

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DIGITAL

DIGITAL TAX OBLIGATION

DOI: 10.19135/revista.consinter.00019.23

Recebido/Received 28/11/2023 – Aprovado/Approved 19/03/2024

*Luiza Nagib*¹ – <https://orcid.org/0000-0003-1050-757X>

*Eliza Remédio Alecrim*² – <https://orcid.org/0000-0001-7301-2940>

Resumo

A informatização da administração pública e a mudança no meio de cumprimento das obrigações tributárias acessórias, que passaram a ser digitais, não pode acarretar na violação à norma geral e abstrata, ou aos princípios tributários previstos na Constituição Federal. As obrigações tributárias acessórias devem ser previstas em lei e ter como finalidade instrumentalizar a fiscalização e arrecadação de tributos. O objetivo deste artigo é o de apontar para o panorama e possíveis tendências na imposição das obrigações acessórias digitais no Brasil, para com isto identificar se os limites impostos são respeitados na instituição destas imposições. A metodologia utilizada consistiu em estudo qualitativo, com aplicação do método empírico-dialético, por meio pesquisa bibliográfica e documental, na análise do direito positivo. Foram analisadas as regras de criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), do Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, do Programa de Conformidade Tributária e do Projeto de Eliminação da Guia de Apuração (GIA) do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) paulista. Em que pese a intenção formalizada destes mecanismos ser justamente a de diminuir o custo das obrigações acessórias no Brasil, o que se percebe com a pesquisa é que, na prática, apesar da vanguarda das iniciativas, muito ainda há a ser feito, haja vista a constatação de que as obrigações acessórias digitais em nada simplificam, ou diminuem as incumbências tributárias, muito pelo contrário.

Palavras-chave: praticabilidade; simplificação obrigações acessórias; conformidade fiscal; custo tributário.

Abstract

The public administration informatization and the change in the way of complying with accessory tax obligations, which become digital, cannot result in a violation of the general and abstract norm, or the tax principles provided for in the Federal Constitution. The accessory tax obligations must be provided by law and have the purpose of instrumentalizing the inspection and collection of taxes. The purpose of

¹ Mestre e Doutora em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora em Direito Tributário, Graduação e Pós-Graduação da PUC/SP, Professora dos Cursos de Pós-Graduação, COGEAE-PUC-SP, Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT), Advogada e consultora jurídica, luizanagib@uol.com.br, <https://orcid.org/0000-0003-1050-757X>.

² Mestre em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Especialista em Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Bacharel em Direito, Universidade de Ribeirão Preto e Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo (USP), Professora MBA Gestão Tributária, ESALQ/USP, eliza@remedioalecrim.adv.br, <https://orcid.org/0000-0001-7301-2940>.

this article is to point out the panorama and possible trends in the imposition of digital accessory obligations in Brazil, in order to identify whether the limits imposed are respected in the institution of these impositions. The methodology used consisted in a qualitative study, with the application of the empirical-dialectical method, through bibliographic and documentary research, on the analysis of norms. The rules for establishing the Public Digital Bookkeeping System (SPED), the National Statute for the Simplification of Accessory Tax Obligations, the Tax Compliance Program and the Project to Eliminate the Assessment Guide (GIA) of the Brasil value-added tax on sales and services (ICMS) were analyzed. Despite the formalized intention of these mechanisms being precisely to reduce the cost of accessory obligations in Brazil, what can be seen from the research is that, in practice, despite the vanguard of initiatives, there is still a lot to be done, considering that the digital accessory obligations do not simplify or reduce tax obligations, quite the opposite.

Keywords: practicability; simplification of accessory obligations; tax compliance; tax cost.

Sumário: Introdução; 1. Metodologia; 2. As obrigações acessórias no ordenamento jurídico brasileiro; 3. Obrigação Tributária Digital; 3.1. Sistema Público de Escrituração Digital (SPED); 3.2. Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias; 3.3. Programa de Conformidade Tributária; 3.4. Projeto de Eliminação da GIA – ICMS/SP; 4. Praticabilidade Tributária; 5. Considerações finais; 6. Referências.

INTRODUÇÃO

A sociedade contemporânea, cada vez mais conectada e dinâmica em suas relações, vê-se sujeita a novos desafios diários, na tentativa de atender a todas as novas imposições que o avanço da tecnologia impõe. Se de um lado a informatização traz agilidade e eficiência, de outro, seguramente, intensifica a necessidade de recursos e habilidades multidisciplinares. Para Jussara Borges Ferreira e Adelino Borges Ferreira Filho³, em decorrência deste cenário, surgem novas preocupações, com vistas a assegurar a segurança jurídica dos usuários, de modo a impedir a exploração equivocada decorrente das inovações cibernéticas.

Como não poderia deixar de ser, dentro desta realidade propagada em todos os meios, a informatização da administração pública, inegável fruto do avanço da tecnologia da informação, representou um importante marco na interação entre as administrações tributárias e o contribuinte.

As obrigações tributárias acessórias⁴, que antes eram prestadas em papel, passaram a ter existência digital, com validade jurídica garantida por certificado com legalidade reconhecida, permitindo a ampliação do fluxo da transmissão de dados.

³ FERREIRA, J. B., FERREIRA FILHO, A. B., “A internet das Coisas e as Relações Negociais Digitais: Boafé e Tutela de Confiança”. *In* *Direto em Debate*, vol I., São Paulo, Almedina, 2020, p. 163-178.

⁴ Outras denominações são também empregadas pela doutrina à obrigação acessória, como dever instrumental, dever formal, obrigações tributárias instrumentais, deveres administrativos tributários, deveres de contorno ou deveres acessórios. Veja em ALESSI, Renato, STAMMATI, Gaetano, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, UTET, 1970, p. 40; CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, 27. ed., São Paulo, Saraiva, 2016, p. 204 e ss.; CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso de direito constitucional tributário”, 30 ed., 378; LAPATZA, José Juan Ferreira, *Derecho tributario*, Madrid: *Editorial de Derecho Financiero*, 1968, p., 9. ed., Coimbra, Almedina, 2016, p. 245; ZOCKUN, Maurício, “Regime jurídico da obrigação tributária acessória”, São Paulo, Malheiros Editores, 2005, p. 122; HORVATH, Estevão, “Lançamento tributário e autolancamento”, 2. ed., São Paulo, Quartier Latin, 2010, p. 146.

