

Custos de Conformidade e Tributação

Caio Augusto Takano

<http://lattes.cnpq.br/4954922775237101>

1. Introdução

Não é novidade afirmar que o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Também não surpreenderá o leitor a afirmação de que, no ranking dos países que apresentam maiores índices de custos de conformidade – isto é, o valor que paga para pagar tributos –, o Brasil ocupa, há longa data, o primeiro lugar em termos de horas gastas em média para o cumprimento das obrigações tributárias¹.

Ilustrativo, nesse sentido, são as lições de Cedric Sandford, que, embora criado sob a perspectiva da ciência econômica, demonstram a dinâmica própria dos ônus decorrentes dos custos de conformidade sempre que há a introdução de um novo imposto ou modificações legislativas. Os custos iniciais (*commencement costs*), necessários para o cumprimento de uma nova legislação tributária (e.g.: instituindo novas regras tributárias), impactam de forma bastante significativa uma empresa, gerando custos que, no mais das vezes, podem ser mais elevados que os próprios custos para obedecer regularmente à legislação tributária (*regular costs*), causando ao contribuinte custos de conformidade temporários (*temporary costs*), mais onerosos, até que ele tenha se adaptado às mudanças legislativas².

De igual sorte, novas modificações na legislação implicarão efeito semelhante, aumentando-se os custos de conformidade (e originando custos de conformidade temporários, embora mais elevados), que, após o contribuinte se adaptar às novas mudanças, estabilizar-se-ão em um nível superior àquele que anteriormente havia.

Mas o que significa, sob uma perspectiva jurídica, tal afirmação? Os custos de conformidade, posto configurarem figura própria das ciências econômicas, passam a ser dado juridicamente

¹Cf. Banco Mundial. 2021. Doing Business Subnacional Brasil 2021. Washington, DC: Banco Mundial. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO, p. 5.

²Cf. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 17.

relevante ao regime jurídico dos deveres instrumentais tributários (ou obrigações acessórias³). A instituição de um novo dever ou de novas exigências ao contribuinte não é juridicamente neutra, pelo contrário, por gerar custos significativos, afeta diretamente a justiça distributiva, a livre concorrência e a igualdade de um sistema jurídico, causando-lhe distorções, se tais deveres forem exigidos desmedidamente.

É interessante a constatação do paradoxo que circunscreve o tema, como apontado por Luís Eduardo Schoueri: se, por um lado, espera-se da informatização da Administração Tributária uma racionalização e uma simplificação do processo de arrecadação, por outro, não há como ignorar que ela resultou num aumento de deveres instrumentais – e, portanto, maior complexidade –, exigindo-se novos deveres sempre que um novo passo era dado em direção à informatização⁴. Nesse sentido, observa Roque Carrazza que, com a informatização, surgiu a necessidade de as empresas contratarem funcionários qualificados, adquirirem *softwares* caros, manterem sistemas de computação, que são na maioria das vezes bastante complexos, gerando gastos que, em muitos casos, podem superar o valor do próprio tributo devido⁵.

Diante deste cenário, é necessário que se compreendam os impactos jurídicos dos custos de conformidade e, fundamentalmente, quais são os instrumentos para o seu controle. Eis o desafio que se apresenta.

2. Impactos jurídicos dos custos de conformidade no sistema tributário

Os custos de conformidade não são neutros. Há um consenso entre os economistas que tais custos são horizontalmente desiguais e caracterizados por uma tendência à regressividade⁶, i.e., que tais custos não são distribuídos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte.

³No sentido de criticar a terminologia utilizada pelo CTN, por todos, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1975, p. 384.

⁴Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 500.

⁵Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 216, Nota de Rodapé nº 281.

⁶Cf. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 146.

Isto poque, por serem “fixos”⁷, seus impactos serão tanto maiores quanto menor for o porte econômico de seus destinatários. Neste ponto, importa salientar que os custos de conformidade, enquanto efeitos da exigência de deveres instrumentais, também implicam consequências jurídicas, não se tratando de dado meramente econômico, sem qualquer relevância para o direito. Conforme aponta Cedric Sandford, os custos de conformidade geram uma desigualdade horizontal e possuem uma forte tendência à regressividade. Em seus estudos, o Professor Emérito da Universidade de Bath constatou que empresas de maior porte econômico, ainda que de uma mesma atividade, arcam, proporcionalmente, com menores custos de conformidade⁸, em comparação com empresas de porte menor.

