações das obrigações acessórias de forma unificada em âmbito nacional, com a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação.

Como último exemplo, podemos perceber que, no Plano Anual de Fiscalização para 2018<sup>24</sup>, a Receita Federal indicou a conformidade tributária como um dos seus objetivos específicos, como segue:

---

<sup>22</sup> Enquanto que na PEC nº 45/2019 o IBS visa substituir 5 tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins), o IBS previsto na PEC nº 110/2019 substituiria 9 tributos (IPI, IOF, ICMS, ISS, PIS/Pasep, Cofins, CSLL Salário-Educação e Cide-Combustíveis).

<sup>23</sup> Art. 162-B. Fica criado o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições previstas no presente artigo, cabendo-lhe estabelecer, nos termos de lei complementar:

- I - a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação;
- II - a gestão compartilhada de banco de dados, cadastros, sistemas de contas e informações fiscais referentes aos tributos estaduais, distritais e municipais;
- III - a emissão de diretivas gerais para as autoridades tributárias estaduais, distritais e municipais;
- IV - a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, cobrança e distribuição de recursos aos entes federados;
- V - os procedimentos a serem adotados para a implantação e funcionamento da Escola Nacional de Administração Tributária, visando a capacitação, formação e aperfeiçoamento, em âmbito nacional, das autoridades tributárias;
- VI - a forma pela qual seus dirigentes serão escolhidos pelos governadores dos Estados e Distrito Federal, prefeitos das capitais e demais Municípios.

<sup>24</sup> Disponível em:

<[http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018\\_02\\_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao\\_c.pdf](http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf)>. Acesso em 17 de nov. 2019.

### 11. Conformidade tributária

Promover a conformidade tributária (ou elevar o grau de *compliance*) é um dos processos de trabalho da cadeia de valor da Receita Federal que tem como objetivo incentivar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória.

A Fiscalização, como destinatária das informações prestadas pelos contribuintes e por terceiros vinculados ao fato gerador da obrigação tributária, tem cada vez mais buscado, dentro de uma gestão de risco que priorize as ações com foco nos contribuintes que atuam de forma intencional para sonegar, “alertar” acerca de indícios de erros no cumprimento da obrigação tributária.

Dois ações são complementares para aumentar o grau de *compliance*: autorregularização e simplificação das obrigações acessórias.

Assim, considerando este cenário atual de embate entre os atores tributários, porém com indícios de uma real vontade de mudança por parte destes mesmos autores, voltamos aos estudos de Aline Vitalis (2019) que, em seu artigo intitulado “*Compliance* e regulação fiscal cooperativa”, apresenta, com base nas teses de internacionais de Dennis Ventry Jr. (2008) aplicadas à realidade de nosso sistema brasileiro, “um modelo de regulação fiscal cooperativa, fundada em cooperação, compartilhamento de informações e convergência de interesses entre administração fiscal e contribuintes”, que denomina modelo de regulação fiscal cooperativa (*cooperative tax regulation*). Em suma, tal modelo apregoa

a possibilidade de instauração de um equilíbrio do nível de *compliance* fiscal baseado em *reciprocidade* e não em *adversidade*, partindo da premissa de que tal modelo proporcionaria incentivos positivos para contribuintes e agentes reguladores, a partir do estabelecimento de um ambiente cooperativo, pautado pela colaboração e solução preventiva dos conflitos (VENTRY JR., 2008, p. 436 apud VITALIS, 2019, p. 14).

Este modelo defende o deslocamento da atuação predominantemente punitiva (*sticks*) pelo Estado para uma atuação mais incentivadora (*carrots*), recompensando os contribuintes que cumpram de forma regular suas obrigações tributárias, o que conseqüentemente aumentaria o nível de *compliance* das empresas que passariam então a atuar de forma alinhada a uma boa governança tributária.

Entre as principais características do modelo de regulação fiscal cooperativa proposto, destacam-se: (a) o estímulo a cooperação, compartilhamento de informações e convergência de interesses entre administração fiscal e contribuintes; (b) a priorização da transparência, do diálogo e da solução preventiva de conflitos; (c) a possibilidade de participação dos contribuintes na elaboração do quadro normativo e regulatório aplicável, o que reduz a desconfiança e belicosidade em relação aos atos perpetrados pela administração tributária; (d) a previsão e a

concessão de benefícios e bonificações (*carrots*) como incentivos ao comportamento de *compliance*; e (e) a coexistência dos incentivos e recompensas com as medidas punitivas, estas últimas aplicáveis tão somente a contribuintes recalcitrantes no comportamento de *noncompliance*, priorizando-se, quanto aos demais, a colaboração e a solução preventiva dos conflitos. (VITALIS, 2019, p. 20).