Este modelo traz ganhos para administração pública, com o aprimoramento da fiscalização, maior comunicação e integração de informações em suas diferentes competências e searas, e também para a iniciativa privada, já que a informatização também permite a maximização à adesão às regras *compliance* e impõe maior transparência a todos. Assim, os impactos se confirmam também na diminuição dos efeitos da concorrência predatória, que atinge contribuintes que agem dentro da legalidade, em contrapartida aos que trabalham à margem da lei. Com maior transparência, um tratamento igualitário torna-se premente.

O estudo ganha especial relevância, em meio ao cenário de incontestável complexidade tributária brasileira, considerando que, mesmo após incontáveis inovações com o objetivo de encontrar soluções que possibilitem maior integração e padronização de dados, o problema com o volume e confusão da legislação tributária ainda assola a rotina do contribuinte.

De acordo com o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966⁵, que tem *status* de lei complementar, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal se refere ao comando de pagar, ou ainda, de entregar dinheiro ao Estado; já a obrigação acessória diz respeito à norma que introduz um comportamento de fazer, de não fazer ou suportar em matéria tributária. Este segundo mandamento é fundamental para o cumprimento do primeiro, já que o montante devido é apurado por meio do cumprimento das obrigações acessórias, que agora tem formato digital⁶.

Para Roque Antonio Carrazza⁷, com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nasce a obrigação principal, de pagar o tributo, ou de entregar dinheiro ao Estado, e ainda a obrigação, imposta pela lei, de prestação tributária acessória.

Pesquisa realizada pela *International Finance Corporation* (IFC), integrante do *World Bank Group*, em parceria com a empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers (PWC)⁸ apresentar um comparativo entre 190 nações, com base em diferentes parâmetros, entre eles, os procedimentos atrelados ao pagamento de impostos. Uma posição próxima ao topo do *ranking* significa que as condições são mais propícias para o contribuinte. O estudo revela que no Brasil, uma empresa de médio porte leva em torno de 1.500 horas por ano para cumprir com as obrigações tributárias,

⁵ BRASIL, 1966, CTN, Lei 5.172/66, Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, “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”, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm, Acesso em jul.23.

⁶ ALECRIM, Eliza Remédio, “A obrigação acessória no sistema normativo brasileiro”, 2017, 168 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, “Reflexões sobre a obrigação tributária”, São Paulo, Noeses, 2010, p. 209.

⁸ *Paying Taxes*, Pesquisa que inclui a comparação do sistema tributário em 190 economias em todo o mundo, Disponível em <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html>.

ocupando nessa categoria a 184ª posição em 2020. Em termos comparativos, a média mundial de horas gastas por estas empresas é de 255 horas.

Entre outros impactos, o excesso na imposição de obrigações tributárias acessórias pode levar a violação do princípio da neutralidade, assegurado pelo artigo 146-A da Constituição Federal de 1988⁹, considerando que os recursos necessários para o cumprimento destas imposições podem inviabilizar a atividade das empresas, principalmente as de pequeno porte, causando desequilíbrios advindos da concorrência tributária. A instituição das obrigações acessórias, deve ter vistas a garantir melhor controle da fiscalização, o que não justifica o abuso por parte da administração tributária¹⁰.

Para Aliomar Baleeiro¹¹, em observância ao princípio da neutralidade, que tem o objetivo de evitar desigualdades na concorrência entre as partes no mercado, deve o legislador, por exemplo, estabelecer critérios diferenciados para contribuintes que se apresentem em situação desigual.

Na posição de Tercio Sampaio Ferraz¹², trata-se da garantia constitucional da livre-iniciativa, inibidora de toda interferência estatal que, de qualquer modo, venha a impossibilitar a criação e manutenção das atividades empresariais.

De acordo com José Casalta Nabais¹³, quando o estado, por meio de sua regulamentação exagerada, de algum modo prejudica a produtividade da iniciativa privada, destrói-se como estado fiscal, considerando que ao enfraquecer sua base, atinge, conseqüentemente, sua própria capacidade financeira.

O objetivo deste artigo, dado o necessário recorte epistemológico, é apontar para o panorama e também as possíveis tendências na imposição das obrigações acessórias digitais no Brasil. Para tanto, considera a utilização de tecnologia da informação pela administração pública no implemento destas regras, pautada nas alterações mais impactantes da legislação que versa sobre a matéria, objetivando-se identificar se há paralelo ou convergência entre estas normas. Feito este apontamento, pretende-se detectar se os limites impostos pelos princípios constitucionais tributários e pela norma geral e abstrata são respeitados na instituição das obrigações acessórias digitais.

1 METODOLOGIA

Para atingir os objetivos traçados, foi realizado estudo qualitativo, com aplicação do método empírico-dialético, por meio de técnicas de pesquisa bibliográfica, alicerçada na doutrina nacional e internacional, acerca da conceituação e limitações

⁹ BRASIL, 1988, Constituição Federal de 1988, “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de *prevenir desequilíbrios da concorrência*, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

¹⁰ VIDIGAL, Carlos Linek, “Poder de tributar: seus efeitos sobre a concorrência”, 2015, Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16102015-162354/pt-br.php>, Acesso em mai. 23.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 8ª ed., Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 26 e ss.

¹² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, “Direito, Retórica e Comunicação”, São Paulo, Saraiva, 1997, p. 280.

¹³ NABAIS, José Casalta, “O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo”, Coimbra, Almedina, 2009, p. 198.

da obrigação tributária acessória. Com o intuito de conferir caráter aplicado a presente pesquisa, realizou-se também a pesquisa documental, na análise do direito positivo, pela pesquisa de normas e princípios constitucionais, assim como da legislação infraconstitucional que institui e regulamenta a imposição de obrigações acessórias digitais.

Para a pesquisa documental das normas que impõe obrigações acessórias digitais, seguindo a ordem cronológica, no âmbito federal, a análise teve início na Emenda Constitucional 42/2003, que determina taxativamente às administrações tributárias atuarem de modo integrado, marco fundamental para a criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Na sequência trata do Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, objeto do projeto de Lei Complementar 178/2021. No âmbito estadual é feito o exame do Programa de Conformidade Tributária, instituído pela Lei Complementar paulista 1.320/2018, e, por fim, do Projeto de Eliminação da Guia de Apuração (GIA) do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), parte integrante deste último.