É interessante perceber que tal regressão não se dá apenas entre empresas de diferentes portes econômicos. Como demonstra Trevor Baldwin, há diferenças significativas, inclusive, entre as empresas consideradas do mesmo porte, em razão de pequenas variações de seu tamanho⁹. Embora os estudos de Sandford e de Baldwin tenham sido realizados, respectivamente, nas décadas de 70 e de 80, não há razões para que se considerem suas conclusões inconsistentes com o cenário atual, em especial o brasileiro. A evidenciar tal assertiva, em idêntico sentido apontaram os resultados da pesquisa realizada por Aldo Bertolucci, no Brasil, já no início deste século¹⁰. Daí a constatação de que pequenas empresas possuem “economias de escala inversa” em relação ao cumprimento de seus deveres instrumentais¹¹.

Em aprofundado estudo sobre a complexidade dos sistemas tributários, Vito Tanzi relata que, em 2005, os custos de conformidade representaram 5,9% dos rendimentos dos contribuintes

⁷O Autor reconhece que tais custos poderão ser influenciados por outros fatores do mercado, como computadores que, embora correspondam a configurações mínimas exigidas pelos sistemas informatizados, possuam diferentes preços em relações a outros fatores diferenciais, que, porventura, possam apresentar, ou até mesmo a capacidade de o empresário obter preços melhores de seus fornecedores. Contudo, pela utilização do termo “fixo”, busca o autor contrapor tais custos a qualquer ônus tributário que, em alguma medida, leve em consideração aspectos subjetivos daqueles a quem se destina.

⁸No original: “(...) it does seem to be well-founded that compliance costs generate horizontal inequity and have a marked tendency to regressiveness”. Cf. SANDFORD, Cedric. Tax compliance costs matter: chancellor please note. *British Tax Review* 1976. London: Sweet & Maxwell Limited, 1976, p. 209. Também na Europa os deveres instrumentais instituídos para auxiliar a arrecadação do VAT implicam esse mesmo efeito, como aponta Cnossen: “Since compliance costs are largely fixed costs independent of the VAT payable, they fall especially heavily on small traders. The compliance costs of small traders (with turnover below EUR 60,000) are of the order of 2% of turnover, but costs are merely 0.3% for larger firms (with turnover above EUR 1 million)”. Cf. CNOSEN, Sijbren. Is the VAT’s Sixth Directive Becoming an Anachronism? In *International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation*: December 2003, p. 437.

⁹Cf. BALDWIN, Trevor. Taxation compliance costs – implications for the small business. *British Tax Review* 1989. London: Sweet & Maxwell, 1989, p. 349.

¹⁰Cf. BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Quanto custa pagar tributos*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 142.

¹¹Cf. MEMON, Najeeb. How to tax small businesses in the informal economy: a comparative analysis of presumptive income tax designs. In *Bulletin for international taxation*: May 2010, p. 292.

norte-americanos que auferiram renda bruta ajustada inferior a \$20.000 (vinte mil dólares), ao passo que representaram 0,5% para aqueles cujos rendimentos foram superiores a \$200.000 (duzentos mil dólares)¹², evidenciando a referida característica da regressividade, aliás, constatada pela quase unanimidade de estudos que o precederam¹³. Conquanto mais de uma década tenha passado, o raciocínio subjacente às conclusões alcançadas também se mantém incólume.

Tal efeito merece especial atenção, pois coloca em evidência que os custos de conformidade não são distribuídos igualmente entre os destinatários das normas jurídicas que impõem deveres instrumentais. Tal constatação expõe o equívoco do raciocínio esposado por Saldanha Sanches, no sentido de que, por todo custo estatal ser inevitavelmente suportado pelos contribuintes, tratar-se-ia de mera questão de saber qual seria a forma mais eficiente de proceder às atividades de arrecadação e fiscalização de tributos, de modo a minimizar os custos globais que as acompanham¹⁴.

