

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E OS CUSTOS DE CONFORMIDADE NA INSTITUIÇÃO DE DEVERES INSTRUMENTAIS.

*Misabel Abreu Machado Derzi*¹

*Frederico Menezes Breyner*²

Introdução.

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.

O referido estudo aponta que no ano de 2016³, o Brasil figurou como o país em que se gasta mais tempo no mundo para o cumprimento das obrigações tributárias, com uma média de 2.600 horas anuais. A Bolívia, segunda colocada, apresentou uma média de 1.025 horas.

1. Doutora em Direito pela UFMG. Profa. Titular de Direito Financeiro e Tributário da UFMG e das Faculdades Milton Campos. Advogada. Parecerista.

2. Professor de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Mestre e Doutorando pela UFMG. Advogado.

3. World Bank Group/PWC. *Paying Taxes 2016*, p. 38. Disponível em: <https://pwc.to/1T6EIV>. Acesso em 13 de outubro de 2017.

A edição de 2017⁴ mostra que o Brasil pela primeira vez desde o início da publicação, em 2007, melhorou seu desempenho, caindo para uma média de 2.028 horas anuais, embora continue a mais alta do mundo. As razões apontadas para essa melhora de desempenho se referem a alterações nas obrigações tributárias acessórias. Mais especificamente, a informatização da elaboração e transmissão de obrigações tributárias acessórias por meio do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital no âmbito federal e estadual e a consequente eliminação de obrigações acessórias por ele absorvidas foi a responsável pela diminuição do tempo gasto.

Reconhece-se, porém, que ainda há espaço para avanços no sentido de simplificar e facilitar o cumprimento de obrigações tributárias no país.

Esses avanços se tornam ainda mais prementes quando se tem em conta os custos impostos aos contribuintes para o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, que como visto são as grandes responsáveis pela complexidade tributária.

Os custos de conformidade são aqueles que os contribuintes devem arcar para se adequar ao modelo instituído de cumprimento das obrigações tributárias para além do tributo propriamente dito⁵. Tendo em vista que o cumprimento de algumas obrigações tributárias acessórias é pressuposto para que o contribuinte usufrua de benefícios fiscais, nessas situações a doutrina ainda diferencia entre custos de conformidade brutos e líquidos, estes últimos compostos pelo custo bruto subtraído dos benefícios advindos do cumprimento (deduções, reembolsos, etc.)⁶.

4. World Bank Group/PWC. *Paying Taxes 2017*, p. 40. Disponível em: <http://bit.ly/2gCoIEN>. Acesso em 13 de outubro de 2017.

5. É bastante encontrada em língua inglesa a expressão *tax compliance costs*, cujo conceito acima descrito para custos de conformidade é uma tradução livre da definição formulada em POPE, Jeff. *Tax compliance costs*. In: *Taxation: an interdisciplinary approach to research*. LAMB, Marageret; LYMER, Andrew; FREEDMAN, Judith e JAMES, Simon (Editores). Nova Iorque: Oxford University Press, 2005, p. 203.

6. SANDFORD, Cedric et, alli. *Administrative and compliance costs of taxation*.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

POPE afirma que esses custos estavam presentes nos princípios da tributação de Adam SMITH, em especial os da conveniência e economicidade, mas foram negligenciados ao longo de várias fases de estudos sobre a tributação, nas quais os economistas se preocuparam mais com os princípios da equidade e eficiência. Demonstra o autor, contudo, que recentemente os *tax compliance costs* são cada vez mais considerados na formulação de políticas tributárias⁷.

Diante desse cenário, parece claro que a instituição e exigência de obrigações tributárias acessórias impactam diretamente não apenas na complexidade do sistema tributário de forma a afetar a potencialidade de se cumprir seus objetivos, mas também de forma a afetar os contribuintes pela interferência direta em sua liberdade e no seu patrimônio. Afinal, mais horas gastas no cumprimento de obrigações acessórias significa menos tempo dedicado às atividades pessoais e econômicas. Maior o custo de conformidade, menor o retorno esperado da atividade econômica e menor a quantidade de recursos para investimento, lazer, capacitação e etc.

