



# O CUSTO PARA O CUMPRIMENTO DAS NORMAS DE CONFORMIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: O PESO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS OU DOS DEVERES INSTRUMENTAIS

*Luiz Dias Martins Filho\**

## **Resumo**

Este trabalho analisa o custo e a complexidade para atender as exigências de conformidade no âmbito do Direito Tributário brasileiro. Faz também uma análise comparativa das obrigações tributárias acessórias no Brasil e em outros países ao redor do mundo. Conclui-se que a sistemática de lançamento por homologação, majoritariamente adotada no Brasil, provoca uma dupla punição ao contribuinte, assumindo todos os riscos relativos às obrigações acessórias e sem possibilidade de correção na via administrativa, e viola o sobreprincípio econômico da cobrança conveniente, prática e simples dos tributos.

## **Palavras-chave**

Direito Tributário. Obrigações tributárias acessórias. Custos de conformidade. Brasil.

## **THE COST FOR MEETING BRAZILIAN TAX LAW COMPLIANCE RULES: THE WEIGHT OF TAX ACCESSORY LIABILITIES OR INSTRUMENTAL DUTIES**

## **Abstract**

This work paper analyzes the cost and complexity to comply with Brazilian Tax Law compliance rules. It also makes a comparative analysis of accessory tax liability in Brazil and other countries around the world. It concludes that the systematic of assessment by homologation, mainly adopted in Brazil, provokes a double punishment to the taxpayer, taking all the risks related to the accessory tax liability and without the possibility to correct by administrative means, and violates de economic principle of the convenient, practical and simple collection of taxes.

## **Keywords**

Tax Law. Accessory tax liability. Compliance costs. Brazil.

Asseverou Adam Smith (2012, p. 1057) que é necessário que todos os tributos sejam arrecadados na data e do modo em que provavelmente forem

---

\* Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Mestre em Direito Tributário e Comércio Internacional – University of Cambridge (2001) e Direito Público pela Universidade Federal do Ceará (2005). Procurador da Fazenda Nacional.

mais convenientes para o sujeito passivo tributário. Dessa forma, por exemplo, enfatiza que o tributo deve ser arrecadado na data em que é, possivelmente, a mais conveniente para o contribuinte, ou seja, quando provavelmente dispõe de mais recursos para pagar o imposto.

Isso corresponde ao terceiro princípio tributário posto por Adam Smith (2012, p. 1.057), ou seja, “os tributos devem ser cobrados da forma mais conveniente, prática e simples<sup>1</sup>”.

Dessa forma, não deve apenas o fisco buscar suas conveniências arrecadatórias e simplesmente maximizar o fluxo de recursos a ingressar no tesouro público, devem-se perquirir as conveniências dos sujeitos passivos tributários que geram as receitas para o Estado. Um aspecto relacionado a esse sobreprincípio tributário posto por Adam Smith refere-se às inúmeras obrigações tributárias acessórias ou como também são chamadas, devedores instrumentais tributários impostos aos contribuintes ou sujeitos passivos tributários.

A auditoria e consultoria PriceWaterhouse&Coopers em estudo de 2010, intitulado *The impact of VAT compliance on business*, verificou, mundialmente, que apesar das largas semelhanças dos princípios tributários aplicados aos tributos indiretos, as respectivas normas tributárias tem eficácia e aplicação diferenciadas nos diversos Estados soberanos e territórios, sendo que a forma e as normas para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, também denominadas de deveres instrumentais, variam consideravelmente.

O mencionado estudo de 2010 da PriceWaterhouse&Coopers relacionado especificamente aos tributos indiretos sobre o consumo foi feito na perspectiva de verificar o tempo necessário para o cumprimento das obrigações acessórias ou deveres instrumentais, em diferentes países, e para demonstrar o impacto nos custos para empresas e instituições, a fim de cumprirem tais deveres instrumentais, que são maiores quando requeridos por diferentes órgãos da administração tributária de um Estado. O referido estudo utilizou dados coletados pelo Banco Mundial (*World Bank Group*)<sup>2</sup> sobre as facilidades no pagamento de tributos em diversas economias ao redor do mundo, bem como dados coletados pela PriceWaterhouse&Coopers LLP, especificamente para referido estudo, de um representativo número de exemplos obtidos em países que têm um sistema de tributos sobre o valor agregado ou um sistema de tributos indiretos incidentes sobre o consumo.

---

<sup>1</sup> Tradução livre de “*Taxes should be levied in the most convenient way*”.

<sup>2</sup> Esses dados fazem parte de um estudo denominado *Paying Taxes 2010 Project* em que um resultado global e visão geral resulta em publicação conjunta do *World Bank Group/International Finance Corporation and PriceWaterhouse&Coopers LLP* – Vide: PriceWaterhouse&Coopers LLP. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes>>. Acesso em: 13 dez. 2010.