Assim, a proposta de análise busca conferir um panorama das obrigações tributárias acessórias digitais diante do ordenamento jurídico brasileiro, para com isso possibilitar, de algum modo, identificar se há paralelo entre as mesmas, ou, de outro lado, uma possível convergência da normatização.

2 AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Considerando a redação dada ao artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), os cientistas¹⁴ do direito tributário que se apoiam nos conceitos jurídico-positivos, onde os contornos que definem a obrigação jurídica são fruto do ordenamento jurídico, entendem serem duas as espécies de obrigação tributária previstas no sistema tributário brasileiro. A primeira é a obrigação principal, que se refere a obrigação de pagar, e a segunda a obrigação acessória, que implica na imposição de prestações, positivas ou negativas, instituídas por lei, com vistas a garantir o adimplemento da obrigação principal e sua fiscalização.

Para Roque Antonio Carrazza¹⁵ o fato gerador da obrigação tributária tem também como consequência a prestação tributária acessória, a qual denomina de dever instrumental. A obrigação tributária acessória, refere-se a situação, prevista em lei, que impõe um comando, seja de fazer, não fazer ou suportar, sem as quais, inclusive, o valor correto de pagamento do tributo não poderia ser identificado e nem recolhido aos cofres públicos. Isto porque, no Brasil, grande parte dos tributos, estão sujeitos ao lançamento por homologação, onde o contribuinte é responsável pela apuração, declaração e recolhimento do tributo que entenda devido, restando ao

¹⁴ SOUZA, Rubens Gomes de, “Compêndio de legislação tributária”, São Paulo, Resenha Tributária, 1982, p. 59-100; BORGES, José Souto Maior, “Obrigação tributária: uma introdução metodológica”. 3. ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 40 (entre outros).

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, “Reflexões sobre a obrigação tributária”, São Paulo, Noeses, 2010, p. 209.

fisco a possibilidade de homologar a veracidade da informação, ou lançar a diferença, no prazo prescricional de cinco anos.

Deste modo, na prática, tal obrigação implica não só na emissão dos documentos fiscais, com características específicas para cada operação (venda, prestação de serviços, transporte, importação, exportação e outras), como também no dever de manter em boa ordem a guarda estes documentos pelo prazo prescricional, seja em papel ou digital, além de escriturá-los em livros fiscais próprios, emitidos também de acordo com as formalidades legais, que podem incluir¹⁶: Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro do Controle e Apuração de Estoques, Registro do Selo Industrial de Controle, Registro de Impressão de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, Registro de Inventário, Registro de Apuração de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Registro de Apuração do ICMS, Livro de Movimentação de Combustíveis e outros tantos.

Além dos livros, ainda é imposta a emissão e entrega periódica de declarações com resumo das operações realizadas, dentro de diferentes formatos pré-determinados na legislação esparsa, que variam de acordo com o regime de apuração a que esteja submetido, a atividade exercida, o local de sua instalação e as regras de cada época.

Em que pese esta prática não se ver devidamente diligenciada, o respeito ao princípio da reserva legal em matéria tributária, há de se ter presente na imposição de obrigações acessórias, tal qual se dá na obrigação principal. A instituição há que se dar, fundamentalmente, por intermédio de lei *stricto sensu*, qual seja, expedida pelo Poder Legislativo.

A baliza é imposta na redação dada ao art. 5º e ainda reforçada no artigo 150 da Constituição Federal de 1988¹⁷, na seção que trata das limitações ao poder de tributar, a qual se convencionou chamar de reserva legal. De acordo com este princípio fica expressamente vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Somente a lei, enquanto manifestação da vontade popular, tem o condão de instituir ou aumentar tributos no Brasil. Esta demarcação emana do surgimento do Estado de Direito¹⁸.

Ângela Maria da Motta Pacheco¹⁹, se posiciona no sentido de que, em matéria tributária, a obrigação não nasce da vontade das partes, mas sim diretamente da lei. Não cabe às normas infralegais impor a obrigação acessória, sob o subterfúgio de tratar-se de simples regulamentação – que implique em alargar seu conteúdo.

O poder de tributar, aliás, passa por uma série de delimitações. Além da reserva legal, em atenção ao instituído pelo próprio artigo 113 do CTN, devem ainda as obrigações acessórias ter por fim exclusivo instrumentalizar a arrecadação tributá-

¹⁶ Por exemplo, para o Estado de São Paulo, os previstos no art. 213 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, RICMS/SP, instituído pelo Decreto n. 45.490/2000.

¹⁷ Brasil, 1988, Constituição Federal/88, “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 (...)”.

¹⁸ O Estado de Direito pode ser tido como um sistema institucional que submete a todos, governo e particulares, às normas promulgadas. Para mais informações sobre este tema veja em CICCIO, Cláudio de, “História do pensamento jurídico e da filosofia do direito”, 7. ed., São Paulo, Saraiva, 2014, p. 152-207.

¹⁹ PACHECO, Ângela Maria da Motta, “O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial”, In: TORRES, Heleno (coord.), “Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges”, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 349.

ria e a fiscalização promovida pela administração pública²⁰. Qualquer desvio a esta função sujeita a norma a questionamento de sua inconstitucionalidade. Para Ruy Barbosa Nogueira²¹ à obrigação acessória não tem o condão de exigir o impossível, nem tão pouco impor práticas que não sejam alcançáveis. Não tem o legislador poder para pretender o excesso da prestação, de modo a exigir mais do que o devido.

A carga tributária atribuída ao contribuinte não deve considerar somente o valor recolhido diretamente aos cofres públicos em dinheiro. Este valor há de considerar também todo o montante dispendido para no cumprimento das obrigações acessórias, que incluem recursos tecnológico, humanos e conseqüentemente financeiros. A realidade mostra que o mau uso da legislação infraconstitucional distorce a natureza das obrigações acessórias, que implica em elevado custo de conformidade aos contribuintes no Brasil.

