

NOTA FISCAL ELETRÔNICA: FACILITAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PARA O EMPRESÁRIO

Thiago Moreira da Silva¹

1 INTRODUÇÃO

Em 2011, a Presidência da República publicou um interessante trabalho intitulado Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Brasileiro, do qual podemos destacar um trecho curto, porém, bastante expressivo, que embasa as reflexões deste texto:

além das excessivas obrigações acessórias, as mudanças recorrentes de regras e normas causam insegurança jurídica às empresas e cooperativas e, muitas vezes, inviabilizam a formalização de micro e pequenos empreendimentos (Brasil, 2011, p. 35).

Neste trabalho, devemos focar na primeira frase da citação, na qual está reconhecido que as obrigações acessórias são excessivas no Brasil.

O referido tema não costuma ser alvo dos juristas. Estudos acadêmicos acabam por se focar no ambiente legal para a criação do tributo, a constitucionalidade e/ou legalidade, mas poucos se voltam para uma análise de como a obrigação tributária será cumprida e suas repercussões no Sistema Tributário Nacional (STN).

Muitas vezes, o estudo do cumprimento das obrigações acessórias é relegado à área da contabilidade, porém, também deve ser objeto de estudo dos juristas, que a partir de uma análise com foco legal e constitucional poderá afirmar se o contribuinte, ao cumprir a obrigação tributária, está dentro dos limites previstos na Constituição e na legislação tributária. Neste texto, pretendemos efetuar uma breve análise das obrigações acessórias e apontar uma possível solução para o referido problema.

2 AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

A definição legal e as bases para o entendimento da obrigação acessória encontram-se nos §§ 2º e 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN (Brasil, 1966):

1. Advogado analista no Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) Nacional.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

.....
§ 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.

Podemos observar que a definição legal não restringe muito as obrigações acessórias, deixando o conceito aberto. No entanto, a partir desta, constatamos que a obrigação acessória revela-se de grande importância, pois seu não cumprimento possui repercussões pecuniárias.

Carvalho (2009) define obrigações acessórias como deveres instrumentais, entre os quais se relacionam escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária. Porém, esse não é o foco que queremos abordar neste trabalho, mas a amplitude do termo “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, que acaba por levar ao excessivo uso desse instrumento.

Machado (2004) manifesta-se acerca do tema de forma contundente e em linha de pensamento próxima do nosso alvo, ao afirmar que obrigações acessórias devem ser meros deveres instrumentais – adequados, necessários e não excessivos –, empregados com o intuito de aferir as obrigações principais.

Apesar dos parcos limites legais previstos em lei e na doutrina, as obrigações acessórias no Brasil mostram-se excessivas. O custo necessário para os contribuintes cumprirem suas obrigações com o Fisco é estimado em R\$ 7,2 bilhões por ano (Bertolucci e Nascimento, 2002), e a burocracia consome 7% do tempo das empresas, enquanto a média da América Latina é de 4,1% (Brasil, 2011). Tal informação nos remete a 2002, o que nos leva a crer que os valores atuais são bem superiores, ou seja, podemos observar que a interpretação da doutrina, a qual diz que as obrigações acessórias devem se limitar ao mínimo necessário para que a administração pública possa exercer o seu dever de fiscalização do tributo e evitar a sonegação, vem sendo sumariamente desrespeitada.

3 EMPREENDEDORISMO E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O custo de conformidade e a forma como o tributo é recolhido merecem ser analisados sob a perspectiva de sua função para a criação ou manutenção de uma racionalidade dentro do sistema.

De nada adianta um sistema tributário que seja justo sob a ótica das alíquotas, mas cujo cumprimento seja impossível. O Brasil possui uma mentalidade empreendedora latente, que não deveria ser limitada pela complexidade tributária do país, conforme pode ser observado na tabela 1.

TABELA 1
Taxa de potenciais empreendedores
(Em %)

Países	Taxa de potenciais empreendedores ¹
Brasil	28,1
África do Sul	12,4
Alemanha	8,1
China	26,4
Estados Unidos	16,4
Índia	19,7
México	16,1
Rússia	5,0

Fonte: GEM, 2016.

Nota: ¹ Porcentagem da população de 18 a 64 anos que afirmou, em 2016, pretender abrir um novo negócio nos três anos seguintes, independentemente de possuírem ou não algum negócio.

De acordo com as informações apresentadas na tabela 1, o Brasil possui um grande potencial empreendedor, evidenciando que o desejo de abrir uma empresa ainda faz parte do cotidiano, mesmo diante de um sistema tributário complexo e que desestimula a atividade produtiva.

O excesso de obrigações acessórias e suas constantes mudanças de regras servem de desincentivo à atividade produtiva no país. Mesmo o Simples Nacional exige a adoção de seis livros fiscais/contábeis diferentes (Brasil, 2011), o que realça o fato de que o sistema simplificado é voltado para pequenos negócios e, ainda assim, se mostra excessivamente complexo.