Especificamente quanto ao Brasil, o estudo da PriceWaterhouse&Coopers de 2010 (p. 12) demonstrava que são gastas, por ano, para atender as obrigações acessórias (ou deveres instrumentais) relacionadas aos tributos indiretos sobre o consumo o total de 1.374 (um mil, trezentos e setenta e quatro) horas de trabalho, pagas pelo sujeito passivo tributário. Em face dessa constatação, não se pode dizer que esses tributos brasileiros são cobrados do contribuinte da forma mais conveniente, prática e simples.

O referido estudo da PriceWaterhouse&Coopers de 2010 também demonstrou uma correlação entre o tempo para obtenção de restituições ou repetições relacionadas aos tributos sobre o consumo e o tempo gasto pelo sujeito passivo para cumprir seus deveres instrumentais. Assim, na África, América Latina e Caribe, onde se demanda mais de duas vezes mais de tempo do contribuinte para cumprir suas obrigações tributárias acessórias referentes aos tributos indiretos ou sobre o consumo, justamente nessas regiões, onde a restituição ou repetição tributária, operada pelo fisco, ocorre mais lentamente do que na média dos países-membros da *Organization for Economic Co-operation and Development* — OECD e de que a média dos países da União Europeia.<sup>3</sup> É ressaltado no trabalho que o tempo para obtenção de restituição tributária (*tax refund*) pode ilustrar o grau de eficiência das autoridades e da administração tributária.

O sumário da pesquisa de 2010 da PriceWaterhouse&Coopers, *The impact of VAT compliance on business* (p. 2), em linhas gerais, quanto a tributação sobre o consumo ou tributação indireta, foi concluído com as seguintes assertivas:

— More time is spent on compliance activities where VAT is administered by separate Tax Authority.

— More time is spent where tax administration is weaker (as measured by the time it is likely to take to obtain a refund).

— The frequency of returns and the amount of data which has to be submitted have an impact on how long it takes to comply.

— Less time is spent where business uses online filling and payment.

The compliance burden tends to be lower in the developed world and higher in lower income countries.

---

<sup>3</sup> O estudo em questão (2010, p. 13) diz ainda que: “How long it takes for a taxpayer to receive a refund could be seen as a useful test of the efficiency of tax authorities. This is also important for business in view of the impact on corporate liquidity and the time value of money on delayed refund processing.”

Streamlining the compliance burden and reducing the time needed by business is important for the efficient working of VAT systems.

Ainda sobre a complexidade no cumprimento dos deveres instrumentais pelos sujeitos passivos de obrigações tributárias, estudo de 2015 da Price-Waterhouse&Coopers, intitulado *Paying Taxes 2015* (2015, p. 1, 2 e 32)<sup>4</sup>, que analisou 189 economias do mundo, no que se refere também aos vários ônus fiscais impostos aos sujeitos passivos nos diversos sistemas tributários, verificou que na média mundial, a pessoa jurídica leva 264 (duzentas e sessenta e quatro) horas anuais para cumprir suas obrigações fiscais, que são feitos quase 29 pagamentos de tributos por ano e que a carga tributária total em relação ao lucro comercial chega à proporção média de 40,9% (quarenta por cento e nove décimos do lucro comercial), conforme se vê do texto infra:

The Paying Taxes study remains unique. It is the only piece of research which measures the ease of paying taxes across 189 economies by assessing the time required for a case study company to prepare, file and pay its taxes, the number of taxes that it has to pay, the method of that payment and the total tax liability as a percentage of its commercial profits. The model we use is simple and does not cover all aspects and regulations which are a feature of tax systems, and it does not set out to do so. The intention is to provide an objective basis for governments to benchmark their tax systems on a like-for-like basis. The results illustrate both successful reforms and reform challenges and provide a platform for government and business to engage in constructive discussion around tax reform across a broader range of issues.

[...]

On average it takes our case study company 264 hours to comply with its taxes, it makes 25.9 payments and has an average Total Tax Rate of 40.9%.

[...]

Labour taxes and mandatory contributions, and profit taxes continue to be equally important in the profile of taxes borne for the case study company.

[...]

---

<sup>4</sup> *Paying Taxes 2015* "is a piece of research which measures the ease of paying taxes across 189 economies by assessing the time required for a case study company to: prepare, file and pay its taxes, the number of taxes that it has to pay, the method of that payment and the total tax liability as a percentage of its commercial profits. The results illustrate both successful tax reforms and reform challenges as well as providing a platform for government and business to engage in constructive discussion around tax reform across a broader range of issues. (...) This is the tenth year that the Paying Taxes indicator has been included in the Doing Business project, which is run by the World Bank Group".

Reforms continue to be made in Africa, while progress is less evident in South America. South America now has the highest average time to comply and Total Tax Rate.

[...]