Na posição de Geraldo Ataliba²², o cerne do problema não se encontra no sistema tributário brasileiro, mas sim na distorção de sua aplicação. Isto faz com que o leigo seja levado equivocadamente a condenar o sistema constitucional – e até substituí-lo, quando os azares da política o permitam – atribuindo-lhe as deficiências dos que não o obedecem rigorosamente.

Se a instituição da obrigação acessória se desse dentro dos limites impostos pela Constituição Federal às obrigações tributárias, e ainda nos moldes do disposto no artigo 113 do CTN, norma geral e abstrata, seguramente, não seriam necessários projetos, sistemas, ou módulos inovadores, com vistas diminuir o impacto do seu cumprimento.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DIGITAL

A informatização da administração pública representou um importante marco na interação entre as administrações tributárias e o contribuinte. Conseqüência desta implementação foi a mudança no meio de cumprimento das obrigações tributárias acessórias, que antes eram prestadas em papel, e passam a ser digitais.

Este tópico apresenta os principais programas implementados no Brasil nos últimos anos, com vistas a instituir a obrigação acessória digital.

3.1 Sistema Público de Escrituração Digital (Sped)

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)²³ foi instituído no Brasil com vistas a unificar a emissão, envio, recepção, validação, armazenamento e auten-

²⁰ BRASIL, 1966, CTN, Lei 5.172/66, Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. “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”, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm, Acesso em jul. 23.

²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, “Curso de direito tributário”, 10. ed., São Paulo, Saraiva, 1990, p. 155.

²² ATALIBA, Geraldo, “Sistema constitucional tributário brasileiro”, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.

²³ BRASIL, 2007, Decreto 6022/2007, Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm, Acesso em out.23.

ticação de documentos fiscais, incluindo notas fiscais, declarações e livros de apuração obrigatórios, de modo a que a obrigação acessória tributária, que antes era prestada em papel, passou a ser prestada no formato digital – dando início à obrigação acessória digital. A sua institucionalização tomou corpo com a redação dada ao artigo 37 da Constituição Federal Brasileira de 1988, pela Emenda Constitucional 42/2003²⁴, que determina taxativamente às administrações tributárias de todas as esferas do governo – Federal, Estadual ou Distrital e Municipal – a atuarem de modo integrado, com compartilhamento de cadastros e informações fiscais. O preceito consiste na modernização da sistemática de cumprimento das obrigações tributárias²⁵, previstas de forma esparsa no ordenamento jurídico brasileiro.

A criação deste sistema teve início por meio de um trabalho conjunto e articulado entre órgãos públicos, associações e empresas do setor privado. A parceria criada neste contexto reforçou o interesse mútuo e necessidade iminente de reduzir a complexidade das obrigações acessórias brasileira e, em última instância, diminuir os efeitos da concorrência desleal.

De três pilares iniciais do projeto piloto – Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)²⁶, Escrituração Contábil Digital (ECD)²⁷ e Escrituração Fiscal Digital (EFD)²⁸, hoje o SPED conta com uma lista crescente de novos módulos, com diferentes especificidades e normas esparsas, publicadas pela Receita Federal do Brasil; pelo Conselho Fazendário (CONFAZ) e Secretarias de Fazenda dos estados; pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e demais órgãos regulamentadores.

Entre os módulos, Central de Balanços (CB)²⁹; Conhecimento de Transportes eletrônico (CT-e)³⁰; Escrituração Fiscal Digital Contribuições (EFD-

²⁴ Constituição Federal de 1988, “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

²⁵ BRASIL, 1966, CTN, Lei 5.172/66. Vide nota n.20.

²⁶ BRASIL, 2005, Ajuste SINIEF 07/05, Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ007_05, Acesso em out.23.

²⁷ BRASIL, 2013, Instrução Normativa RFB nº 1.420/13, Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD) , Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48709>, Acesso em set.23.

²⁸ BRASIL, 2008, Ajuste SINIEF 77/08, Dispõe sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

²⁹ BRASIL, 2021, Portaria 12071/21, Ministério da Economia, Regulamenta a Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), e dispõe sobre a forma de publicação e de divulgação dos atos relativos às companhias fechadas, estabeleceu que as sociedades anônimas fechadas publicarão gratuitamente seus atos societários na Central de Balanços do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=121010#2297830>, Acesso em out.23.

³⁰ BRASIL, 2020, Ajuste SINIEF 07/20, Institui o Conhecimento de Transporte Eletrônico e o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico, Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

Contribuições)³¹; Escrituração Fiscal Digital ICMS e IPI (EFD/ICMS-IPI)³²; Escrituração Fiscal Digital de Retenções e outras Informações Fiscais (EFD-Reinf)³³; e-Financeira³⁴; Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial)³⁵; Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e)³⁶; Nota Fiscal Consumidor Eletrônica (NFC-e)³⁷; e Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e)³⁸. Incontável, seguramente, o número de normas infraconstitucionais que regulamentam este cenário.

Apesar de se ter vislumbrado com a implementação do projeto do SPED, tanto por parte do governo, quanto por parte da sociedade civil, que este seria um caminho para simplificação das obrigações acessórias, com conseqüente redução do custo Brasil e minimização da concorrência desleal, o que se verifica, depois de passados quase 20 anos da implantação desta iniciativa, é que ainda há muito a fazer.

Mesmo com todas as inovações já implementadas no SPED, no sentido conferir validade à obrigação acessória digital, o que se percebe é que um volume crescente de novas obrigações são impostas a cada dia, muitas vezes redundantes no conteúdo de suas informações. Além da falta de clareza normas e complexidade na implantação, estas encontram-se esparsas no ordenamento jurídico, de modo que o contribuinte se vê exposto a riscos pela falha ou falta no seu cumprimento, e sujeito a multas, que podem exceder o valor da operação.

³¹ BRASIL, 2012, Instrução Normativa 1252/2012, Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>, Acesso em set.23.

³² BRASIL, 2009, Ajuste SINIEF 02/09, Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

³³ BRASIL, 2021, Instrução Normativa 2043/21, Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=119859>, Acesso em out.23.

³⁴ BRASIL, 2015, Instrução Normativa 1571/15, Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65746>, Acesso em set.23.

³⁵ BRASIL, 2014, Decreto 8373/14, Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – eSocial e dá outras providências, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8373.htm, Acesso em set.23.

