

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

37



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# CAPACIDADE COLABORATIVA E O TRIBUTO COMO PENALIDADE: O CASO DO CONTROLE FISCAL EM SUBCONTA CONTÁBIL

*ABILITY TO COLLABORATE IN TAXATION MATTERS AND TAX  
AS PENALTY: THE CASE OF FISCAL CONTROL IN SUB-  
ACCOUNTS*

**Edison Carlos Fernandes**

*Doutor em Direito das Relações Econômicas Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Diretor Acadêmico do CEU Escola de Direito. Advogado. São Paulo (SP). E-mail: [edison.fernandes@fflaw.com.br](mailto:edison.fernandes@fflaw.com.br).*

## RESUMO

Poderia a capacidade colaborativa implicar a cobrança de tributo como penalidade? Este artigo responde que não, por dois motivos: o tributo não tem e não pode ter a natureza de sanção e o descumprimento de obrigação acessória pode ser punido com a aplicação de penalidade, mas jamais com a cobrança de tributo. Para uma aplicação prática, este artigo analisa o descumprimento do controle fiscal em subcontas contábeis determinado pela Lei n. 12.973, de 2014. Em conclusão, a ausência desse controle não pode resultar no pagamento de IRPJ/CSLL, como, por exemplo, no caso da mensuração do valor justo.

**PALAVRAS-CHAVE:** CAPACIDADE COLABORATIVA, CONTROLE FISCAL EM SUBCONTA CONTÁBIL, VALOR JUSTO, OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

## ABSTRACT

Could the ability to collaborate in taxation matters be punished by tax liability? This article answers this question negatively for two reasons: tax has not and could not have punitive nature and noncompliance of tax instrumental duty could be punished by penalty, but never by tax. To a practical application, this article analyses the noncompliance with fiscal control in subaccounts provided by Law 12.973/2014. In conclusion, the absence of this control could not result in the payment of income tax, for example, in the case of fair value measurement.

**KEYWORDS:** ABILITY TO COLLABORATE IN TAXATION MATTERS, FISCAL CONTROL IN SUBACCOUNTS, FAIR VALUE, TAX DUTIES, INSTRUMENTAL TAX OBLIGATION

## I. INTRODUÇÃO

Aos participantes do XLI Simpósio Nacional de Direito Tributário, promovido pelo CEU Escola de Direito em novembro de 2016, foi proposta, dentre outras, a seguinte questão: “O não cumprimento de obrigação acessória justifica a cobrança de um tributo (obrigação principal)?”<sup>1</sup> Pode-se tomar como justificativa para essa pergunta o disposto no art. 13 da Lei n. 12.973, de 2014, cuja redação é a que segue:

“O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.”

E complementa o § 1º desse mesmo artigo:

“O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o *caput* será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.”

Inicialmente, importa esclarecer que o ganho decorrente da mensuração do valor justo, seja de ativo ou de passivo, apresenta como contrapartida contábil o registro de uma receita. Portanto, esse ganho contribui para o acréscimo do patrimônio líquido da pessoa jurídica, que supostamente poderia ser caracterizado como renda para efeito de incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

É possível notar, então, que, em princípio, esse ganho não está sujeito à tributação por IRPJ/CSLL no momento em que é registrado na escrituração contábil da pessoa jurídica. A sujeição aos mencionados tributos federais se dará somente no momento em que o respectivo valor, tal como reconhecido contabilmente, seja confirmado por uma transação de mercado (realização em termos de mensuração ou exequibilidade do direito). Percebe-se um diferimento na tributação do registro contábil relacionado à mensuração do valor justo de ativo ou passivo. Porém, o referido diferimento está condicionado ao controle fiscal desses valores em subconta contábil.

Tendo em vista o efeito da ausência desse controle fiscal em subconta contábil, qual seja, a incidência dos tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL), faz-se relevante discutir a sua natureza e a limitação da sua instituição e da sua exigência. Em decorrência, coloca-se sob questionamento e análise o seu próprio efeito. Para tanto, o presente texto considera o controle fiscal em subconta contábil como uma obrigação acessória. Nesse sentido, a pergunta formulada no Simpósio inicialmente referido é integralmente aplicada, porque

---

1 MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Segurança jurídica em matéria tributária. Pesquisas Tributárias Série CEU-LEX Magister n. 4. Porto Alegre: CEU/LEX Magister, 2016.

se deve verificar se o seu descumprimento pode ou não acarretar a cobrança de tributo. Se assim for, o tributo exigido terá a natureza de penalidade imposta à não observância de obrigação acessória.