The time required by the case study company to comply with its tax filing obligations on average across all 189 economies is 264 hours, a reduction of 4 hours from last year. For the last three years, only Africa and South America have had an average time to comply that is greater than the world average.

[...]

South America has an average of 620 hours, 2.3 times the world average, largely due to the 2,600 hours required in Brazil, though Bolivia, República Bolivariana de Venezuela and Ecuador all require more than 650 hours a year to comply with their tax filing obligations.

[...]

The time to comply with consumption taxes is particularly high for South America compared to the other regions, and this drives the global average so that consumption taxes take the longest to comply with on average around the world at 99 hours compared to 94 hours for labour taxes.

Portanto, na América do Sul se tem uma média geral de 620 (seiscentas e vinte) horas gastas para se cumprir com as obrigações tributárias, sendo que deste total são 138 (cento e trinta e oito) horas para o cumprimento de obrigações relacionadas ao imposto sobre a renda, 193 (cento e noventa e três) horas relacionadas às obrigações fiscal incidentes nas relações trabalhistas e 289 (duzentas e oitenta e nove) horas para cumprimento de obrigações fiscais de tributos indiretos sobre o consumo.

Carlos Iacia (2015, p. 83-86) em trabalho intitulado *Brazil: Complex data provision requirements and frequent changes to tax laws result in a high compliance burden* destaca a complexidade do sistema tributário brasileiro uma vez que que muitas pessoas jurídicas de direito público interno com competência para instituir e cobrar tributos, ou seja, a União Federal, vinte e seis Estados-membros da federação brasileira e o Distrito Federal, e mais de cinco mil municipalidades, todos com suas legislações fiscais e deveres instrumentais tributários. Portanto, conclui Iacia (2015, p. 84-86) que é árdua a tarefa de conhecer toda a legislação, acompanhar suas alterações frequentes e cumprir tantas obrigações acessórias, conforme se observa do texto a seguir transcrito:

Brazil has a complex tax system, mostly because the Federal Constitution allows many different government entities to levy taxes. These include the federal government, each of the 26 states and

the Federal District, and over 5,000 municipalities. Taxpayers need to monitor each of these taxes as frequent changes in legislation may affect the calculation and payment of taxes, as well as the rules for preparing mandatory tax records.

[...]

Tax rules are created and amended in Brazil on an almost daily basis, at the federal, state and municipal levels. Unfortunately, the wording of these rules is sometimes nuclear, making it difficult to interpret their content, scope and effective dates.

In addition to the amounts owed as taxes (referred to as “primary obligations”), the taxpayer is also required to comply with “ancillary obligations”, which consist of detailed record-keeping and reporting of certain information to tax authorities, mostly in electronic format. The data used to calculate the tax liabilities are reported in electronic declarations with various layouts that are required to be submitted by multiple dates throughout the year. The complexities of compliance and reporting sometimes result in inconsistencies that are questioned by the tax authorities. When this happens tax staff need to spend even more time and effort to answer the tax authorities’ questions.

[...]

From the above, we can conclude that the new technology implemented by the tax authorities has improved and optimized the process of tax inspection and collection, while resulting in higher tax compliance and management costs for businesses. In time, however, as the process matures and consolidates, and the government pursues simplification, and eventual reduction in the cost of tax compliance is expected.

[...]

All Brazilian taxpayers, large and small, deserve a tax environment with greater simplicity, fairness and legal stability.

Verifica-se do trabalho de Carlos Iacia, tributarista da PriceWaterhouse&Coopers, a demonstração a necessidade da tributação ser clara, o que resulta em justiça fiscal, conforme se verificou do texto supra transcrito

Além dos valores pagos a título do tributo em si, correspondente a obrigação tributária principal, em alguns países, em especial no Reino Unido, a título ilustrativo, há vários estudos elaborados e pleitos por parte de contribuintes, para que os valores gastos na apuração do crédito tributário, por meio do autolancamento, bem como para o cumprimento de obrigações acessórias, também denominadas de deveres instrumentais, sejam contabilizados como custos ou despesas e por isso dedutíveis do lucro ou da renda.

Ressalta-se que no Reino Unido, após a crise financeira de 2002, houve importante reforma tributária, que além de simplificações relacionadas ao cumprimento de obrigações acessórias tributárias ou deveres instrumentais, houve significativa redução da carga tributária (*PAYING TAXES 2015*, 2015, p. 16).

Ocorre que atualmente há uma tendência mundial de atribuir ao particular, de um modo geral (por ex.: retenção do imposto sobre a renda, IR-Fonte de pagamentos efetuados por pessoa jurídica, aquisição de computadores e certificações digitais etc.), e ao próprio contribuinte pessoa física, uma série de obrigações, além do pagamento do tributo em si, que estão representando elevados custos para os sujeitos passivos de obrigações tributárias, sejam contribuintes pessoas físicas, sejam instituições, sejam empresários.