³⁶ BRASIL, 2010, Ajuste SINIEF 21/10, Institui o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais MDF-e, Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

³⁷ BRASIL, 2016, Ajuste SINIEF 19/16, Institui a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, modelo 65, e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

³⁸ BRASIL, 2007, Protocolo de Cooperação ENAT nº 02/07, Atribuiu a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto da NFS-e, Disponível em <https://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/protocolos/i-2>, Acesso em out.23.

3.2 Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias

O Estatuto de Simplificação das Obrigações Acessórias³⁹, instituído pela Lei Complementar 199/2023⁴⁰, originada do projeto de lei complementar 178/2021⁴¹, apresenta como prerrogativa a diminuição de custos de cumprimento das obrigações tributárias e incentivo à conformidade por parte dos contribuintes, no âmbito das diferentes esferas do governo.

Dentre as prerrogativas, prevê a instituição da emissão unificada de documentos fiscais eletrônicos; o fornecimento, pelas administrações tributárias, de declarações pré-preenchidas, a exemplo do que já acontece na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), e de guias de recolhimento de tributos, com base nos dados de documentos fiscais emitidos; além da unificação dos cadastros fiscais e seu compartilhamento.

A finalidade do estatuto é diminuir os custos suportados no cumprimento das obrigações tributárias acessórias dos tributos sobre consumo, quais sejam, o ICMS, de competência dos Estados e Distrito Federal; o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência do Municípios e Distrito Federal; o IPI e as contribuições para o programa de integração social (PIS) e financiamento da seguridade social (COFINS), de competência da União. Além disto, também tem como diretriz aumentar a efetividade da fiscalização, de modo a fomentar a sua regularidade, nas três esferas do governo.

As ações, com o objetivo de possibilitar a automatização da escrituração fiscal de todos os tributos abrangidos na Lei Complementar, serão geridas pelo Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias (CNSOA), vinculado ao Ministério responsável pela Fazenda Pública Nacional, composto por representantes da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios.

Como resultado prático a emissão da Nota Fiscal Eletrônica implica na automática escrituração fiscal e consequente apuração do imposto, e também no compartilhamento de todos os dados pelas administrações públicas, que passam a ter acesso integral a base de dados dos contribuintes, dentro de suas respectivas competências.

Apesar de poder aparentar ser bastante pretenciosa a Lei Complementar, ao dizer instituir o Estatuto de Simplificação das Obrigações Acessórias, o que se percebe na prática é que a redação final pouco inova, não dá passos concretos. Foram vetados na redação original do projeto de lei aspectos importantes, como a criação da nota fiscal Brasil eletrônica (NFB-e) e a participação de representante da sociedade civil no Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, agora composto somente por representantes do governo.

³⁹ BRASIL, 2023, Lei Complementar 179/2023, Institui o Estatuto de Simplificação das Obrigações Acessórias, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp199.htm, Acesso em out.23

⁴⁰ Fundamentada na alínea “b” do inciso III do caput do art. 146 da Constituição Brasileira, de acordo com o qual cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária.

⁴¹ BRASIL, 2021, Projeto de Lei 178/2021, Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155500>, Acesso em mai.23.

Deste modo, mesmo pendente ainda de regulamentação, na comparação entre as diretrizes já estabelecidas pelo SPED e agora apresentadas pelo Estatuto de Simplificação das Obrigações Acessórias, percebe-se pouco avanço concreto.

3.3 Programa de Conformidade Tributária

A Lei Complementar 1.320/2018⁴², publicada pelo Estado de São Paulo, institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, denominado “Nos Conformes”. O projeto tem como diretrizes, formalmente estabelecidas, facilitar e incentivar a autoregularização e a conformidade fiscal; reduzir os custos de conformidade; aperfeiçoar a comunicação entre o contribuinte e a administração pública; simplificar a legislação e melhorar a sua qualidade.

Para implementação dos seus princípios, o programa prevê a possibilidade de criação de iniciativas com a participação do contribuinte, em conjunto com instituições de ensino ou centros de pesquisa, públicos ou privados, com escopo voltado a encontrar soluções para a simplificação de obrigações acessórias e medidas de estímulo à conformidade fiscal.

Os contribuintes do ICMS passam a ser classificados em uma pirâmide de riscos, de acordo com a qual é estabelecida uma nova lógica de atuação da administração tributária. A classificação é feita com base em 6 categorias que vão de “A+” a “E”, sendo “A+” (contribuinte com 98% de aderência ao programa), “A”, “B”, “C”, “D” (contribuinte com obrigação pecuniária vencida e não paga a mais de 6 meses), “E” (não ativo) e “NC” (não classificado). Os critérios definidos levam em conta obrigações pecuniárias tributárias não quitadas; cumprimento de escrituração e declarações; e perfil dos fornecedores do contribuinte (com base nos mesmos critérios). Esta classificação fica disponível para consulta do contribuinte no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda na *internet*.

O programa conta com ações de incentivo à autoregularização por meio de procedimentos previstos na legislação, entre eles, a análise informatizada de dados (AID), realizada pela administração tributária por meio do cruzamento eletrônico de dados; e a análise fiscal prévia (AFP), consistente no levantamento da situação do contribuinte, a ser promovida pelo agente fiscal, sem a lavratura de auto de infração e imposição de multa, ou configuração de ação fiscal.

Em contrapartida à classificação a que estiver enquadrado, o contribuinte faz *jus* a determinadas condições diferenciadas, que incluem autorização para apropriação e transferência de crédito acumulado e restituição, por meio de procedimento simplificado; autorização para pagamento de ICMS substituição tributária na entrada de mercadoria oriunda de outro estado e ICMS importação, mediante compensação em conta gráfica; renovação de regimes especiais e inscrição de novos estabelecimentos, mediante procedimento também facilitado.

Da mesma forma, a lei complementar estabelece critérios taxativos para classificação do chamado devedor contumaz, que fica sujeito a regime especial de cum-

⁴² BRASIL, 2018, LC 1.320/2018, Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária, Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>, Acesso em set.23.

primento de obrigações tributárias. Enquadra-se nesta condição o contribuinte que possuir débito de ICMS declarado e não pago, relativamente a 6 períodos de apuração, nos 12 meses anteriores; possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, em valor superior a 40.000 unidades fiscais do Estado de São Paulo (UFESPs), e que correspondam a mais de 30% do seu patrimônio líquido, ou 25% de suas operações de saída nos últimos 12 meses.