Nesse contexto o presente artigo tem por objetivo abordar a atuação do legislador perante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Não apenas em uma análise da necessidade de previsão legal dessas obrigações (legalidade formal), mas também para se abordar as exigências dirigidas ao legislador ao formatar o contorno e conteúdo das obrigações tributárias acessórias diante da existência dos custos de conformidade (legalidade material).

Essa última perspectiva demanda tratamento próprio, pois o legislador deve cuidar para que os custos de conformidade não sejam invalidamente alocados na instituição de obrigações tributárias acessórias sem a consideração das distinções entre contribuintes, não apenas quanto ao seu porte e

Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 13.

7. POPE. Op. cit., p. 205-6.

estrutura, mas também quanto à sua localização em um cenário fiscal federativo como o brasileiro.

1. Legalidade formal na instituição de obrigações tributárias acessórias.

Pela redação do Código Tributário Nacional, as obrigações tributárias acessórias “decorrem da legislação tributária” (art. 113, §2º) e tem por fato gerador “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art. 115).

Considerando que no CTN a expressão legislação tributária é definida no art. 96 como abrangendo não apenas a lei em sentido formal, mas também atos normativos do Poder Executivo, referidos dispositivos viabilizariam sua criação por meio de atos infralegais.

Esse entendimento foi preconizado pelo STJ, por exemplo, no RMS 20.587/MG, no qual restou consignado que

a legalidade exigida para a imposição da obrigação tributária instrumental não é estrita, ou seja, pode advir de ato normativo que não a lei em sentido formal. Todos aqueles veículos normativos previstos no art. 96 do CTN, tais como decretos e regulamentos, entre outros contidos no art. 100, são aptos a formar vínculo jurídico tributário acessório. No caso, a exigência da obrigação acessória de que ora se cuida - anotação nas notas fiscais do número do lote dos medicamentos - não viola o princípio da legalidade, já que encontra previsão expressa no Decreto n.º 43.128/2002, amparado pelo acordo do CONFAZ entabulado por meio do AJUSTE SINIEF n.º 07/2002⁸.

O acórdão não menciona nenhum dispositivo legal que se refira a essa obrigação tributária acessória ou mesmo que autorize sua criação. O mesmo se diga do mencionado Decreto n.º 43.128/2002, que invoca apenas o dispositivo da Constituição

8. STJ, 2ª Turma, RMS 20.587/MG, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 09/11/2010, DJe 23/11/2010.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Estadual que outorga poder regulamentar (art. 90, VII) e o Ajuste Sinief nº 07/2002.

Da fundamentação do acórdão nota-se que o fundamento legal para a instituição da obrigação tributária acessória é a própria lei impositiva do tributo (art. 150, I da Constituição e art. 97 do CTN). Por este raciocínio, se a obrigação tributária acessória tem por objetivo viabilizar o pagamento ou a cobrança do tributo, seria ela uma forma de dar fiel execução à lei tributária, nos termos do art. 84, IV da Constituição, podendo ser criada por ato infralegal no exercício do poder regulamentar.

Esse entendimento, contudo, não é pacífico na jurisprudência, e já foi censurado pelo STF. Curiosamente, na Ação Cível Originária nº 1.098/MG⁹, o autor e requerente da tutela antecipada concedida pelo STF é o Estado de Minas Gerais, mesmo Estado que, no RMS 20.587/MG foi beneficiado com o entendimento sobre a desnecessidade de lei em sentido formal para a criação de obrigações tributárias acessórias. O caso tratava, especificamente, da obrigação de entrega da DCTF – Declaração de Contribuições e Tributos Federais pelo Estado de Minas Gerais à Receita Federal.

Ao deferir o pedido de tutela antecipada do Estado de Minas Gerais, o STF reconheceu o *fumus boni iuris* com base na plausível ofensa à legalidade, como resulta da ementa do acórdão:

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - SURGIMENTO POR FORÇA DE INSTRUÇÃO DA RECEITA FEDERAL - RELEVÂNCIA DO PEDIDO DE CONCESSÃO DE TUTELA ANTECIPADA E RISCO DE MANTER-SE O QUADRO COM PLENA EFICÁCIA. Ante o disposto no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, a exigir lei em sentido formal e material para ter-se o surgimento de obrigação tributária, ainda que acessória, mostra-se relevante pedido de tutela antecipada veiculado por Estado, visando a afastar sanções, considerado o que previsto em instrução da Receita Federal.