Hoje, a constituição do crédito tributário por meio do lançamento tributário denominado lançamento por homologação tem se tornado, na esmagadora maioria das vezes, o mais comum.

A título de comparação, no Reino Unido também é crescente o movimento em direção à sistemática do chamado *self-assessment*, denominado no Brasil de autolancamento, o que acaba resultando na transferência e imposição ao sujeito passivo de uma série de obrigações tributárias acessórias, também conhecidas como deveres instrumentais tributários.

A imposição tributária no Reino Unido caracteriza-se pela ocorrência do *assessment* que equivale ao momento da incidência do tributo, sendo no caso do lançamento ou do momento da imposição direta pelo contribuinte, denominada de *self-assessment*.

Adrian Shipwright e Elizabeth Keeling comentam que a imposição no direito inglês passa por três estágios<sup>5</sup>: i) a declaração de sujeição passiva, de responsabilidade pelo pagamento do tributo, a qual independe do lançamento; ii) depois vem a imposição — *assessment*, que seria o lançamento propriamente dito, que apura exatamente o *quantum* devido pela pessoa responsável pelo pagamento do tributo; iii) e por último, vêm os métodos de cobrança (*recovery*), caso não ocorra o pagamento voluntário.

Sobre os elementos da hipótese de incidência, precisamente denominados por Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 154 156) de critérios lógicos da regra-matriz de incidência, o que os doutrinadores britânicos Geoffrey Morse e

---

<sup>5</sup> Posto em decisão judicial: “As Lord Dunedi has Said (in *Whitney v IRC* (1925) 10 TC 88 at p.110):’ ...there are these stages in the imposition of a tax: there is the declaration of liability, that is the part of the statute which determines what persons in respect of what property are liable. Next there is the assessment . Liability does not depend on assessment. That, ‘ex hypothesi’, has already been fixed. But assessment particularizes the exact sum which a person liable has to pay. Lastly, come the methods of recovery, if the person taxed does not voluntarily pay.’

David Williams (2000, p. 12-13) preferem chamar de “anatomia do tributo” (*anatomy of a tax*)

Whichever form of tax we adopt, and whatever the fiscal or other reasons for its adoption, the lawyer’s task is to identify when it is payable and when not. Tax law, or revenue law as many also call it, is there to define when taxes shall be charged. In respect of each tax this definition will contain the same elements:

- the tax base;
- the incidence (including the rate) of the tax; and
- the taxpayer, or person liable to pay.

Não entraremos no mérito sobre as vantagens ou desvantagens desta transferência de responsabilidade da arrecadação tributária para o particular, mas chamamos atenção aqui para a mudança da atividade administrativa nos últimos anos, com ênfase na atualidade, onde há a prevalência da função de fiscalização sobre a função de arrecadação.<sup>6</sup>

No Reino Unido, apesar das peculiaridades de seu sistema fiscal, que além da observância a princípios jurídicos, os princípios econômicos, ou seja, também a racionalidade econômica, são de grande relevância, diferenciando-se de muitos sistemas tributários da chamada família do direito romano-germânico ou direito continental (europeu), onde basicamente ou principalmente são observados princípios jurídicos, onde prevalecem quase que exclusivamente aspectos formais, lá também há hoje a prevalência da imposição direta dos tributos, exigindo a participação efetiva do contribuinte, que se responsabiliza pelo cálculo do tributo a ser pago. Doutrinadores britânicos, como Adrian Shipwright e Elizabeth Keeling (1998, p. 34) comentam que esse movimento no Direito Tributário britânico foi anunciado em 1993 e começou a ser aplicado a partir de 1996.

However, in March 1993 the Chancellor of the Exchequer announced that the direct tax system would move to a system of ‘self-assessment’ with the aim of making the procedures for the assessment and collection of tax ‘more straightforward, clearer

---

<sup>6</sup> John Tiley (2000, p. 66), na sua obra sobre o Direito Tributário no Reino Unido, ao comentar sobre a prevalência atual dos tributos arrecadados diretamente pelo contribuinte (*self-assessment*) critica está transferência de responsabilidades para o contribuinte, que além de pagar o tributo ainda tem que arcar com todo o ônus da apuração, correspondendo isto, conforme o autor, a *uma das mais perversas formas de privatização, verbis: “At first sight of costs from the Inland Revenue to the general taxpayer seems a rather perverse form of privatisation. There is, however, more to the problem than that. Clearly, a desire to reduce government expenditure is one of the aims of the change; another is a sincere wish to reduce some taxpayers’ compliance costs. Under the old system of assessment, the Revenue had to make assessments within a certain, and often quite unrealistic, time limit, not least because only when the assessment had been made could a liability to pay tax actually arise”*.

and fairer for taxpayers and practitioners'. The system applied from the 1996/97 tax year onwards.