O devedor contumaz também fica sujeito a tratamento diferenciado, entretanto, diametralmente oposto ao disponibilizado ao contribuinte com boa classificação. Pode ficar sujeito a obrigatoriedade de fornecer informações com maior periodicidade; a alteração no seu período de apuração; a submissão de autorização individual para emissão e escrituração de documentos fiscais; a impedimento de usufruir benefícios fiscais; a plantão permanente de agente fiscal em suas dependências; a exigência de comprovação de entrega da mercadoria para apropriação de crédito; a atribuição da condição de substituto tributário; a exigência do ICMS devido a cada operação; e a exclusão de programa especial de fiscalização ou cassação de credenciamentos e regimes especiais.

Além disto, o programa inclui ainda a definição de parâmetros de mensuração de produtividade dos agentes fiscais de rendas, com base no valor de arrecadação de impostos estaduais e índice de cumprimento de metas. Ou seja, incentivos para todas as partes.

O que se conclui com a análise é que, do mesmo modo que são possíveis medidas para incentivar o contribuinte à cumprir suas obrigações fiscais com retidão, por meio recompensas, como diminuição importante de suas obrigações fiscais acessórias, também é possível penalizar o contribuinte devedor, com o acirramento de seus deveres.

Entretanto, e não se pode deixar de dizer, o “Nos Conformes” apresenta medidas bem mais pragmáticas do que o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, no sentido de apontar para possibilidades palpáveis de simplificação da obrigação acessória digital.

3.4 Projeto de Eliminação da Gia

A Guia de Informações e Apuração do ICMS (GIA) é prevista no art. 253 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP), aprovado pelo Decreto 45.490/2000⁴³. Trata-se de obrigação acessória imposta ao contribuinte, por meio da

⁴³ São Paulo, 2000, Decreto 45.490/2000, RICMS/SP, Artigo 253 “A pessoa inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS deverá declarar em guia de informação, em forma e modo estabelecidos pela Secretaria da Fazenda (Lei 6.374/89, art. 56, com alteração da Lei 10.619/00, art. 1º, XXIII, 57, 58, 67, “caput”, e 69, Lei Complementar federal 63/90 e Convênio de 15-12-70 – SINIEF, arts. 80 e 81, ambos na redação do Ajuste SINIEF-1/96, cláusula primeira, II, o primeiro com alteração do Ajuste SINIEF-7/96): I – os valores das operações ou prestações realizadas no período de apuração detalhadas por Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP; II – o valor do imposto a recolher ou do saldo credor a transportar para o período seguinte, apurado nos termos do artigo 87 ou 91; III – informações relativas ao seu movimento econômico, para fins de fiscalização do tributo; IV – informações relacionadas com a apuração dos índices de participação dos municípios paulistas na arrecadação do imposto; V – suas operações interestaduais de entrada ou saída de mercadoria, bem como os serviços tomados ou prestados, com detalhamento dos valores por Estado remetente ou destinatário; VI – outras informações econômico-fiscais relacionadas com sua atividade, conforme definido pela

qual deve ser declarado o resumo de todas as suas informações econômico-fiscais, de acordo com o regime de apuração do imposto a que estiver enquadrado.

O projeto eliminação GIA, previsto na Portaria SER 20/23, é parte integrante do projeto de conformidade paulista, e prevê a possibilidade de dispensa de apresentação desta declaração mensal de informações pelo contribuinte, desde que observadas determinadas condições prefixadas na regulamentação.

A dispensa aplica-se a contribuintes com inscrição estadual concedida a partir de 01 de abril de 2023, desde que se trate de estabelecimento único ou filial de matriz já dispensada; e demais contribuintes caso tenham sido entregues todas as guias desde o ano de 2022, e caso não tenha sido identificada inconsistência ou divergência nas informações apresentadas na GIA e EFD nos últimos 12 meses. As inconsistências podem ocorrer, por exemplo, quando há erro no registro do código fiscal da operação (CFOP), quando houver erro na digitação do formato MM/AAAA-MM/AAAA (data de início e data de final do período de apuração), ou quando algum ajuste não for preenchido. Já as divergências podem ocorrer, por exemplo, quando há diferença nos campos preenchidos na GIA e EFD, em algum campo específico, ou na somatória de campos. Estas divergências, na prática, são bastante comuns, considerando-se o volume de informações duplicadas que devem ser prestadas concomitantemente nas duas declarações, em diferentes formatos.

A entrega de informações em dobro, como a que acontece na GIA e na EFD (arquivo digital com os livros fiscais e registros de apuração de ICMS referentes às operações), além de implicar em retrabalho, ainda expõe o contribuinte ao risco de ser autuado quando, por erro, escritura informações com divergência, mesmo que sem nenhum impacto no recolhimento do tributo ou mapeamento da operação.

A desburocratização das obrigações acessórias, por meio de eliminação de declarações com as mesmas informações, já era prevista e esperada desde o início da implantação do SPED. De acordo com informações prestadas pela Secretaria da Fazenda⁴⁴, 57 mil contribuintes (de uma média total de 4,6 milhões⁴⁵) já haviam sido dispensados da apresentação da Gia até abril.23.

4 PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

De acordo com Aliomar Baleeiro⁴⁶, a praticabilidade ou praticidade é um dos princípios implícitos no texto da Constituição Federal de 1988. Por meio deste,

Secretaria da Fazenda” , Disponível em <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/art253.aspx>, Acesso em set.23.

⁴⁴ Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, *Mais de 57 mil empresas já estão dispensadas de entregar a GIA*. Disponível em <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Mais-de-57-mil-empresas-ja-estao-dispensadas-de-entregar-a-GIA.aspx>, Acesso em set. 23.