9. STF, Pleno, ACO 1098 AgR-TA, Relator p/ acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 08/10/2009, DJe-086 Divulgado em 13/05/2010 e Publicado em 14/05/2010.

Divergindo do voto do Min. Joaquim Barbosa, a maioria entendeu que a lei em vigor não seria suficiente para preencher a necessidade de lei em sentido formal para a instituição de obrigações tributárias acessórias. O dispositivo legal debatido, que seria o fundamento da obrigação de apresentar a DCTF, está previsto na Lei nº 9.779/99 e tem a seguinte redação:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Verifica-se que o dispositivo legal assume a feição de verdadeira regra de competência, que autoriza a RFB a instituir obrigações acessórias sobre tributos por ela administrados. Nenhuma palavra no dispositivo menciona qual deverá ser a conduta exigida do sujeito passivo, ou seja, não regula qual ato ou abstenção deve ser realizado no interesse da fiscalização e arrecadação.

A ser confirmado o entendimento do STF, a conclusão é de que será necessária a previsão legal para a obrigação acessória, que não pode assumir a feição de simples regra de competência para sua criação sem nenhuma menção à conduta do sujeito passivo.

Adicione-se que, submetendo-se a obrigação tributária acessória à legalidade demandada pelo art. 5º, II da Constituição, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, a lei em sentido formal deve fazer referência expressa à conduta exigida, ou seja, aquilo que alguém será obrigado a “fazer ou deixar de fazer”. Não é possível que a lei apenas delegue a atribuição de modular a conduta do destinatário da obrigação, a não ser que siga o procedimento próprio da lei delegada prevista no art. 68 da Constituição.

Nesse sentido é a conclusão da coautora do presente artigo, que assim se expressou:

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O fato gerador da obrigação acessória também decorre de lei. A lei cria os deveres acessórios, em seus contornos básicos, e remete ao regulamento a pormenorização de tais deveres. No entanto, eles são e devem estar antes plasmados, modelados e enformados na própria lei. Ao dizer o CTN que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115), não rompe com o princípio fundamental da legalidade, apenas reconhece que existe margem de discricionariedade para que, dentro da própria lei, o regulamento e demais atos administrativos normativos explicitem a própria lei, viabilizando a sua fiel execução. A expressão legislação tributária, definida pelo próprio CTN, no art. 96, aliás, nomeia em primeiro lugar a lei, como ato próprio do Poder Legislativo. A lei, assim, integra com primazia o conceito de legislação tributária (art. 96 c/c art., 98), à qual se submetem os atos normativos do Estado.¹⁰

A lei, portanto, tem o papel de definir qual a conduta obrigatória (fazer ou não fazer) e em virtude de que fato será ela exigida. Ao Poder Executivo, na sua atribuição de regulamentar a lei para sua fiel execução, caberia introduzir determinações pormenorizadas da obrigação tributária acessória, a exemplo do meio de cumprimento (papel, eletrônico, transmissão manual ou pela internet, formulários de preenchimento fechado ou para inserção de informações abertas, prazo de entrega, periodicidade, etc.).

Dessa forma, os custos de conformidade ficam sob apreciação do Poder Legislativo. Ao aprovar a exigência de determinada obrigação tributária acessória, os parlamentares teriam condições de avaliar seu peso e impacto na vida e atividades dos contribuintes. Os custos de conformidade deixariam, portanto, de serem negligenciados e enxergados pelo Poder Executivo (principal interessado na arrecadação) como um mero e necessário efeito colateral da execução da lei tributária.

10. DERZI, Misabel Abreu Machado Derzi. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.093.

2. Custos de conformidade e a necessária distinção legal entre contribuintes com base na aptidão para cumprir obrigações tributárias acessórias.