Como observado<sup>7</sup>, o papel da administração tributária no Reino Unido tem mudado, onde um grande montante de tempo e dinheiro era gasto nas atividades de lançamento, por parte dos órgãos fazendários, para uma estrutura mais aberta, que acata, a princípio, as informações do contribuinte, melhor atendendo aos princípios da eficiência e economicidade, por parte da administração pública, mas por outro lado, sacrificando o sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, constata-se que não só no Brasil, mas também em países em estágio avançado de desenvolvimento socioeconômico ou mesmo onde os direitos e garantias fundamentais passaram por processo mais longo de sedimentação, como no Reino Unido, o papel da Administração Tributária tem mudado. Em situações onde um grande montante de tempo e dinheiro público era gasto nas atividades de lançamento, por parte dos agentes de órgãos fazendários, buscou-se uma estrutura mais aberta, que acata, a princípio, as informações do contribuinte, fundamentando-se nos princípios da eficiência e economicidade (*accountability*). Entretanto, não é aceitável que no Brasil créditos tributários sejam inscritos em dívida ativa sem que sejam os contribuintes comunicados, em total desrespeito ao princípio da publicidade dos atos administrativos, insculpido no *caput* do art. 37 da Constituição Federal de 1988.

Ainda tratando da necessidade dos tributos serem cobrados da forma mais conveniente, prática e simples, como posto por Adam Smith como um grande axioma ou princípio, observamos as contradições que ocorrem, no Brasil, quando das hipóteses de apuração do crédito tributário, por meio do denominado lançamento por homologação e respectivo cumprimento de obrigação acessória ou dever instrumental, consubstanciado na entrega de declaração pelo sujeito passivo tributário.

A controvérsia consiste em saber se no âmbito do lançamento por homologação, caso o contribuinte não faça o pagamento antecipado de que trata o art. 150 do Código Tributário Nacional — CTN, a autoridade pode negar-lhe o fornecimento de certidões negativas sem que antes tenha procedido ao lançamento de ofício das quantias correspondentes? Complementa-se a indagação no sentido perguntando se faz alguma diferença se o contribuinte houver apurado e declarado (*v.g.*, por meio de declaração de contribuições e tributos federais-DCTF ou GFIP) as quantias correspondentes ao tributo devido?

Tanto o STJ quanto o STF, nos chamados lançamentos por homologação, entendem ser possível a inscrição direta dos débitos em dívida ativa, sem

---

<sup>7</sup> Luiz Dias Martins Filho discorrendo sobre *aspectos do "self-assessment" no direito inglês*.

que o contribuinte seja cientificado deste envio. É a chamada inscrição sumária, que ocorre quando o contribuinte apresenta declaração (DCTF ou GFIP) de que deve determinado tributo, especifica o valor, data de vencimento etc. Caso o sistema não localize o pagamento do respectivo crédito tributário declarado, se procede a imediata inscrição. Assim, o STF e o STJ já decidiram que:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. DÉBITO FISCAL DECLARADO E NÃO PAGO. AUTOLANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA COBRANÇA DO TRIBUTO.

Em se tratando de autolançamento de débito fiscal declarado e não pago, **desnecessária a instauração de procedimento administrativo para a inscrição da dívida** e posterior cobrança. Agravo regimental improvido. (BRASIL, 1995)

TRIBUTÁRIO. IPI. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECLARADAS EM DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTOLANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA.

1. Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, **torna-se prescindível a homologação formal**, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à 'constituição do crédito tributário', *in casu*, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco.

3. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, §4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos delineados no artigo 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, *in casu*, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF.

4. Recurso improvido. (BRASIL, 2002)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O IAA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECLARADAS EM DCTF. DÉBITOS DECLARADOS E NÃO PAGOS. AUTOLANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA.

I — Tratando-se de Declaração de Contribuição de Tributos Federais (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, **torna-se prescindível a homologação formal**, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

II — Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à "constituição do crédito tributário", *in casu*, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco.

III — Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, §4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineados no artigo 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, *in casu*, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF (Resp nº 389.089/RS, Relator Ministro Luiz Fux, DJ de 26/11/2002, p. 252).

IV — Recurso especial provido". (BRASIL, 2004).

Nos casos de autolancamento, ou seja, de lançamento por homologação, que resultam em posteriores inscrições sumárias, o controle da legalidade é perfunctório, sendo que as inscrições ocorrem, frequentemente, por meio eletrônico<sup>8</sup>.

Verificamos que a maior parte dos pedidos de revisão dos débitos, após sua inscrição em dívida ativa se dá nos casos de inscrição direta ou sumária, oriundas de autolancamento.