Importante destacar que neste modelo não se exclui a possibilidade de punições e aplicação efetiva de sanções ou execuções forçadas, inclusive formas mais eficazes em casos dos chamados “devedores contumazes” adeptos ao comportamento de evasão fiscal, porém destaca que

a conscientização, a educação, a simplificação do sistema e a prestação de informação adequada por parte da administração fiscal mostram-se mais efetivas em relação a contribuintes que intencionam cumprir regularmente as obrigações tributárias, pagando tempestivamente os impostos devidos. (VITALIS, 2019, p. 12)

Tal modelo cooperativo exige, portanto, uma efetiva mudança voluntária de comportamento pautada em valores éticos por todos os atores tributários. Ao passo que os contribuintes devem minimizar (em um cenário ideal, extinguir) a utilização de mecanismos que burlem a legislação fiscal e passar a efetivamente cumprir de forma isonômica com suas obrigações, a Administração Tributária deve conferir “segurança jurídica pela observância da legislação tributárias vigente, pelo cumprimento da legalidade e pela responsabilidade nos comportamentos incentivados a partir de normas legais e infralegais” (DIAS; SILVEIRA, 2018, p. 185).

Considerando o grande impacto que o comportamento dos contribuintes-empresário tem na arrecadação tributária e, conseqüentemente, para a própria sociedade, passa-se aqui a apresentar estratégias incentivadoras da cultura do *compliance* e boa governança nestes contribuintes que podem ser aplicadas pelo Estado.

A forma como a legislação tributária está posta (e como é interpretada) não possibilita o despontar deste modelo regulatório cooperativo, pois em nada facilita o desempenho da atividade do contribuinte. As normas são de difícil compreensão e sem qualquer estabilidade no posicionamento pelos órgãos administrativos e Poder Judiciário e, pior, sua incorreta aplicação pode gerar graves sanções ao contribuinte que simplesmente interpretou de forma divergente a (confusa) legislação. “Para que se exija padrões éticos e jurídicos de comportamento, é imprescindível que haja previsibilidade na aplicação da norma, estabilidade decisória e confiança do cidadão na Administração Pública” (DIAS; SILVEIRA, 2018, p. 175).

Assim, uma das formas pelas quais a Administração Tributária pode agir em prol de estimular a autorregulação e o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias é a facilitação do entendimento da legislação tributária da forma como está posta através da educação fiscal – como, por exemplo, elaboração de formulários autoexplicativos e disponibilização de assistência técnica preparada e de fácil acesso.

Ademais, é também importante a aproximação dos contribuintes na própria elaboração das normas por meio de sugestões e debates de propostas, o que, inclusive, com o passar do tempo, pode até mesmo alterar a percepção dos mesmos em relação ao sistema tributário como um todo visto seu papel atuante na elaboração do quadro normativo (VITALIS, 2019).

Para o estabelecimento de um modelo regulatório cooperativo, faz-se imprescindível uma postura diferenciada das autoridades fiscais, que devem assistir e auxiliar os contribuintes, com eles compartilhar certas informações e responder a dúvidas e questionamentos, além de priorizar o diálogo e a resolução preventiva de conflitos. Evidencia-se, aqui, a necessidade de uma maior proximidade entre os contribuintes e a Administração Fiscal, a partir do estabelecimento de uma relação bilateral de confiança, em detrimento da atual desconfiança e beligerância que rege a relação entre ambos. (VITALIS, 2019, p. 15).

Estas e outras ações positivas por parte do Estado aumentam o nível de satisfação dos contribuintes para com o Estado de um modo geral, que deixam de o ver a sua relação como meramente de coerção, mas também como de cooperação, induzindo assim a confiança entre as partes e aumentando a moral fiscal (isto é, o senso ético no pagamento dos tributos) (MARTINEZ, 2014).