A instituição e exigência de obrigações tributárias acessórias impõem custos a todos os contribuintes sujeitos ao seu cumprimento, sem a consideração da aptidão para suportar esses custos, tornando-as mais onerosas para contribuintes com menores recursos disponíveis para aplicar no *compliance* tributário¹¹.

Dentre diversos fatores, uma das razões para isso é que o cumprimento de obrigações tributárias acessórias demanda que se incorra em alguns custos fixos. 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 escala¹². Outra razão diretamente relacionada com o aumento dos custos é a complexidade do regime tributário¹³, 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.

O direito positivo brasileiro não ignora essa situação. A Constituição de 1988 previa já originariamente que os entes federativos deveriam dispensar “às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela

11. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 146.

12. SLEMROD, Joel B. e BLUMENTHAL, Marsha. The income tax compliance cost of big business. *Public Finance Quarterly Journal*, vol. 24, n° 4, pp. 411-438, October, 1996, p. 425.

13. SLEMROD e BLUMENTHAL. Op. Cit., p. 435.

simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei” (art. 179).

A simplificação tributária e, conseqüentemente, a redução dos custos de conformidade ainda estava a cargo de cada um dos entes federativos. Visando a uma maior simplificação pela unificação de um regime próprio para as micro e pequenas empresas a envolver tributos de todos os entes federativos, a Emenda Constitucional nº 42 inseriu a alínea “d” e um parágrafo único ao inciso III do art. 146 da Constituição. Passou então a ser tarefa da lei complementar instituir o regime unificado e simplificado de tributação, a englobar tributos federais, o ICMS estadual e o ISS municipal, o que foi levado à cabo pela Lei Complementar nº 123, de 2006, que criou o chamado SIMPLES Nacional.

O texto constitucional condiciona a instituição desse regime ao mandamento de simplificação, o que significa que as micro e pequenas empresas devem ter aberta a possibilidade de opção por um regime que lhes acarretem menores custos de conformidade para o cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Essa previsão aliás, está em consonância com a literatura internacional e experiências do direito comparado, das quais se extrai que a preocupação no âmbito dos pequenos negócios (*small business*), principalmente nos países em desenvolvimento, é a de facilitar o regime jurídico das obrigações tributárias para incrementar seu cumprimento espontâneo e, com isso, fomentar seu acesso a mercados que demandam maior nível de formalização das atividades¹⁴.

Por isso entendemos que há inconstitucionalidade na Lei Complementar nº 123/2006 ao excluir as obrigações tributárias

14. COOLIDGE, Jacqueline e YILMAZ, Fatih. *Simplified Small Business Tax Regimes in Developing Countries: Empirical Evidence of Use and Abuse* In: Tax Simplification. EVANS, Chris; KREVER, Richard e MELLOR, Peter (Editores). Netherlands: Kluwer Law International, 2015, p. 351 e seguintes.

de uma série de normas que garantem essa redução de custos, quais sejam:

- especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento de novas obrigações (art. 1º, §3º), sem a qual a nova obrigação é inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 1º, §6º);
- essa especificação deve trazer prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação (art. 1º, §4º);
- descumprido esse prazo máximo, “a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização” (art. 1º, §5º).

Há também inconstitucionalidade ao se excluir a imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias, majorando ainda mais o custo de conformidade, do âmbito do critério de dupla visita para lavratura de autos de infração (art. 55, §4º da LC 123/2006). Com efeito, reconhecido que o contribuinte deve incorrer em custos de conformidade para cumprir suas obrigações tributárias acessórias, o critério da dupla visita seria um fator mitigador desse custo, impedindo que o contribuinte faltoso possa se adequar a esses custos sem sofrer, em primeira mão, a aplicação de penalidades.

E a discussão da constitucionalidade da imposição de novas obrigações tributárias acessórias a contribuintes optantes pelo SIMPLES Nacional já é travada no Judiciário, sendo exemplo disso a ADI 5.464/DF, sobre a qual passamos a discorrer.