Importante frisar que nas declarações, como é o caso das Declarações de Contribuição e Tributos Federais — DCTF os contribuintes, além de terem de especificar os tributos a que estão obrigados, o valor e data de vencimento, ainda devem identificar corretamente a forma pelo qual efetuaram a liquidação do débito declarado ou se o débito está com a exigibilidade suspensa. Se efetuarem pagamento mediante DARF, especificar os dados do DARF, se o meio utilizado foi compensação, especificar o crédito que irá utilizar, se utilizar parte do pagamento feito em DARF, parte compensação, especificar os dois e outras possíveis formas etc. Qualquer erro no preenchimento de declaração

---

<sup>8</sup> Sobre os procedimentos de inscrição em dívida ativa, controles, direitos do contribuinte, dentre outros aspectos relacionados à cobrança de créditos tributários ou não, mas inscritos em dívida ativa, são tratados exaustivamente na dissertação de mestrado intitulada "Procedimento Pré-Executivo Fiscal da Fazenda Pública" apresentada em 2005 no curso de mestrado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, pela procuradora da Fazenda Nacional, Marciane Zaro Dias Martins.

ou do registro dos pagamentos significará ausência de pagamento, sendo considerado ativo o débito e enviado à inscrição. Não são poucos os casos em que o contribuinte, involuntariamente, por erro, acaba sendo o responsável pela inscrição em dívida ativa, pois não prestou informações corretamente, ou pelo menos exatas sob o aspecto formal. Sabe-se, portanto, que é comum tanto o erro no preenchimento da declaração, quanto o erro no preenchimento do DARF de pagamento.

Além disso, ainda há os equívocos do fisco, pois parte dos débitos inconsistentes também são gerados por erros da administração, ao processar os autolançamentos.

Pensamos correto o exposto por Nagibe de Melo Jorge Neto (2006, p. 87) quanto ao lançamento por homologação e a inscrição em dívida:

O lançamento por homologação tem o escopo claro de proporcionar maior efetividade e celeridade à atividade fiscal-tributária privativa do Estado, atribuindo ao sujeito passivo da relação um papel de extrema relevância. Paulo de Barros Carvalho chega mesmo a afirmar que 'em substância, nenhuma diferença existe, como atividade, entre o ato praticado por agente do Poder Público e aquele empreendido pelo particular'. Nessas circunstâncias, a supressão do processo administrativo fiscal e, com ele, do prazo para impugnar os valores cobrados não contraria o devido processo legal nos casos em que o fisco efetua o lançamento com base nos valores apurados e declarados pelo contribuinte através da DCTF ou instrumento equivalente, muito embora, como já dito, a notificação do lançamento, ainda que sem a abertura de prazo para defesa, seja imprescindível.

Nestes casos de autolançamentos com inscrição sumária, ao contrário do que já foi decidido pelo STF e pelo STJ, concordando e detalhando, por outro lado, com o que foi dito por Nagibe de Melo Jorge, entendemos que seria obrigatória a notificação ao contribuinte para informar da efetivação da homologação expressa, nos termos do *caput* do art. 150 do CTN, e não para dar início a um processo administrativo fiscal, nos moldes do Decreto nº 70.235, de 1972, mas somente em observância ao princípio constitucional da publicidade dos atos administrativos (art. 37, *caput*, CF/88).

Agora no que diz respeito ao lançamento por homologação e o não pagamento antecipado de que cuida o art. 150 do CTN e o eventual indeferimento de certidão negativa de regularidade fiscal, parece haver certa incoerência entre decisões judiciais, pois, como visto supra, é aceita pelos tribunais superiores a inscrição sumária em dívida ativa, sem quaisquer formalidades, nem mesmo uma notificação informando ao sujeito passivo da homologação (expressa), ao passo que outras decisões judiciais não admitem nestas hipóteses o indeferimento de certidão negativa, quanto a inexistência de débitos, pois dizem que o fisco deve proceder ao respectivo processo tributário, frisa-se,

conforme as decisões nestes casos, imperativa a emissão de certidão negativa. Exemplificamos:

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO DE DÉBITOS — CND. CRÉDITOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE (DL nº 2.124, de 13.06.84) E NÃO PAGOS NO VENCIMENTO. LEGITIMIDADE DO ATO QUE INDEFERIU A CERTIDÃO NEGATIVA.

[...]

2. Em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é **ilegítimo o indeferimento de certidão negativa** quando, não tendo havido autolancamento pelo contribuinte, o Fisco também não efetua o lançamento de ofício.