Luciana Aguiar (2015, p. 150) assinala que “a forma como a administração tributária atua pode influenciar significativamente a Governança Corporativa Tributária ao incentivar comportamentos de observância e cumprimento das leis ou de provocar estímulos no sentido oposto” (AGUIAR, 2015, p. 150). Complementa a autora (AGUIAR, 2015, p. 150) que

**a governança tributária parece ser uma via de mão dupla que pode, além de favorecer as empresas, também ter utilidade para a administração tributária, bem como para o Estado, aumentando a eficiência na atividade de arrecadação. Para que isso se concretize, entretanto, a governança precisa ser fomentada pelo Estado por meio de diversos tipos de sinais que são direcionados aos contribuintes e à sociedade em geral.** (grifo da obra original).

O objetivo final deste modelo de regulação cooperativa é a construção de um novo sistema mais colaborativo, participativo e informado em todas as formas de relação entre os atores tributários – “contribuintes, profissionais com atuação na área fiscal, autoridades e

funcionários da administração fiscal” (VITALIS, 2019, p. 18) –, de modo a propagar a justiça fiscal através do aumento voluntário do recolhimento tempestivo dos encargos tributários, reduzindo significativamente os custos da fiscalização.

Assim, espera-se que esta política fiscal a ser adotada pela Administração Tributária associada à boa governança e adoção efetiva de mecanismos de *compliance* pelos contribuintes acarrete tanto mudanças externas, como a simplificação do sistema tributário e a diminuição dos custos da atividade fiscalizadora do Estado, bem como uma transformação interna na percepção dos sujeitos tributários quanto à justiça fiscal e ao caráter solidário do tributo, com o “reconhecimento da legitimidade e da necessidade da cobrança dos tributos para a manutenção da própria coletividade social” (VITALIS, 2019, p. 10).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através deste trabalho foi reforçada a noção de que a arrecadação tributária, essencial para o que o Estado tenha recursos financeiros suficientes para o alcance dos objetivos fundamentais da sociedade, só é possível através da colaboração dos particulares por meio do cumprimento das obrigações acessórias.

Desta forma, verificou-se que a atuação da Administração Tributária deve ser em prol da concretização do interesse público primário e, para tanto, imperiosa sua disciplina pelos princípios administrativo-tributários, resguardando os direitos dos contribuintes sem, contudo, renunciar a uma arrecadação satisfatória. Sendo assim, é necessário a instituição de obrigações tributárias acessórias para minimizar seus próprios custos e dar mais eficiência às relações jurídico-tributárias, porém é preciso que sejam devidamente justificadas e que não restrinjam demasiadamente os direitos dos contribuintes – como a inviabilização das atividades empresariais – sob pena de configurarem verdadeira sanção política disfarçada.

Isto posto, as obrigações acessórias são indispensáveis para instrumentalizar a Administração Tributária no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, porém sua instituição e cobrança não pode ser feita de forma excessiva, desnecessária ou arbitrária em detrimento dos direitos fundamentais do contribuinte, pois as normas que regem a relação tributária estão subordinadas aos parâmetros e limites estabelecidos no texto da Constituição Federal, dentre eles o princípio da legalidade estrita para criação de tais obrigações.

Percebeu-se que este cenário tributário complexo, associado ao dinamismo empresarial e às necessidades de ordem social e cultural, fizeram com que os institutos da Governança Corporativa (políticas internas das empresas visando o alinhamento dos interesses de todas as partes) e o *compliance* (atividade operacional pela qual a organização garante que a sua atuação está seguindo os comandos legais e regulamentos internos) ganhassem forças no âmbito tributário no últimos anos associadas à presença de um ideal de ética empresarial atrelada a noção de responsabilidade social da empresa. Tais práticas geram benefícios não apenas à empresa que as praticam, mas à sociedade como um todo através do aperfeiçoamento das relações e interação entre contribuintes e Administração Tributária.

Por fim, conclui-se pela necessidade da adoção de uma política fiscal de cooperação, com incentivo e tratamento diferenciado para aquelas empresas que cumpram adequadamente com suas obrigações tributárias acessórias por meio da adoção de boas governanças corporativas tributárias e comportamento ético de *compliance*.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **A Governança Corporativa Tributária como Requisito da Atividade Empresarial**. São Paulo: FGV SP, 2015, Dissertação de Mestrado em Direito pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

\_\_\_\_\_. Compliance e a implementação dos deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

ALECRIM, Eliza Remédio. **A obrigação acessória no sistema normativo brasileiro**. São Paulo: PUC SP, 2017, Dissertação de Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

ALM, James et. al. **Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behaviour**. CESifo Forum 2012, pp. 33-40.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

\_\_\_\_\_. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2014.