Entendido o controle fiscal da mensuração do valor justo em subconta contábil como obrigação acessória, e levado em conta seu efeito, este texto evoca a chamada capacidade colaborativa. De acordo com Éderson Garin Porto, a capacidade contributiva é vocacionada para dimensionar a capacidade para adimplir a obrigação tributária principal, porém, não se mostra capaz de avaliar os deveres relacionados com as obrigações tributárias acessórias; daí a necessidade de entender melhor a obrigação tributária na sua plenitude, de modo a reconhecer a distinção entre essas duas obrigações tributárias<sup>2</sup>. Como se verá, ao passo que a capacidade contributiva serve para calibrar a exigência de tributo, prestação pecuniária (obrigação tributária principal), a capacidade colaborativa exerce a mesma função no que diz respeito à exigência de ações ou omissões do sujeito passivo que auxiliam na apuração do tributo (obrigação tributária acessória). Então, é inevitável a conclusão quanto à relação entre a capacidade colaborativa e o tributo exigido no descumprimento de obrigação acessória.

Ainda nas considerações introdutórias, uma advertência é necessária: não será analisada a possibilidade jurídica da tributação do valor justo. Esse mister demandaria o estudo do conceito constitucional de renda (ou até mesmo de um conceito ontológico de renda) e a delimitação do fato gerador do imposto sobre a renda dado pelo Código Tributário Nacional – CTN. Tal amplitude desviaria o foco do objeto aqui proposto e, com pouco esforço, transcenderia o razoável espaço deste texto. Este autor responde de forma negativa à incidência de IRPJ/CSLL sobre o ganho da mensuração do valor justo, no entanto, essa questão será superada para que se analise a exigência de tributo como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

## II. RELAÇÃO ENTRE DIREITO CONTÁBIL E DIREITO TRIBUTÁRIO

O atual marco regulatório do direito contábil, baseado nos *International Financial Reporting Standards* – IFRS, proporcionou significativa melhoria na transparência da rede de contratos celebrados pelas empresas que formam o seu patrimônio e que são apresentados, de maneira interligada, nas demonstrações financeiras<sup>3</sup>. Em matéria tributária, o direito contábil propôs, com a Lei n. 11.638, de 2007, o divórcio entre essas áreas jurídicas, buscando, ao máximo, evitar as interferências do direito tributário na determinação dos registros contábeis. Apesar do esforço relativamente bem-sucedido, não foi possível a total segregação, a começar pela formalização das demonstrações financeiras.

---

2 PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 98.

3 Sobre direito contábil, conferir FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*. São Paulo: Editora Trevisan, 2015, p. 7-9.

Conquanto das companhias abertas e das sociedades limitadas de grande porte se exija a publicação das demonstrações financeiras no diário oficial e em jornal de grande circulação da sua sede, todas as pessoas jurídicas brasileiras, sem exceção, estão obrigadas à Escrituração Contábil Digital – ECD, no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. O SPED é administrado e regulado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, motivo pelo qual sua estrutura visa, inicialmente, atender as demandas da autoridade fiscal. A disciplina jurídica da ECD confirma a influência da legislação tributária sobre o direito contábil. E é na Escrituração Contábil Digital – ECD que deve ser efetuado o controle fiscal em subcontas contábeis (Registro I053). Portanto, o direito tributário continua exercendo influência sobre o direito contábil, ainda que em situações pontuais.

Como o registro dos contratos<sup>4</sup> celebrados pela pessoa jurídica, tal como determinado pelo direito contábil, não é, por si só, caracterizado como fato gerador de tributo, as influências da legislação tributária na escrituração contábil devem ser entendidas como obrigação tributária de cunho não patrimonial, ou seja, como obrigação tributária acessória. Mesmo sendo a mencionada influência inescapável, não há como aceitar que ela seja de tal gravidade que implicaria recolhimento de tributo, particularmente, por decorrência de descumprimento da obrigação acessória relacionada. É possível que a divulgação dos contratos celebrados pela pessoa jurídica desvende a ocorrência do fato gerador de tributo, porém, a inobservância de um registro contábil, ainda que determinado pela legislação tributária, não pode resultar na cobrança de tributo.