3. **Todavia**, é outra situação quando o próprio contribuinte, atendendo ao que determina a lei (Decreto-lei nº 2.124, de 13.06.84) declara a existência do débito, identificando-o e quantificando-o minudentemente perante o Fisco. Nesses casos, de típicas e genuínas hipóteses de autolancamento, o contribuinte, no dizer da lei, comunica 'a existência de crédito tributário', comunicação essa que 'constituirá confissão de dívida e instrumento suficiente para a exigência do referido crédito' (art. 5º, § 1º), e, em caso de não pagamento no prazo, 'poderá ser **imediatamente inscrito em dívida ativa**, para efeito de cobrança executiva, (§2º). **Feita a declaração** (conhecida como DCTF- Declaração de Contribuições e Tributos Federais, cujas normas estão detalhadas nas Instruções Normativas nºs 129, de 19.11.86, e 073, de 19.09.94, ambas da Secretaria da Receita Federal) **haverá um débito formalizado e, portanto, certificável. Não pago no vencimento, torna-se imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ. Assim, existindo débito fiscal exigível, é indevida a expedição de certidão 'negativa' de sua existência.**" (BRASIL, 1996). (Grifo nosso).

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO DE DÉBITO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO.

Mesmo que o tributo esteja sujeito a lançamento por homologação, o Fisco deve proceder ao lançamento, notificar o devedor e promover o respectivo processo administrativo-fiscal. E, não havendo crédito tributário regularmente constituído, a certidão negativa de débito não pode ser negada. (BRASIL, 1995).

Verifica-se, assim, a clara incompatibilidade entre os dois conjuntos de decisões e entendimentos. Ora, se a declaração/confissão de dívida, sem a efetivação do respectivo pagamento, resulta em crédito com imediata inscrição em dívida ativa e conseqüente cobrança judicial, deveriam, por coerência, nes-

tas situações, as decisões judiciais deduzirem que, caso não estivesse a exigibilidade do crédito suspensa ou garantida a dívida ou com exequibilidade suspensa, não seria caso de emissão de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa (art. 203 do CTN).

Embora entenda-se que a inscrição sumária, com consequente cobrança judicial e demais ônus, sem notificação expressa da homologação do lançamento é ilegal, por não observar o art. 150, *caput*, do CTN, e inconstitucional, por não observar o princípio da publicidade dos atos administrativos (art. 37, CF/88) e da segurança jurídica, mas, por outro lado, inferem-se incoerentes e não-isonômicas as decisões judiciais que obrigam a emissão de certidões negativas a contribuintes que não cumpriram suas obrigações tributárias, quer principais, quer acessórias, não entregando sequer as respectivas declarações. Essas decisões judiciais determinam a expedição de certidões negativas que não espelham uma realidade fática, pois, em última análise, está sendo exigido para estes todo um procedimento fiscal que não foi assegurado àqueles que apuraram e apresentaram e, muito menos com aqueles outros que pagaram pontualmente seus tributos.

Portanto, nesse contexto, há três situações: (i) daquele contribuinte que procede o lançamento por homologação (autolancamento) pagando corretamente todo o tributo devido e que, então, tem todo direito à certidão negativa de débitos; (ii) daquele contribuinte que apura e declara o tributo devido, mas não o paga, por não ter recursos ou por outro motivo qualquer, e que, sem notificação prévia, terá o respectivo crédito tributário inscrito sumariamente em dívida ativa e cobrado, sendo que, enquanto não ocorrer nenhuma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou de prestação de garantia, para suspensão da exequibilidade, não terá direito à certidão positiva com efeito de negativa (art. 203, CTN), nem teve direito ao devido procedimento administrativo tributário para eventualmente acertar o crédito tributário devido; e (iii) daquele contribuinte que nem apura, nem declara, nem paga o tributo eventualmente devido, mas conforme o entendimento expresso em decisões judiciais tem direito à certidão negativa, enquanto não ocorrer o lançamento de ofício, este lançamento com todas as garantias legais e constitucionais do devido procedimento administrativo tributário, e ainda, a certidão negativa de débito que não espelhariam uma realidade. Verifica-se, portanto, que há uma inversão proporcional, quanto maior a colaboração do contribuinte com a Fazenda Pública, menos favorável é o tratamento dispensado pela legislação e pelos entendimentos manifestos das decisões judiciais.

Portanto, parece não-isonômico tal tratamento, acabando o lançamento por homologação, por consistindo pesado ônus ao contribuinte, como observa Marciane Zaro Dias Martins (2005, p. 181):

O contribuinte é duplamente apenado no lançamento por homologação, pois, além de ter de indicar a matéria tributável, apurar

o tributo devido, efetuar o pagamento por conta e risco, ainda sofre com a possibilidade de ser inscrito em dívida ativa e ter ajuizada contra si execução fiscal, sem qualquer cientificação prévia.

Podemos dizer que estamos diante de uma situação perversa para com o contribuinte, pois lhe imprime obrigação e responsabilidade que não lhe é própria, a apuração de tributos por conta e risco, sujeita a erros de interpretação de normas, erros aritméticos, erros de transcrição de dados, erros de terceiras pessoas (erros na transcrição de dados pelo agente arrecadador, ou pelos servidores do fisco, erros nos sistemas de controle dos tributos do fisco), terá suprimida a possibilidade de correção do lançamento ainda na via administrativa.