4 FUNÇÃO DISTRIBUTIVA DA TRIBUTAÇÃO E O INCENTIVO AOS PEQUENOS NEGÓCIOS

Vimos anteriormente a definição das obrigações acessórias no Brasil e os limites nos quais ela deve se pautar, exigindo somente o mínimo necessário para que o Fisco exerça sua função de fiscalização. Logo em seguida, observamos como as obrigações acessórias servem de desincentivo para o empreendedorismo no país. A partir desta seção, apresentaremos as funções da tributação, como ela se encaixa diante das obrigações acessórias e, por fim, como é possível incentivar pequenos negócios ao atender tais funções.

Segundo Lageman (2012), a tributação tem uma função distributiva implicando uma ação social sobre a forma de divisão do consumo, da renda e do patrimônio entre os membros da sociedade.

De acordo com Krugman (2011), a concentração de renda nos Estados Unidos está cada vez maior, centralizando-se nas mãos da camada 0,1% mais rica da população. Para ele, a concentração intensa de renda é incompatível com uma democracia real, questão reforçada pelo amplo estudo efetuado por Piketty (2014).

Ao juntarmos o conceito de função distributiva da tributação com as análises de Krugman e Piketty, observamos que a desconcentração de renda e a continuidade de um regime democrático somente serão possíveis com o respeito a essa função distributiva.

Uma das formas de incentivar a distribuição da renda é o estímulo ao pequeno empreendedorismo, pois, por meio de uma atividade empreendedora pulverizada, seria possível evitar a concentração de empresas nas mãos de uma única parcela da sociedade e, por consequência, haveria um menor acúmulo de renda, prejudicial não só à economia como também à democracia.

Sob essa ótica, um dos métodos de incentivo ao empreendedorismo está na diminuição e simplificação das obrigações acessórias às quais os empresários estão sujeitos para o seu regular cumprimento.

É interessante observar que, entre os empresários, 44,8% indicam o sistema tributário como fator limitante da atividade empreendedora. Essa porcentagem aumenta para 49,3% entre os empreendedores já estabelecidos, fazendo com que uma possível explicação seja que, quanto mais o empreendedor se relaciona com o sistema tributário brasileiro, pior é sua percepção sobre seu funcionamento (GEM, 2017).

O peso dos tributos e seus respectivos custos com obrigações acessórias são apontados pelos empreendedores no Brasil como o principal motivo para que as empresas parem de funcionar (Sebrae, 2016), revelando a insanidade que o sistema de tributação utilizado no país representa no dia a dia da prática tributária.

5 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: QUESTIONAMENTOS DA DOUTRINA

Primeiramente, analisamos as obrigações acessórias dentro da legislação pátria e, em seguida, avaliamos a relação entre elas e o empreendedorismo. Posteriormente, tecemos comentários sobre como a função distributiva do tributo se relaciona com esse tipo de obrigação. Nesta seção, analisaremos como a doutrina aborda o tema das obrigações acessórias com foco em sua legalidade.

Vejam os que Derzi (2000, p. 709-710) nos traz sobre o tema:

o fato gerador da obrigação acessória também decorre de lei. A lei cria os deveres acessórios, em seus contornos básicos, e remete ao regulamento a pormenorização de tais deveres. Mas eles são e devem estar antes plasmados, modelados e informados na própria lei. Ao dizer o CTN que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma, da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115), não rompe com o princípio fundamental da legalidade, apenas reconhece que existe margem de discricionariedade para que, dentro dos limites da lei, o regulamento e demais atos administrativos normativos explicitem a própria lei, viabilizando sua fiel aplicação.

No mesmo sentido, manifesta-se Bastos (1998, p. 147):

a obrigação acessória constitui uma obrigação positiva ou negativa (de fazer ou não fazer), que só pode ser imposta mediante previsão legal. Sendo de natureza tributária, só se torna legítima a obrigação que resultar da lei. O Poder Público não poderá instituí-la por meio de decreto, se a seu respeito nada dispõe a lei específica. Será inconstitucional a criação de obrigação acessória por meio de resolução ou qualquer ato normativo.

Dessa forma, podemos observar que existe um posicionamento a favor de uma legalidade estrita com relação a obrigações acessórias, questão abordada por diversos autores.

O ponto a ser enfatizado é que a discussão sobre obrigações acessórias costuma se limitar à necessidade ou não de lei em sentido estrito para sua criação. Tal discussão esconde o questionamento que acreditamos ser de maior impacto.

A questão que mais repercute no cotidiano da prática tributária não está na necessidade ou não de lei específica para instituição da obrigação acessória, mas, sim, se a obrigação acessória é necessária para que haja o efetivo controle e arrecadação do tributo, não só da perspectiva da administração tributária, como também do contribuinte.