Afinal, se é verdadeiro que, sob um aspecto global, os contribuintes arcam com todos os custos estatais, é falsa a premissa de que seja indiferente que a gestão tributária seja exercida pelo Poder Público ou por terceiros. A forma como esse “ônus” é repartido, em cada uma das opções, faz com que, sob a ótica do Princípio da Isonomia, haja uma preferência pelo exercício da gestão tributária pela Administração e não pelos administrados¹⁵, já que a última é repartida de forma desigual, mais onerosa e muito mais suscetível de lhe implicar restrições.

Ademais, as pequenas empresas sofrem com a perda de relevante capital de giro (proporcionalmente, em montante muito mais significativo do que as grandes empresas), que passa a ser utilizado com o único fim de cumprir a legislação tributária. Como constatou Fred J. Müller, a maioria dos registros (documentos fiscais, livros contábeis e escrituração fiscal etc.) mantidos por pequenas empresas era guardada unicamente para fins tributários, não possuindo

¹²Cf. TANZI, Vito. Complexity in taxation: origin and consequences. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 37.

¹³Idêntica conclusão é alcançada por Chris Evans, após analisar mais de 60 estudos sobre os custos operacionais tributários realizados a partir da década de 1980. Em suas palavras: “The studies in the appendix also suggest that administrative costs are absolutely and relatively less burdensome than compliance costs. Those studies that do address administrative costs suggest that they rarely exceed 1% of revenue yield, and more usually come in well below 1%.”. Cf. EVANS, Chris. Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs. In *eJournal of Tax Research*, n. 64, 2003, pp. 1-29. Disponível em: <<http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2003/4.html#Heading7>>

¹⁴Cf. SALDANHA SANCHES, J. L. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010, p. 59.

¹⁵Cf. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 160.

qualquer outra utilidade para as operações e até mesmo para a contabilidade da firma. Por essa razão, tais custos foram denominados pelo autor de “custos estéreis de conformidade”¹⁶.

Embora seu estudo tenha sido realizado na década de 60, não há razões para que entenda que suas conclusões estejam ultrapassadas. Pelo contrário, vê-se que o distanciamento entre a ciência contábil e o direito tributário tem se fortalecido nos últimos anos, inclusive no Brasil a partir da Lei nº 11.638/2007, o que aponta para a atualidade da assertiva. E por mais que micro e pequenas empresas, optantes pelo Simples Nacional, em regra estejam dispensadas de entregar seus deveres instrumentais pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e, em regra, contém com procedimentos mais facilitados, fato é que, ainda assim, há inúmeros gastos por essas empresas para cumprir suas obrigações tributárias, até em razão de regimes tributários específicos que, mesmo sendo optantes do regime unificado, não estão dispensados, como o recolhimento do ICMS-ST, do diferencial de alíquota, de tributos sobre a importação, dentre tantas outras exceções previstas no art. 13 da Lei Complementar nº 123/06.

Parece-nos, pois, correto asseverar que, embora economicamente tais custos sejam necessariamente suportados por alguém, seja o contribuinte ou a administração pública, tais custos acarretam uma carga desproporcional ao tamanho da empresa¹⁷ e, portanto, devem ser evitados ou minimizados sempre que possível. Tais ideias fortalecem a afirmação de que a mera comodidade da Administração não justifica a imposição de deveres instrumentais.

Como se vê, há uma forte tensão entre o interesse da Administração Tributária em possuir o maior número de informações sobre os contribuintes e suas atividades econômicas, com a maior exatidão possível, dentro do escopo de se aumentar a eficiência da arrecadação, e o preço para que a autoridade fiscal obtenha tais informações – complexidade legislativa e elevados custos aos contribuintes – que, paradoxalmente, poderão conduzir à ineficiência da tributação naquele sistema¹⁸, na medida em que se afastam das máximas de eficiência defendidas por Adam Smith, nomeadamente a de que a contribuição de cada cidadão seja proporcional à sua respectiva

¹⁶Cf. MÜLLER, Fred J. *The burden of compliance*. N.C.: Washington State Department of Commerce and Economic Development, Seattle Bureau of Business Research, 1963, p. 57.

¹⁷Cf. MÜLLER, Fred J. *The burden of compliance*. N.C.: Washington State Department of Commerce and Economic Development, Seattle Bureau of Business Research, 1963, p. 50.

¹⁸Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 74.

capacidade e a de que os cidadãos devem pagar o mínimo possível além do que se recolhe aos cofres públicos¹⁹.