\_\_\_\_\_. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, pp. 134-135.

\_\_\_\_\_. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Anotações de Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. O Estado contemporâneo, os direitos fundamentais e a redefinição da supremacia do interesse público. In: **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

BECHO, Renato Lopes. O direito tributário sancionador e as sanções político-administrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 222. São Paulo: Dialética, 2014.

BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. In: **XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Racionalização do Sistema Tributário**. São Paulo: IBET, 2017, pp. 291-321.

\_\_\_\_\_. Governança Tributária na Ótica da Governança Jurídica. In: AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do (Coord.). **Anais do II Congresso Brasileiro de**

**Governança Tributária: diminuição dos riscos tributários e aumento da lucratividade empresarial.** Curitiba: Editora Blanche, 2014, pp.117-128.

\_\_\_\_\_. Planejamento de negócios, o bom administrador e a governança tributária. In: Macedo, Alberto et alt. (Org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo.** São Paulo: Noeses, 2015, v. 1, pp. 403-423.

BOBBIO, Norberto. **Teoria general del derecho.** Colombia: Temis, 1992.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica).** São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. **Reflexões sobre a obrigação tributária.** São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas 'obrigações acessórias'. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 17, p.381-386, jul./set. 1971.

\_\_\_\_\_. (Org.). **Compliance no direito tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2018.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. **Precabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte.** São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense. 1999.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2014.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Guia da Política de Governança Pública.** Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018.

DIAS, Karem Jureidini; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. O compliance e o exercício da fiscalização tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). **Compliance no direito tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais. In: **XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Racionalização do Sistema Tributário.** São Paulo: IBET, 2017, pp. 927-944.

FAJERSZTAJN, Bruno; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Multas tributárias: regime jurídico, fundamentação e limites.** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Resenha Tributária Mec, 1975.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Compliance à luz da governança corporativa.** São Paulo: IBGC, 2017.

\_\_\_\_\_. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa.** São Paulo: IBGC, 2015.

\_\_\_\_\_. **Página inicial.** Disponível em: <<https://www.ibgc.org.br/>>. Acesso em: 10 de set. de 2019.

\_\_\_\_\_. **O que é Governança Corporativa.** Disponível em: <<https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa/>>. Acesso em: 10 de set. de 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado.** Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito.** Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MACÊDO, Marcelo José Luz de. **Sobreposição de obrigações acessórias: uma análise sob a ótica dos direitos fundamentais.** São Paulo: PUC SP, 2016, Dissertação de Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. Sanções políticas no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 30, São Paulo: Dialética, março de 1998.

MARICATO, Andréia Fogaça. **Deveres Instrumentais: Regra Matriz e Sanções,** São Paulo: PUC SP, 2009, Dissertação do Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo.** Niterói: Impetus, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional,** volume 2. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Grandes temas de direito administrativo.** São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. **O espírito das leis**. Trad. Pedro Vieira Mota. São Paulo: Saraiva, 1998.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

OLIVEIRA, Beatriz Lancia Noronha de. **A arbitragem nos contratos de parceria público-privada**. Dissertação de Mestrado na Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2012.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Governança corporativa na prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

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

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PISCITELLI, Tathiane. *Compliance* das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda devemos ir? In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o Tema da Obrigação Tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

PUGLIESI, Fabio. **Contribuinte e Administração Tributária na Globalização**. Curitiba, Editora Juruá, 2010.

ROCHA, Carmén Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: PUC SP, 2009, Dissertação de Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

SANSON, Carla Campos Moreira. A íntima relação entre o *compliance* e atividade jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TAVARES, Henrique de Cunha. **Os limites para instituição de obrigações tributárias acessórias à luz do princípio da proporcionalidade e do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos**. Vitória: Faculdade de Direito de Vitória, 2013, Dissertação de Mestrado em Direito pela Faculdade de Direito de Vitória.

TORRES, Heleno (coord). **Teoria geral da obrigação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em:

<[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso)>. Acesso em: 02 set. 2019.