Admitirmos que o erro do contribuinte (ou de terceiro) deve ser punido com a inscrição imediata em dívida ativa, já que a declaração apresentada por ele é confissão de dívida, é admitirmos que a tributação no Brasil é punição, sanção (contrariando o art. 3º do CTN), e não colaboração com a manutenção do Estado de Direito (art. 1º, CF/88).

Finalizando este tópico, referente à necessidade de os tributos serem cobrados da forma mais conveniente, prática e simples, conclui-se que, nos casos em foco, quanto ao direito à obtenção à certidão negativa de débitos ou positiva com efeitos de negativa, estar-se-ia ferindo o princípio da isonomia entre os contribuintes, pois aqueles que apresentam informações sobre a matéria tributável no lançamento por homologação (autolancamento), a princípio, não teriam direito a um devido procedimento administrativo tributário, nem à certidão negativa de débitos ou positiva com efeito de negativa (art. 203 do CTN), enquanto que, o sujeito passivo tributário que se quedou inerte, omitindo informações e dados, tem direito à certidão negativa de débitos e ao vir a ser eventualmente efetuado o lançamento de ofício, ainda gozará de todas as garantias inerentes ao procedimento fiscal.

Portanto, verifica-se uma situação que ocorre no Brasil em que se viola o sobreprincípio posto por Adam Smith referente à necessidade dos tributos serem cobrados da forma mais conveniente, prática e simples, sendo que o contribuinte é duplamente apenado no lançamento por homologação, pois, além de ter de indicar a matéria tributável, apurar o tributo devido, efetuar o pagamento por conta e risco, o que em tese seria atribuição da administração tributária, ainda sofre com a possibilidade de ser inscrito em dívida ativa e ter ajuizada contra si execução fiscal, sem qualquer cientificação prévia. Constatase uma situação perversa ao contribuinte, pois lhe imprime obrigação e responsabilidade que não lhe é própria, a apuração de tributos por conta e risco, sujeita a erros de interpretação de normas, erros aritméticos, erros de transcrição de dados, erros de terceiras pessoas (erros na transcrição de dados pelo

agente arrecadador, ou pelos servidores do fisco, erros nos sistemas de controle dos tributos do fisco), terá suprimida a possibilidade de correção do lançamento ainda na via administrativa, que seria mais prática, simples e conveniente ao contribuinte.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI nº 1446099 AgR/SP. Relator: Min. Maurício Corrêa. DJ. Brasília, p. 27385.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP Nº 389.089/RS. Relator Min. Luiz Fux. DJ 16.12.2002, p. 252.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP nº 551.015. Rel. Min. Francisco Falcão v.u. j. 14.09.2004. DJU de 04.10.2004.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AI 96.04.40278-1 / SC, Agravante: Hubtex Sulamericana Maquinas Ltda. Agravado: União Federal. Rel. Des. Federal Teori Albino Zavascki. DJ 11/12/1996, p. 96142.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AgRg no MS nº 95.04.08303-0/SC. Rel Des. Federal Dória Furquin, DJ de 12.07.95, p. 44113.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

IACIA, Carlos. **Brazil: Complex data provision requirements and frequent changes to tax laws result in a high compliance burden**, pp. 83 a 86 in PriceWaterhouse&Coopers: *Paying Taxes 2015*. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/about-the-report.jhtml>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

JORGE NETO, Nagibe de Melo. **O Lançamento por Homologação e o Devido Processo Legal** in Revista Dialética de Direito Tributário nº 133, outubro de 2006.

MARTINS, Marciane Zaro Dias. Procedimento Pré-Executivo Fiscal da Fazenda Pública. 2005. 295 f. (Mestrado) — Programa de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2005.

PRICEWATERHOUSE & COOPERS.; co-authors: SYMONS, Susan.; HOWLETT, Neville.; and ALCANTARA, KATIA Ramirez. **The impact of VAT compliance on business**. London: PriceWaterhouse&Coopers International Limited-PwCIL, November 2010.

PRICEWATERHOUSE & COOPERS . **Paying Taxes 2015**. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/about-the-report.jhtml>>. Acesso em: 24 abr. 2015

SHIPWRIGHT, Adrian. and KEELING, Elizabeth Keeling. **Textbook on revenue law**. 2nd. ed. London: Blackstone Press Limited, 1998.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. 3ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.

TILEY, John. **Revenue law**. 4. ed. Oxford-England; Portland-Oregon: Hart Publishing, 2000.

WILLIAMS, David W.; MORSE, Geoffrey. *Davies: Principles of tax law*. 4. ed. London: Sweet & Maxwell, 2000.

\* **Recebido em 11 mar. 2015.**