É forçoso reconhecer, pois, que os custos de conformidade, sobre não serem neutros, restringem direitos e garantias fundamentais do contribuinte, como a isonomia, livre iniciativa e capacidade contributiva. E, como qualquer restrição a direitos fundamentais do contribuinte, é necessário que se estabeleçam limites para que tais restrições não configurem verdadeiras violações a esses direitos.

3. Controle dos custos de conformidade

Conquanto necessários para a adequada formalização da obrigação tributária, bem como para garantir a eficiência da atividade fiscalizatória, a instituição de novos deveres instrumentais deverá levar em consideração os custos de conformidade deles decorrentes e os seus potenciais efeitos jurídicos – *restrições* à isonomia e à livre iniciativa, que, em razão de sua tendência à regressividade e desigualdade, podem atuar como um fator de desequilíbrio da competição de pequenas empresas e autônomos –, somente encontrando *justificação* no ordenamento jurídico aqueles que, por promoverem com maior intensidade outros valores igualmente prestigiados pela Constituição Federal – como a própria igualdade, pela aplicação isonômica da lei, e a livre concorrência –, atendam ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, sob pena de aquelas restrições configurarem verdadeiras *violações* àqueles princípios.

Sob essa perspectiva, nem sempre elevados custos de conformidade apontarão deficiências do sistema tributário e vice-versa: o importante é verificar, em cada caso, se os custos de conformidade decorrentes da legislação tributária encontram uma *justificação* no ordenamento jurídico.

Exemplificando: a obrigação da escrituração digital e adoção de sistemas informatizados específicos para o cumprimento das obrigações tributárias poderão se justificar em setores produtivos em que há maior grau de sonegação, ainda que sejam bastante onerosas, enquanto que poderão não se justificar se instituídas a microempreendedores individuais que não teriam recursos ou conhecimentos técnicos para suportar esse encargo tributário, ainda que seja uma

¹⁹Cf. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. Livro V. Capítulo II. São Paulo: Wmfmartinsfontes, 2013, pp. 1046-1047.

escrituração ou sistema informatizado mais simplificado do que aquele exigido para empresas maiores²⁰.

Também haverá situações em que os custos de conformidade, posto que elevados, poderão se justificar não apenas mediante as circunstâncias concretas dentro das quais são impostos, como também pela sua forma de instituição. Por exemplo, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, percebendo os elevados custos para a implementação da Ficha de Controle de Importação (FCI), instituída para instrumentalizar, no âmbito do ICMS, a aplicação da alíquota interestadual de 4% para operações mercantis interestaduais com bens importados, instituída pela Resolução do Senado nº 13/2012, prorrogou por mais de uma vez o prazo de obrigatoriedade para o cumprimento daquele dever instrumental, “diluindo” os *commencement costs* em um prazo maior, ao mesmo tempo que editava medidas que esclareciam e simplificavam o seu preenchimento, diminuindo gastos inerentes ao seu aprendizado²¹.

Caberá ao intérprete, portanto, ponderar no caso concreto se a finalidade justifica as *restrições* a direitos fundamentais do contribuinte decorrentes dos custos de conformidade. Dito de outro modo: os custos de conformidade não são, em si, contrários à isonomia e à Ordem Econômica, ainda que de sua instituição resultar *restrições* à livre iniciativa e à própria isonomia. Sua compatibilização com o ordenamento jurídico dependerá, essencialmente, do exame da proporcionalidade, pelo qual o intérprete poderá verificar se, diante das peculiaridades de cada caso, há *justificação* para o aumento dos custos operacionais do sistema tributário e, em especial, daqueles arcados pelo contribuinte.

O que busca enfatizar, neste estudo, é que os custos de conformidade, enquanto efeito econômico da instituição de deveres instrumentais, igualmente implicam efeitos jurídicos, ao *restringir* direitos fundamentais dos administrados por conta de sua natureza regressiva, já não podem mais ser desprezados no estudo dos deveres instrumentais tributários.