### III. CARACTERIZAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

Sabe-se, como lembra Roque Antonio Carrazza, que a prestação tributária por excelência é o objeto da obrigação tributária principal, que nasce com a realização do fato gerador. Além dela, porém, há outras prestações sem as quais o correto pagamento do tributo não poderia se realizar. Tais prestações são o objeto das obrigações tributárias acessórias<sup>5</sup>, que tiveram sua denominação, assim como sua natureza, questionadas pela doutrina (como será brevemente apresentado a seguir). Porém, convém destacar inicialmente a posição de José Souto Maior Borges, para quem a obrigação é uma categoria do direito positivo, e não uma categoria formal. Em sendo assim, caberá ao direito positivo definir o que vem a ser a obrigação tributária, e, nesse sentido, o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, e seus parágrafos, previu expressamente a existência de uma obrigação tributária acessória<sup>6</sup>.

As análises e a discussão sobre a obrigação acessória, no entanto, não são simples tampouco pacíficas na doutrina tributária brasileira. Com participação decisiva na redação do Código Tributário Nacional – CTN, Rubens Gomes de Sousa identifica as modalidades de obrigação tributária por sua prestação. A obrigação tributária acessória é

4 A referência a “contratos” deve ser entendida no seu sentido mais amplo, de relações jurídicas nas quais a empresa toma parte.

5 CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 209.

6 BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária (uma introdução metodológica). 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 92-95.

aquela que tem por objeto as prestações positivas (fazer alguma coisa) ou negativas (não fazer ou abster-se de fazer alguma coisa) impostas pela lei a fim de garantir o cumprimento da obrigação principal e sua fiscalização<sup>7</sup>. Adotando um critério diferente para distinguir as espécies de obrigação tributária, inclusive com críticas à doutrina tradicional, José Wilson Ferreira Sobrinho propõe que essa distinção leve em conta o caráter patrimonial: a obrigação tributária principal seria patrimonial e a obrigação tributária acessória seria não patrimonial<sup>8</sup>. Dessa forma, pode-se entender que haveria autonomia entre essas obrigações, restando, talvez, inadequada a denominação “acessória”.

Avançando nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho retira o caráter patrimonial da obrigação tributária acessória e questiona a sua denominação. Afirma ele que no âmbito tributário, são encontrados dois tipos de relações, uma de substância patrimonial e outra caracterizada como vínculos que fazem irromper deveres instrumentais. Esses deveres instrumentais prescrevem comportamentos outros, positivos e negativos, consistentes num fazer ou não fazer, os quais se destinam a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributos<sup>9</sup>.

Apesar de toda a discussão doutrinária acerca da nomenclatura da obrigação tributária de natureza não patrimonial, o presente estudo adotará a expressão *obrigação acessória* por dois motivos: primeiro, porque essa foi a escolha do legislador complementar (CTN); segundo, porque a mencionada discussão doutrinária foge ao objeto que se pretende aqui analisar. Quanto ao caráter patrimonial das obrigações acessórias, há que ser feita a advertência de que o seu descumprimento está sujeito à sanção. Sobre isso, já ensinava Fábio Fanucchi que mesmo as normas que criam obrigações tributárias simplesmente acessórias cercam-se de sanções, de onde advém o principal efeito desse tipo de obrigação: de acessória que são, podem se transformar em principal, pelo simples fato de sua inobservância. E assim se transformam, por força da penalidade pecuniária cominada em lei para o inadimplemento das obrigações secundárias ou acessórias<sup>10</sup>.

Todavia, note-se que o que se converte em obrigação principal é a penalidade aplicada ao descumprimento da obrigação acessória (art. 113, § 3º, do CTN). Essa penalidade tem, efetivamente, caráter patrimonial, por isso a transformação em obrigação tributária principal. A mesma transformação serve também para atribuir à cobrança da sanção administrativa tributária a mesma sorte da cobrança do tributo, inclusive, se necessário, o uso da coação e dos trâmites judiciais. Isso não significa, em absoluto, que o inadimplemento de obrigação acessória possa resultar na exigência de tributo. São duas situações bastante distintas.

7 SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 94.

8 FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 61.

9 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 424.