O contexto da ADI 5.464/DF é a Emenda Constitucional nº 87/2015, por meio da qual o constituinte derivado pretendeu

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

resolver uma distorção na repartição do ICMS entre os Estados de origem e destino, agravada pelo crescimento do comércio eletrônico. Antes da EC 87/2015, nas vendas para consumidores finais o ICMS sobre a operação era integralmente atribuído ao Estado de origem, geralmente Estados “ricos” onde se situam fisicamente as empresas vendedoras. Logo, ao comprar um produto diretamente pela internet, o Estado de destino onde se situa o consumidor não arrecadaria ICMS caso a mercadoria fosse proveniente de outro Estado. A partir da EC 87/2015, o imposto será gradativamente atribuído ao Estado de destino nessa operação, sendo a responsabilidade pelo pagamento atribuída ao contribuinte de ICMS que realiza a operação.

Os Estados avocaram a tarefa de regulamentar essa nova repartição do ICMS (reservada pela Constituição à lei complementar) e editaram o Convênio ICMS n° 93/2015. Como exemplo do custo de conformidade imposto aos contribuintes, no referido Convênio os Estados acordaram que o Estado de destino poderia exigir a inscrição estadual (obrigação tributária acessória) de contribuintes situados no Estado de origem da operação (Cláusula Quinta), que ao vender mercadorias para consumidor daquele Estado deveriam obedecer sua legislação (Cláusula Sexta).

O Convênio expressamente estabeleceu sua aplicação aos optantes do SIMPLES Nacional, o que significou que uma pequena empresa, caso pretenda vender produtos a consumidores finais situados em outros Estados, deveria se submeter à inscrição estadual em cada um desses Estados e junto a eles cumprir de obrigações tributárias acessórias determinadas na legislação, aumentando assim os custos de conformidade a esses contribuintes de menor expressão econômica.

Na petição inicial da ADI 5.464/DF o Conselho Federal da OAB expressamente afirma que a medida implica “aumento dos custos de conformidade em um momento econômico de crise”, o que contraria o regime de fomento e simplificação determinado pelo texto constitucional. Fundamenta seu pedido

liminar, dentre outras alegações, no “relevante incremento de oneração relativa ao cumprimento de obrigações acessórias (compliance costs), uma vez que, com a nova sistemática, haverá inevitável necessidade de parametrização dos sistemas eletrônicos das empresas e incremento da burocracia referente ao imposto” consistente em, *verbis*:

- Emissão de GNRE para cada operação;
- Necessidade de obtenção de inscrição estadual em todos os possíveis Estados de destino;
- Análise pormenorizada de cada operação, com cálculo do Adicional ao Fundo de Combate à Pobreza conforme o caso (antes, tudo ocorria conforme o Estado de origem);
- Necessidade de observância da norma interna de todos os Estados destinatários de mercadorias.

A medida cautelar foi deferida pelo Ministro Relator Dias Toffoli, com base em outro argumento consistente na necessidade de lei complementar para alterar o regime do SIMPLES Nacional. Contudo, a discussão está instaurada, e poderá ser empreendida pelo STF no julgamento do mérito da ação.

A conclusão que deve ser extraída, portanto, é que o direito tributário brasileiro não desconhece a figura dos custos de conformidade, e exige do legislador mais do que a simples previsão das obrigações tributárias acessórias em lei em sentido formal, demandando também que a instituição e exigência de novas obrigações se dê com atenção às possibilidades dos contribuintes, de forma a não impactar o exercício de sua atividade econômica com custos incompatíveis com sua dimensão e estrutura.

3. Os custos de conformidade e a necessidade de uniformização legal em um sistema tributário federativo.

Como visto no item precedente, a complexidade é fator de incremento dos custos de conformidade, e deve ser levada em consideração pelo legislador na instituição de obrigações tributárias acessórias.

Fato é que a simplificação não deve ser buscada a qualquer custo. Um certo grau de complexidade pode ser admitido no sistema tributário para que ele possa cumprir com seus objetivos distributivos (alguma complexidade se justifica se estiver alinhada com aquilo que a comunidade espera da tributação em termos de equidade) e regulatórios (extrafiscais), bem como para evitar uma simplicidade tão linear que seria extremamente fácil aos contribuintes escapar da tributação, o que demanda a introdução de normas anti-elisivas, conforme reconhece a doutrina¹⁵.