⁴⁵ Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, *Relação entre o número de contribuintes inscritos de ICMS do Estado de São Paulo*, Disponível em <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Indicadores%20de%20Efetivo%20de%20Fiscaliza%C3%A7%C3%A3o%20Rela%C3%A7%C3%A3o%20n%C3%BAmero%20de%20contribuintes%20inscritos%20no%20ICMS%20-%20n%C3%BAmero%20total%20de%20fiscais.aspx>, Acesso em out.23.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 8ª ed. , Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2010, p.1249 e ss.

devem ser evitadas, ao máximo, as determinações de cumprimento complexas da lei, que deve ser clara e executável pelo seu destinatário.

Para Regina Helena Costa⁴⁷, a praticabilidade tributária no plano infra-constitucional pode ser implementada por uma série de normas de simplificação, consideradas as que tornam o sistema tributário mais simples e célere, sendo esta, inclusive, uma tendência universal. Cita como exemplos o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), previsto no artigo 179 da Constituição Federal de 1988⁴⁸ e instituído pela LC 123/2006⁴⁹; e o diferimento de tributos; a substituição tributária; o regime de retenção e o desconto simplificado, possível na apuração do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).

Para Cesar Garcia Novoa⁵⁰, tornar mais simples os sistemas tributários, por meio de mecanismos voltados a facilitação do cumprimento da obrigação tributária acessória, é medida imprescindível para aumento da eficiência da arrecadação de tributos, inclusive. Ordenamentos fiscais complexos, além de dificultar o cumprimento pelo contribuinte, ainda impactam negativamente na receita do estado.

Na posição de Heleno Torres⁵¹, o princípio da praticabilidade culmina no dever do legislador em buscar alternativas mais eficazes, e de maior economia no cumprimento da obrigação tributária.

De acordo com Fritz Neumark⁵² não existe uma única fórmula de implantação de política fiscal justa e racional. Estas condições variam no tempo e no espaço. O princípio da praticabilidade altera-se de acordo com os envolvidos, sendo possíveis soluções diferentes. A tecnologia da informação, seguramente, impacta a relação entre contribuintes e administração pública e, conseqüentemente as obrigações tributárias.

Em meio a um cenário de tamanha complexidade da legislação tributária, a busca por soluções alternativas no direito vai ao encontro da proteção não só do contribuinte, mas também da administração pública, na medida em que a praticabilidade beneficia a todos. Apesar de todos desafios, a tecnologia há de ser ponte, não obstáculo no cumprimento da obrigação tributária.

⁴⁷ COSTA, Regina Helena, “Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de lei tributária e direitos dos contribuintes”, Malheiros, São Paulo, 2007, p.262-271.

⁴⁸ BRASIL, 1988, Constituição Federal, “Art. 179 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, Acesso em set.23.

⁴⁹ BRASIL, 2006, Lei Complementar 123/06, Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm, Acesso em ago.23.

⁵⁰ NOVOA, César Garcia, “*Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latino-americana – Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino*”, *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudio Financieros*, Madrid, 2003, p. 68 e ss.

⁵¹ TORRES, Heleno, “Transação em Matéria Tributária e os Limites da sua Revisão Administrativa”, in NOVOA, César Garcia, JIMÉNEZ, Catarina Hoyos, coords., “*El Tributo y su Aplicación: perspectivas para el siglo XXI*”, Tomo II, Madrid, Barcelona e Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 1757-1758.

⁵² NEUMARK, Fritz, “*Principios de la Imposición*”, 2ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 424.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. A informatização da administração pública implicou em uma significativa mudança na relação entre o fisco e o contribuinte, considerando, inclusive, a amplificação do acesso aos dados que a fiscalização passou a ter com criação da obrigação acessória digital. Ordenamentos fiscais complexos, além de dificultar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, ainda impactam negativamente na receita do estado.
2. A obrigação tributária acessória digital há de ser imposta somente por lei, e com a finalidade de instrumentalizar a administração pública na fiscalização e arrecadação de tributos. Tais imposições devem ser feitas dentro dos limites previstos na norma geral e abstrata, e princípios tributários previstos na Constituição Federal de 1988, como o princípio da reserva legal, da neutralidade, da livre iniciativa e da praticabilidade.
3. Como resultado da análise realizada, verifica-se que os projetos analisados tem todos em comum diretrizes formais que vão no sentido de diminuir o volume e complexidade das obrigações tributárias acessórias e conseqüentemente o custo de conformidade tributária no Brasil.
4. Entretanto, a pesquisa também demonstra que, na prática uma crescente institucionalização de normas atreladas ao Sistema Público de Escrituração Digital é imposta ao contribuinte, sem que isto reflita na esperada diminuição do custo tributário, como almejado inicialmente no projeto.
5. O Estatuto Nacional de Simplificação das Obrigações Tributárias Acessórias, que se aplica aos tributos sobre consumo, traz poucas alterações práticas aos contribuintes. A análise realizada permitiu constatar que seu projeto de lei inicial foi significativamente alterado na redação final da lei complementar que o instituiu.
6. Verificou-se também que, por meio do Programa Conformidade Tributária, “Nos Conformes”, que tem resultados pragmáticos bem mais precisos, os contribuintes do ICMS paulista passam a ser classificados em uma pirâmide de riscos, de acordo com a qual é estabelecida uma nova lógica de atuação do Fisco. O programa conta com ações de incentivo à autoregularização, tanto favorecendo o contribuinte bem classificado com condições diferenciadas, quanto avultando os deveres do contribuinte tipificado como devedor contumaz.
7. Em conclusão, pouco se verifica no sentido de diminuição das obrigações acessórias em decorrência dos projetos em vigor, desde a institucionalização do SPED. As regras de imposição de obrigações acessórias permanecem, em sua grande parte, em vigor. As novas normas vão, majoritariamente, no sentido de digitalizar a obrigação acessória, não de eliminá-las, ou diminuir o seu volume.
8. A obrigação tributária deve ter o fim de instrumentalizar a administração pública na instituição e fiscalização de tributos. Para tanto, devem ser respeitados os limites constitucionais tributários, sobretudo o da praticabilidade. Entretanto, a pesquisa permite constatar que as obrigações acessórias digitais, instituídas pelas normas analisadas, apesar de terem formalmente expressa a finalidade de diminuir a quantidade e complexidade da obrigação acessória, na verdade, muito pouco aliviam neste sentido.