É imprescindível a instituição da obrigação acessória para que a administração tributária seja capaz de exercer seus deveres de fiscalização? De acordo com nosso entendimento, essa questão possui mais impacto do que o conflito entre a legalidade estrita *versus* a sua relativização.

Somos da opinião de que se uma obrigação facilita para a administração tributária, mas cria empecilhos desnecessários para o contribuinte, ela não deveria ser exigida, independente do quanto facilite para o Fisco, isto é, se a obrigação acessória, ao ser exigida do contribuinte, não se revela como razoável, então podemos observar que não se enquadra nos conceitos delimitados pelo CTN e passa longe da razoabilidade, cada vez mais exigida pelos legisladores no direito atual. Dentro do conceito de matriz tributária, essa análise se encaixa por ser a obrigação acessória a repercussão da prática tributária.

Assim, antes mesmo da exigência da lei ou não para a obrigação, deveria-se discutir se a administração tributária realmente necessita daquela informação e se ela poderia ser conseguida de uma outra forma, sem constringer o contribuinte.

No sistema brasileiro existe redundância de informações, obrigando o contribuinte a comunicar o mesmo dado ao Fisco, seja federal, estadual ou municipal, de várias formas diferentes. Assim, o contribuinte acaba gastando tempo para passar os dados e, em seguida, informá-los novamente, implicando o número de horas gastas para cumprir a obrigação.

O relatório *Doing Business* coloca o Brasil na 181ª posição de 190 países avaliados em relação ao número de horas utilizadas para cumprir obrigações determinadas pelo Fisco. São cerca de 2.038 horas² gastas anualmente apenas para informar se a obrigação tributária vem sendo cumprida dentro de parâmetros previamente estabelecidos. Para fins de comparação, a média da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é de 163,4 horas, e a média da América Latina é de 342,6 horas.³

Segundo o mesmo relatório, apenas a Bolívia também ultrapassa as 1 mil horas utilizadas para pagamento de impostos (como o Brasil), sendo que os bolivianos utilizam em média 1.025 horas, um pouco mais que a metade das horas utilizadas em nosso país.⁴

O referido cenário revela-se ainda mais desolador no cotidiano dos pequenos negócios, que não contam com grandes equipes de contabilistas para verificar o fiel cumprimento da obrigação, fazendo com que o empresário deixe de utilizar o tempo para gerir seu negócio e o dedique a cumprir determinações dos Fiscos nacionais nas três esferas de governo.

Assim sendo, a legalidade ou não das obrigações acessórias não é o questionamento de maior importância, e sim se elas, ao serem estabelecidas por lei, são razoáveis e imprescindíveis para que a atividade de fiscalização do Fisco se cumpra, ressaltando que o objetivo primário deve ser evitar que a administração tributária exija que o contribuinte informe aquilo que pode ser obtido por meio de análise de alguma outra base de dados.

6 NOTA FISCAL ELETRÔNICA – POSSÍVEL SOLUÇÃO?

Ao adentrar à parte final deste texto, é interessante observar os questionamentos de Scaff (2016) sobre o sistema tributário no Brasil.

2. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/brazil>>.

3. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/brazil#paying-taxes>>.

4. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>>.

Em um país que tem a nota fiscal eletrônica e a contabilidade das empresas está escancarada para os Fiscos, como é que não existe um cadastro fiscal unificado para todo o país? Por que se tem que preencher tantas obrigações acessórias repetitivas para cada Fisco, e muitas vezes repetidas para o mesmo Fisco? Por que se institui um imposto nacionalizado sobre o consumo, repartido sob a forma de condomínio federativo? Enfim, com tantas tecnologias ao dispor e sendo utilizada pelos Fiscos, por que não recuperar a ideia de sistema? Afinal, a divisão federativa visa dar maior presteza e efetividade aos serviços públicos prestados aos cidadãos.

É preciso usar a tecnologia da administração tributária para recriar um efetivo sistema na área tributária e financeira – o que hoje temos é uma colcha de retalhos, seja no âmbito da receita (basta ver a legislação do PIS [Programa de Integração Social] e Cofins [Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social] para constatar o que menciono), seja na despesa (*vide* o caos do desmoralizado sistema de precatórios, que conseguiu piorar com a intervenção do STF [Supremo Tribunal Federal] na qualidade de legislador positivo), seja na dívida pública (bom indicador é a questão das dívidas dos entes subnacionais com a União), e no âmbito orçamentário, com os parlamentares criando um sistema de orçamento vinculativo apenas para suas emendas, o que é, no mínimo, discutível.

As palavras do autor em epígrafe indicam o caminho para a solução dos conflitos aqui mencionados. A evolução tecnológica e a nota fiscal eletrônica (NF-e) despontam como a forma mais viável para evitar a profusão de obrigações acessórias.

O sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil conceitua a NF-e como um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.⁵

Dessa forma, já existe documento em formato eletrônico no qual o empreendedor pode declarar todas as informações necessárias para que o Fisco efetue a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, tanto principais quanto acessórias. Atualmente, não são todas as atividades que estão sujeitas à emissão obrigatória da NF-e. A relação das atividades sujeitas à emissão está contida no Protocolo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) nº 42/2009, e em geral essas atividades são industriais.

Diante desse cenário, a solução para a questão das obrigações acessórias perpassa pela ampliação da NF-e e sua exigência das atividades, tanto da indústria quanto do comércio e serviços. Essa extensão da nota eletrônica para todos os setores da economia revela-se como o caminho para que haja uma unificação de obrigações acessórias, evitando a redundância de informações fornecidas ao Fisco.

5. Disponível em: <<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=E4+tmY+ODf4=>>>. Acesso em: 4 set. 2017.

Contudo, tem-se sempre em evidência que a ampliação da obrigatoriedade da NF-e deve estar acompanhada da sistemática eliminação de outras obrigações acessórias que, porventura, ainda existam. De nada adianta ampliar a obrigatoriedade sem a consequente eliminação de outras obrigações, cujas informações já estarão contidas no documento eletrônico.

7 CONCLUSÃO

O cumprimento das obrigações acessórias se revela como um dos maiores problemas enfrentados pelos contribuintes no Brasil. Apesar de o conceito de obrigação acessória contido na lei ser aberto, ao analisarem o conteúdo da norma, os juristas entendem haver uma legalidade estrita, devendo a lei estabelecer os contornos e limites para tais tipos de obrigação.

No entanto, a prática tributária estabelece que as obrigações acessórias no Brasil mostram-se excessivas, fazendo com que o país gaste mais de 2 mil horas apenas para efetuar o cumprimento do tributo, o que atrapalha a atividade produtiva e acaba prejudicando o crescimento do país.

A obrigação acessória, ao se revelar de cumprimento excessivo, prejudica a atividade produtiva, o que gera impactos no ambiente de desenvolvimento de empresas, principalmente nos pequenos negócios. Isso faz com que as empresas de pequeno porte não consigam se desenvolver, ampliando assim a concentração de empresas de maior porte.

A ausência de concorrência e a concentração de empresas de grande porte no mercado afetam o desenvolvimento da democracia. Dessa forma, a racionalização das obrigações acessórias, para que sejam pensadas, desde seu início, dentro de conceitos de racionalidade e de estrita necessidade da administração tributária, se mostra não só como uma necessidade, mas também como forma de incentivar a atividade produtiva. E é o incentivo dessa atividade do pequeno empreendedor que impacta de forma positiva na concorrência, na distribuição de renda e, por fim, na manutenção da democracia.

A NF-e, se estiver dentro de diretrizes de simplicidade para o emissor, poderá evitar os conflitos mencionados, fazendo com que o empresário não esteja mais à volta de inúmeras obrigações acessórias. Não se mostra admissível que a tecnologia avance e simplifique a vida do cidadão, e os Fiscos, tanto federal quanto estaduais e municipais, permaneçam estagnados em conceitos inadequados ao progresso tecnológico. O avanço da utilização da NF-e irá permitir que o empresário possa se dedicar ao desenvolvimento de sua atividade produtiva, em vez de utilizar seu tempo e recursos para atender as determinações dos Fiscos.

REFERÊNCIAS

- BASTOS, C. R. *In*: MARTINS, I. G. S. (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. [s. l.]: Editora Saraiva, 1998. v. 2.
- BERTOLUCCI, A. V.; NASCIMENTO, D. T. Quanto custa pagar tributos? **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 29, maio/ago. 2002.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>.
- _____. **Indicadores de iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Presidência da República; Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, 2011.
- CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DERZI, M. A. M. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. *In*: BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- GEM – GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR. **Empreendedorismo no Brasil**: 2016. Curitiba: IBQP, 2017. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/941a51dd04d5e55430088db11a262802/\\$File/7592.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/941a51dd04d5e55430088db11a262802/$File/7592.pdf)>.
- KRUGMAN, P. Concentração de riqueza ameaça fazer com que a democracia nos EUA vire rótulo sem significado. **UOL Notícias**, 5 nov. 2011.
- LAGEMAN, E. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. *In*: GASSEN, V. (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.
- MACHADO, H. B. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.
- PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- SCAFF, F. F. 50 anos de tributação e finanças. *In*: _____. **Crônicas do direito financeiro**: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. São Paulo: Editora Conjur, 2016.
- SEBRAE – SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Sobrevivência das empresas no Brasil**: outubro de 2016. Brasília: Sebrae, 2016. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-apresentacao-2016.pdf>>.