No mesmo sentido GALLO¹⁶ afirma que mesmo diante da pressão por uma tributação de base ampla e proporcional, não é possível renunciar à introdução de mecanismos de personalização do imposto para garantir a intributabilidade de despesas básicas e de alíquotas maiores para rendas altas como forma de satisfazer a distribuição do encargo tributário conforme a capacidade econômica.

Para AVY-YOHNA, justifica-se a existência de múltiplos tributos, e conseqüentemente de alguma complexidade, em razão da melhor adequação de cada espécie tributária aos distintos objetivos da tributação: distribuição, arrecadação e regulação. Para o autor, a explicação para que muitos países tenham tributos sobre a renda das pessoas físicas (*income tax*), a renda das pessoas jurídicas (*corporate income tax*) e sobre o

15. WALPOLE, Michael. *Tax Complexity: A Necessary Evil?* In: Tax Simplification. EVANS, Chris; KREVER, Richard e MELLOR, Peter (Editores). Netherlands: Kluwer Law International, 2015.

16. GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco*. 2ª ed. Bolonha: Il Mulino, 2007, p. 115-121.

consumo na modalidade do tributo sobre valor agregado (*value added tax*) é que cada uma delas serve melhor a cada um daqueles objetivos, respectivamente. Daí a proposta do autor de que a simplificação seria mais eficaz no âmbito de cada um dos tributos, retirando normas que não se compatibilizam com seus objetivos “próprios”¹⁷.

Disso resulta que, dentre as justificativas para algum grau de complexidade geralmente reconhecidas não se encontra a divisão de competências tributárias dentro de um sistema marcado pela forma federativa de Estado. E, no caso do Brasil, a divisão de competências pode ser um fator de complexidade que aumenta os custos de conformidade dos contribuintes submetidos ao mesmo tributo pelas diversas ordens jurídicas parciais que compõem nossa federação.

Exemplo recente dessa situação foi o advento da Lei Complementar nº 157, de 20 de janeiro de 2016, que alterou a Lei Complementar nº 116, de 2003, que instituiu as normas gerais para o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. Após a derrubada do veto presidencial pelo Congresso Nacional, ficou definido que serviços antes tributados pelo Município do estabelecimento prestador passaram a ser tributados no Município do domicílio dos tomadores (art. 3º, XXIII, XXIV e XXV da LC 116/2003) dos seguintes serviços:

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

17. AVI-YONAH, Reuven S. *Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes*. Michigan: University of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center, 2010. (Paper No. 10-020). (U of University of Michigan Public Law Working Paper no 216). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1664045> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1664045> . Acesso em: 19 dez. 2016.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).

Nota-se que as atividades descritas são caracterizadas pela desvinculação entre o local físico em que a contratação, o controle e a execução de decisões empresariais são tomadas e o local de domicílio do tomador contratante.

São ainda atividades com pouca dependência de atividades humanas (esforço físico) e muito sujeitas à informatização. Aliás, para o setor financeiro, existe termo próprio para as empresas de alta tecnologia (*startups*) que nele atuam, as chamadas *fintechs*. Já na área da saúde, muito se noticia a entrada de *startups* no setor¹⁸, com projetos de emprego de tecnologia para ganhos de escala na atividade de planos de saúde.

Isso significa que essas atividades podem ser contratadas, por meio da internet ou outros canais não presenciais, por tomadores domiciliados nos mais diversos Municípios do país. O prestador então terá que se submeter a obrigações tributárias acessórias de formatos, periodicidade e prazos distintos a depender de como a lei municipal regula sua criação e exigibilidade.