6 REFERÊNCIAS

- ALECRIM, Eliza Remédio, “A obrigação acessória no sistema normativo brasileiro”, Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.
- ALESSI, Renato, STAMMATI, Gaetano. “*Istituzioni di diritto tributario*”, Torino, UTET, 1970.
- ATALIBA, Geraldo, “Sistema constitucional tributário brasileiro”, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.
- BALEIRO, Aliomar, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” 8ª ed., atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2010.
- BORGES, José Souto Maior, “Obrigação tributária: uma introdução metodológica”, 3ª. ed., São Paulo, Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso de direito tributário”, 27ª. ed., São Paulo, Saraiva, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso de direito constitucional tributário”, 30ª ed., São Paulo, Malheiros, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio, “Reflexões sobre a obrigação tributária”, São Paulo, Noeses, 2010.
- CICCO, Cláudio de, “História do pensamento jurídico e da filosofia do direito”, 7ª. ed., São Paulo, Saraiva, 2014.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, “Direito, Retórica e Comunicação”, São Paulo, Saraiva, 1997.
- FERREIRA, J. B.; FERREIRA FILHO, A. B, “A internet das Coisas e as Relações Negociais Digitais: Boa-fé e Tutela de Confiança”, *In Direto em Debate*, vol I, São Paulo, Almedina, 2020.
- HORVATH, Estevão, “Lançamento tributário e autolançamento”, 2ª. ed., São Paulo, Quartier Latin, 2010.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro, “*Derecho tributario*”, Madrid, *Editorial de Derecho Financiero*, 1968.
- NABAIS, José Casalta, “Direito fiscal”, 9ª. ed., Coimbra, Almedina, 2016.
- _____. “O dever fundamental de pagar impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo”, Coimbra, Almedina, 2009.
- NEUMARK, Fritz, “*Principios de la Imposición*”, 2ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- NOVOA, César Garcia, “*Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latino-americana – Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino*”, *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudio Financeros*, Madrid, 2003.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa, “Curso de direito tributário”. 10ª. ed., São Paulo, Saraiva, 1990.
- PACHECO, Ângela Maria da Motta, “O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial”, *In* TORRES, Heleno (coord.)”, *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*”, São Paulo, Malheiros, 2005.
- Pricewaterhousecoopers, PWC, “Paying Taxes”*, Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html>
- SOUZA, Rubens Gomes de, “Compêndio de legislação tributária”, São Paulo, Resenha Tributária, 1982.
- TORRES, Heleno, “Transação em Matéria Tributária e os Limites da sua Revisão Administrativa”, *In* NOVOA, César Garcia, JIMÉNEZ, Catarina Hoyos, coords., “*El Tributo y su Aplicación: perspectivas para el siglo XXI*”, Tomo II, Madrid, Barcelona e Buenos Aires, Marcial Pons, 2000.
- VIDIGAL, Carlos Linek. “Poder de tributar: seus efeitos sobre a concorrência”, 2015, Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16102015-162354/pt-br.php>, Acesso em 26 maio 2023.
- ZOCKUN, Maurício, “Regime jurídico da obrigação tributária acessória”, São Paulo, Malheiros Editores, 2005.
- Referências eletrônicas – legislação
- BRASIL, 1966, CTN, Lei 5.172/66. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm, Acesso em jul.23.
- Brasil, 1988, Constituição Federal de 1988, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, Acesso em jul.23.
- BRASIL, 2005, Ajuste SINIEF 07/05, Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ007_05, Acesso em out.23.
- BRASIL, 2006, Lei Complementar 123/06, Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (SIMPLES Nacional), Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm, Acesso em ago.23.

BRASIL, 2007, Protocolo de Cooperação ENAT nº 02/07. Atribuiu a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto da NFS-e, Disponível em <https://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/protocolos/i-2>, Acesso em out.23.

BRASIL, 2007, Decreto 6022/2007, Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm, Acesso em out.23.

BRASIL, 2008, Ajuste SINIEF 77/08, Dispõe sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital – EFD, Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

BRASIL, 2009, Ajuste SINIEF 02/09, Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

BRASIL, 2010, Ajuste SINIEF 21/10, Institui o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais MDF-e, Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

BRASIL, 2012, Instrução Normativa 1252/2012, Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>, Acesso em set.23.

BRASIL, 2013, Instrução Normativa RFB nº 1.420/13, Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD), Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48709>, Acesso em set.23.

BRASIL, 2014, Decreto 8373/14, Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – eSocial e dá outras providências, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8373.htm, Acesso em set.23.

BRASIL, 2015, Instrução Normativa 1571/15. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) , Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65746>, Acesso em set.23.

BRASIL, 2016, Ajuste SINIEF 19/16, Institui a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, modelo 65, e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

BRASIL, 2018, LC 1.320/2018, Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária, Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>, Acesso em set.23.

BRASIL, 2019, Portaria 12071/21, Ministério da Economia. Regulamenta a Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), e dispõe sobre a forma de publicação e de divulgação dos atos relativos às companhias fechadas, estabeleceu que as sociedades anônimas fechadas publicarão gratuitamente seus atos societários na Central de Balanços do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=121010#2297830>, Acesso em out.23.

BRASIL, 2020, Ajuste SINIEF 07/20, Institui o Conhecimento de Transporte Eletrônico e o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico, Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes>, Acesso em set.23.

BRASIL, 2021, Instrução Normativa 2043/21, Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=119859>, Acesso em out.23.

BRASIL, 2021, Projeto de Lei 178/2021, Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155500>, Acesso em mai.23.

BRASIL, 2023, Lei Complementar 179/2023, Institui o Estatuto de Simplificação das Obrigações Acessórias, Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp199.htm, Acesso em out.23

Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, “Mais de 57 mil empresas já estão dispensadas de entregar a GIA”, Disponível em <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Mais-de-57-mil-empresas-ja-estao-dispensadas-de-entregar-a-GIA.aspx>, Acesso em set.23.

Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, “Relação entre o número de contribuintes inscritos de ICMS do Estado de São Paulo,” Disponível em <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acesoinformacao/Paginas/Indicadores%20de%20Efeito%20de%20Fiscaliza%C3%A7%C3%A3o%20Rela%C3%A7%C3%A3o%20n%C3%BAmero%20de%20contribuintes%20inscritos%20no%20ICMS%20-%20n%C3%BAmero%20total%20de%20fiscais.aspx>, Acesso em out.23.