²⁰Em mesa de debates realizada na Universidade de São Paulo sobre o tema “Questões específicas para pequenas e médias empresas e sistemas simplificados”, em 10 de junho de 2014, coordenado pelo Professor Titular Luís Eduardo Schoueri, o prof. José Levi Mello do Amaral Junior relatou o fracasso do governo federal na tentativa de se obrigar a informatização para o recolhimento dos tributos devidos pelos microempreendedores individuais em 2013, o que motivou a reintrodução da possibilidade de recolhimento por boleto, tornando a utilização de sistemas informatizados para microempreendedores individuais opcional.

²¹Para uma evolução normativa dos instrumentos editados para neutralizar a guerra dos portos, cf. TAKANO, Caio Augusto. A guerra dos portos e a estabilidade da federação brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 30. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 117-133.

A consequência deste raciocínio é imediata: passam a ser questionáveis quaisquer exigências de deveres instrumentais em multiplicidade, que busquem obter rigorosamente uma mesma informação, que, por vezes, já se encontra disponível no próprio banco de informações da Administração Pública, ainda que de outro ente federativo, do qual tais informações possam ser requisitadas, gerando custos desnecessários aos contribuintes.

Elidie Bifano, em estudo inédito, apontou as consequências dessa multiplicidade de exigências da mesma informação tanto sob a perspectiva do contribuinte quanto da autoridade fiscal, evidenciando a importância de eliminá-la. Para os contribuintes, além dos elevados custos para preparação e cumprimento daqueles deveres, existiria o alto risco de autuações, multas elevadas em decorrência de informações inexatas, incompletas ou diferentes de outras que constem no sistema da fazenda, dificuldade de obtenção de certidões negativas de débito, etc.; enquanto que para o fisco, além do custo operacional, haveria custos adicionais para análise da consistência das informações prestadas nos diversos deveres instrumentais, aumento de gastos com o contencioso administrativo e judicial, risco de erros de avaliações e os elevados custos oriundos de eventuais erros nas autuações dos contribuintes²².

Neste cenário, não parece haver justificativa que, com a informatização das administrações tributárias e a crescente integração entre elas, bastando a criação de lei ou a celebração de Convênios, para que se permita o intercâmbio de informações (art. 199 do CTN) de forma praticamente instantânea²³, mantenha-se um sistema tributário em que os seus custos operacionais sejam arcados apenas pelo contribuinte, dentro do fenômeno que Ferreiro Lapatza chamou de “privatização da gestão tributária”²⁴. passa a haver, em muitos casos, outros meios igualmente aptos a realizar com igual intensidade os objetivos da fiscalização tributária e que impliquem menor *restrição* à isonomia e à livre iniciativa, já que não será colocado nas costas dos contribuintes todo o peso da correta operacionalidade do sistema tributário.

²²Cf. BIFANO, Elidie Palma. *Análise das obrigações acessórias*. Estudo inédito realizado pela Associação Comercial de São Paulo em parceria com a PricewaterhouseCoopers – PWC. São Paulo: Janeiro 2012, pp. 56-57.

²³Aqui merece destaque o projeto SPED, em especial a Nota Fiscal eletrônica, que permite a comunicação instantânea, no momento da aprovação da emissão do documento fiscal, de todas as Secretarias de Fazendas interessadas na informação, bem como da própria Receita Federal do Brasil.

²⁴Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37. Madrid: Civitas, 1983, pp. 81-94.

Daí se evidenciar a possibilidade de se aplicar o exame de proporcionalidade em cada caso concreto, analisando a adequação (se a prestação, objeto do dever instituído, é apta para realizar o “interesse da arrecadação ou da fiscalização”, nos termos do art. 113, §2º do CTN²⁵); necessidade (se, dentre as prestações possíveis para se atingir em igual intensidade o “interesse da arrecadação ou da fiscalização”, é aquele que causa menor restrição aos direitos fundamentais dos administrados); e proporcionalidade em sentido estrito (se as vantagens obtidas pela consecução do fim – “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” – superam as desvantagens decorrentes da escolha do meio – restrições a direitos fundamentais decorrentes da exigência do dever instrumental, como aquelas decorrentes dos efeitos jurídicos dos custos de conformidade).

Embora tal enunciado não fosse necessário, uma vez que a proporcionalidade dos atos estatais decorre do próprio Estado de Direito, a relação meio/fim, contida na estrutura dos deveres instrumentais, não apenas determina que os meios sejam aptos para que alcancem o fim, como impõe que as vantagens obtidas pela promoção daquela finalidade (fomento à livre concorrência, combate à evasão fiscal e promoção da isonomia geral dos contribuintes) sejam maiores do que as restrições a princípios e direitos fundamentais causadas pela escolha por aquele meio (livre iniciativa, liberdade, capacidade contributiva e isonomia individual).