Nesse caso é possível verificar que não basta a exigência de lei em sentido formal e que o legislador leve em conta a imposição dos custos de conformidade. É necessária ainda

18. Por todos, vide matéria intitulada “*Startup de saúde criada por ex-aluno da USP quer chegar a 100 cidades*” publicada no Jornal da USP em 19 de junho de 2017 e disponível em <http://bit.ly/2zaMaRj>. Acesso em 13 de outubro de 2017.

uma uniformização entre as obrigações tributárias acessórias para a eliminação de custos extras para o *compliance* tributário decorrente da complexidade instaurada, e isso certamente não pode ficar à sorte de uma coincidência entre a legislação dos mais de cinco mil Municípios no país. Há inclusive uma proposta de padronização pela ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, por meio de um portal único na internet onde o contribuinte declararia o valor devido a cada Município, sem precisar prestar essa declaração a cada um deles, em formatos e prazos distintos¹⁹. Nesse sentido, de *lege ferenda*, a coautora do presente artigo já antevia que um “portal único” em formato eletrônico poderia ser útil aos impostos incidentes sobre operações e prestações de serviços, e levaria maior eficiência às Administrações Tributárias integradas no portal e maior comodidade ao contribuinte, que se identificaria e cumpriria suas obrigações tributárias perante esse portal único, acessado por todos os entes federativos²⁰.

A questão que resta responder é: como o princípio da legalidade atuará como fator de controle dos custos de conformidade nessa hipótese, diante da competência municipal para instituir as obrigações tributárias acessórias?

A nosso ver, a lei complementar de normas gerais pode ser a solução para esses casos. Perante a Constituição de 1988, a lei complementar tributária não representa uma superioridade da União frente aos demais entes federativos, mas sim um instrumento para atribuição de um mínimo de uniformidade e coerência na tributação pelas diversas ordens jurídicas parciais da federação, garantindo assim a segurança jurídica dos contribuintes sem restringir a autonomia dos entes

19. A proposta consta da Nota Técnica nº 01/2017 da ABRASF, disponível em <http://bit.ly/2gIarr4>, acessada em 13 de outubro de 2017.

20. DERZI, Misabel Abreu Machado Derzi. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.1.473-1.477.

federativos, autonomia esta que baliza a validade da lei complementar de normas gerais²¹.

A possibilidade do uso da lei complementar para essa finalidade decorre do art. 146, III da Constituição, tanto pelo fato de trazer um rol exemplificativo quanto pelo fato de mencionar como matéria sujeita à lei complementar de normas gerais a “obrigação” tributária, sem especificar a qual modalidade de obrigação se refere, o que permite nele incluir as obrigações tributárias acessórias.

O cuidado que o Congresso Nacional deve ter ao estabelecer normas gerais sobre obrigações tributárias acessórias para uniformizá-las, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade, é o de não sufocar a autonomia dos entes federativos. Logo, as obrigações tributárias padronizadas devem abrir espaço para que sejam adequadas, sem perda da uniformidade, às específicas regras municipais sobre o ISS, e não demandar que o direito tributário material municipal se altere para se adequar a um rígido modelo de *tax compliance*.

Conclusão.

O relevo e o impacto dos custos de conformidade no cumprimento das obrigações tributárias superaram a negligência por parte da doutrina e formuladores de políticas tributárias, e demandam maiores aprofundamentos, principalmente no Brasil, país que infelizmente ostenta o título de ter um dos sistemas tributários mais complexos do mundo, muito em razão do alto custo para o cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

O princípio da legalidade tem um papel a desempenhar nesse tema. A exigência de previsão legal para as obrigações

21. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 156 e seguintes.

tributárias acessórias, além de garantir a observância da Constituição (art. 5º, II), retira do Poder Executivo interessado no cômodo fluxo de receitas tributárias aos cofres públicos o monopólio da análise do impacto dos custos de conformidade à tributação. O Poder Legislativo passa também a ser responsável por avalia-los e formatar as obrigações tributárias acessórias com atenção aos mesmos.

Também nessa matéria o princípio da legalidade apresenta importante aspecto material. Os custos de conformidade demandam que o legislador atente para o conteúdo da lei na criação das obrigações tributárias acessórias, de forma a direcionar o Poder Executivo na diferenciação entre contribuintes em razão de sua aptidão para suportar os custos de conformidade e na uniformidade com que essas obrigações tributárias devem ser impostas em atividades submetidas simultaneamente a diversas ordens jurídicas parciais da federação.