Daí o acerto do pensamento de Humberto Ávila, para quem é consistente a aplicação do dever de proporcionalidade às normas que estabelecem deveres instrumentais, justamente porque tais normas possuem uma “eficácia extrafiscal”, isto é, não buscam a arrecadação, contudo visam a atingir um fim externo à própria finalidade arrecadatória (como a livre concorrência ou até mesmo a praticabilidade), ao mesmo tempo em que restringem os direitos de liberdade dos administrados²⁶

A regra da proporcionalidade busca, em síntese, estabelecer critérios de pertinência entre meios e fins de uma norma jurídica. Assim, o exame da proporcionalidade de determinado ato do Poder Público há de ser feito a partir da identificação da finalidade do ato e passar por três exames: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Um meio será

²⁵Sobre o conteúdo jurídico do art. 113, §2º do CTN e suas implicações ao regime jurídico dos deveres instrumentais tributários, cf. TAKANO, Caio Augusto. Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

²⁶Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 98.

adequado caso, no momento em que for instituído, for eficiente para contribuir com a realização gradual do fim; será necessário, se inexistir outro meio para promover com igual intensidade aquele fim, em que se restrinjam, em menor grau, os direitos fundamentais afetados; e, derradeiramente, será proporcional em sentido estrito havendo, no caso concreto, um equilíbrio entre a importância da realização do fim e a intensidade de restrição causada aos direitos fundamentais²⁷.

Tais critérios, por exigirem elevado grau de subjetividade, dependerão do caso no qual serão aplicados, razão pela qual o controle da intervenção estatal apenas poderá se dar mediante às circunstâncias fáticas e jurídicas de um caso concreto. Se isso for verdade, exatamente pelo fato de inexistir qualquer regra ou princípio a orientar, *a priori*, nas hipóteses de conflito entre normas jurídicas, qual princípio ou direito fundamental que abstratamente deva ser privilegiado²⁸ é que se afirma que a aplicação do teste da proporcionalidade é necessariamente casuística²⁹.

Destarte, sempre, que um ato de intervenção estatal restringir um direito fundamental, há que se indagar se tal medida é adequada para fomentar seu objetivo; se não há outra medida menos restritiva, mas tão eficiente quanto para alcançar aquele fim; e se há equilíbrio entre a restrição de direitos que o meio implica e a promoção da finalidade buscada³⁰. Apenas a norma que responder afirmativamente a todas estas questões obedecerá às exigências da proporcionalidade.

Caberá ao intérprete indagar, a cada nova exigência de deveres instrumentais, se os ganhos no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos supera os efeitos negativos (desigualdade horizontal e regressividade) causados pela instituição daquele dever, exigindo-se que tais deveres sejam estritamente necessários para assegurar o cumprimento da legislação tributária, inclusive, levando-se em consideração nessa análise, o atual contexto de intensa informatização

²⁷Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 414-424.

²⁸Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 198. Embora o autor não adote mais a distinção entre princípios e regras (todos seriam somente regras jurídicas), pensamos que a sua observação quanto à inexistência de norma que oriente uma preponderância em abstrato é valiosa para quem se vale da referida classificação normativa, como se faz neste estudo.

²⁹Cf. KORYCKA, Milena. The principles of law, the test of coherence and political morality. In BOROWSKI, Martin (Ed.). *On the nature of legal principles*. Stuttgart: Franz Steiner Verlag / Nomos, 2010, p. 168.

³⁰Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 179.

fiscal, com inúmeras as inovações tecnológicas e o maior nível de acesso às informações do contribuinte pelas diversas esferas do Poder Público.

4. Conclusão

Buscou-se reforçar a ideia – bastante difundida nos países de tradição anglo-saxônica – de que os custos de conformidade são relevantes para um sistema tributário. Neste ponto, recorda-se a lição de CEDRIC SANDFORD, no sentido de que melhores decisões de política fiscal poderão ser tomadas caso seja reconhecida a existência dos custos de conformidade, se forem conhecidas as suas características e, ainda, se for possível medir a sua magnitude. Em precioso estudo, ao analisar os custos de conformidade vinculados à instituição de um novo tributo (em especial os custos fixos, conhecidos como “*commencement costs*”), concluiu-se que deveria haver uma *justificação* para a imposição de um novo tributo, que demonstre a prevalência dos ganhos em arrecadação sobre os custos dessa mudança (administrativos e de conformidade)³¹.

Em nosso ordenamento jurídico, em que se espera a prevalência dos direitos fundamentais sobre os interesses arrecadatórios da administração tributária³², é necessário que qualquer atuação estatal deva se submeter a rigoroso controle jurídico, impedindo a realização de medidas que violem direitos dos cidadãos. Toda imposição de dever deve ser justificada e restringir ao mínimo possível os direitos e garantias individuais na busca de seus objetivos.

Um sistema tributário mais racional, em que se permite o controle de excessos por parte das Administrações Tributárias e a eliminação de burocracias desnecessárias, é imprescindível na busca pelo aumento da competitividade internacional das empresas brasileiras, promovendo, desse modo, o desenvolvimento nacional. Como aponta Paulo Ayres Barreto, a inserção das empresas no mercado internacional não é apenas uma imperiosa necessidade do mercado, mas também é variável estatisticamente relevante ao crescimento do produto interno bruto³³.

Em síntese, e aqui nos recordamos das eloquentes lições de Luís Eduardo Schoueri: “o dever instrumental não vai ao ponto de o particular substituir a própria Administração em sua tarefa

³¹Cf. SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 150.

³²Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 858.

³³Cf. BARRETO, Paulo Ayres. A tributação, por empresas brasileiras, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas e coligadas. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 17º Volume. São Paulo: Dialética, 2013, p. 219.

interna de manipular os dados de que ela já dispõe”³⁴. Pelo contrário, a informatização fiscal deve atuar como vetor no sentido de uma racionalização da atividade fiscalizatória, visando a um equilíbrio na cooperação entre fisco e contribuinte para o funcionamento harmônico do sistema tributário.

Referências

BANCO MUNDIAL. 2021. Doing Business Subnacional Brasil 2021. Washington, DC: Banco Mundial. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO.

SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1975.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

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

Cf. SANDFORD, Cedric. Tax compliance costs matter: chancellor please note. *British Tax Review 1976*. London: Sweet & Maxwell Limited, 1976, p. 209.

CNOSSEN, Sijbren. Is the VAT's Sixth Directive Becoming an Anachronism? In *International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation: December 2003*.

BALDWIN, Trevor. Taxation compliance costs – implications for the small business. *British Tax Review 1989*. London: Sweet & Maxwell, 1989.

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

MEMON, Najeeb. How to tax small businesses in the informal economy: a comparative analysis of presumptive income tax designs. In *Bulletin for international taxation*: May 2010.

TANZI, Vito. Complexity in taxation: origin and consequences. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

EVANS, Chris. Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs. In *eJournal of Tax Research*, n. 64, 2003.

³⁴Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 500.

- SALDANHA SANCHES, J. L. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010.
- MÜLLER, Fred J. *The burden of compliance*. N.C.: Washington State Department of Commerce and Economic Development, Seattle Bureau of Business Research, 1963.
- TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária (Cadernos de pesquisas tributárias n. 12)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. Livro V. Capítulo II. São Paulo: Wmfmartinsfontes, 2013.
- TAKANO, Caio Augusto. A guerra dos portos e a estabilidade da federação brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 30. São Paulo: Dialética, 2014.
- BIFANO, Elidie Palma. *Análise das obrigações acessórias*. Estudo inédito realizado pela Associação Comercial de São Paulo em parceria com a PricewaterhouseCoopers – PWC. São Paulo: Janeiro 2012.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37. Madrid: Civitas, 1983.
- TAKANO, Caio Augusto. Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- KORYCKA, Milena. The principles of law, the test of coherence and political morality. In BOROWSKI, Martin (Ed.). *On the nature of legal principles*. Stuttgart: Franz Steiner Verlag / Nomos, 2010.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BARRETO, Paulo Ayres. A tributação, por empresas brasileiras, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas e coligadas. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 17º Volume. São Paulo: Dialética, 2013.