10 FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971. v. I, p. 113.

Recorrendo à norma positivada, o art. 113 do CTN prevê, expressamente, a existência de duas modalidades de relação jurídica tributária: a obrigação principal tem por objeto o tributo e a penalidade (prestações patrimoniais), enquanto a obrigação acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (prestações não patrimoniais). Partindo da doutrina civilista, Éderson Garin Porto propõe complementar a existência dessas duas formas de obrigação tributária com o que ele denomina de *deveres funcionais* ou *anexos*. Significa dizer que esses deveres, tratados pelo direito civil como deveres laterais ou deveres de proteção, são comumente chamados de “deveres de cooperação e proteção dos recíprocos interesses”<sup>11</sup>. O dever de colaborar, a ser comentado mais adiante, teria, então, certa autonomia com relação à obrigação acessória, porque com ela não se confundiria.

O referido autor pretende reforçar a sua posição constando que se tem acompanhado o deslocamento, cada vez maior, das responsabilidades que historicamente eram do Fisco para o contribuinte<sup>12</sup>. A participação do contribuinte na produção de informações e de controles ganha volume e novas naturezas, muitas vezes em razão de a Administração Tributária se valer do desenvolvimento tecnológico. A marca dos deveres hodiernos dos contribuintes, relacionada à apuração e ao recolhimento de tributos, ausente o caráter patrimonial (pecuniário), são as declarações eletrônicas transmitidas para a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB utilizando-se os recursos da internet. Esse é exatamente o caso do controle fiscal em subcontas contábeis, que aparecem tão somente na escrituração digital.

Mesmo sendo cumpridos por meio digital, para este texto tais deveres continuam a ser obrigação acessória. Aplicam-se integralmente as palavras de Roque Antonio Carrazza quando identifica as obrigações acessórias como deveres, de conteúdo não patrimonial, que se traduzem em comportamentos positivos (expedir notas fiscais, fazer declarações, realizar registros, emitir faturas, reter impostos na fonte etc.) e negativos (manter escrituração contábil de modo correto, conservar os documentos e os livros fiscais, tolerar a presença dos agentes fiscais no estabelecimento comercial, para que examinem a documentação da empresa etc.), sempre no interesse da Administração Fazendária<sup>13</sup>. Acontece que com o desenvolvimento das telecomunicações e da informática, esses deveres são cumpridos digitalmente, reduzindo, mais e mais, a presença física do agente fiscal no estabelecimento da empresa. A colaboração do contribuinte na apuração dos tributos se dá, na maioria das vezes, com declarações, registros e escrituração contábil em meio eletrônico. Porém, não há mudança de natureza: seguem sendo obrigações acessórias.

---

11 PORTO, op. cit., p. 70.

12 PORTO, op. cit., p. 100.

13 CARRAZZA, op. cit., p. 211 e 212.

#### IV. A NÃO ESCRITURAÇÃO DA SUBCONTA CONTÁBIL (OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA) JUSTIFICA A COBRANÇA DE IRPJ/CSLL (OBRIGAÇÃO PRINCIPAL)?

Como referido no início deste texto, o XLI Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU Escola de Direito reuniu diversos tributaristas, da antiga, da nova e da novíssima gerações, para discutir o tema da segurança jurídica em matéria tributária. No âmbito desse tema, teve espaço a obrigação acessória, sobre a qual se destacou a questão: “O não cumprimento de obrigação acessória justifica a cobrança de um tributo (obrigação principal)?”, cuja resposta exerce influência sobre a discussão aqui proposta acerca do controle fiscal em subcontas contábeis, motivo pelo qual essa questão foi adaptada no título deste tópico. Convém, então, fazer-se uma breve revisão bibliográfica desse assunto.

Começando por Paulo de Barros Carvalho, ao analisar as obrigações acessórias (deveres instrumentais na sua concepção), ele apresenta a distinção entre “deveres instrumentais de conformação de regime”, voltados à fiscalização, controle e manutenção de regimes especiais, e “deveres instrumentais de conformação fática”, que operam com o fim de propiciar a base objetiva necessária para o efetivo exercício da atividade impositiva, levada a termo pelo órgão próprio da Fazenda Pública. Estes últimos são os que interessam ao presente texto, haja vista que se trata de obrigação de escriturar livros, prestar informações, fazer declarações<sup>14</sup>. Conclui Paulo de Barros Carvalho que o descumprimento dos deveres de conformação fática não pode acarretar, por si só, a exigência do tributo<sup>15</sup>.

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Eduardo Junqueira Coelho esclarecem que a obrigação principal nasce com a ocorrência do fato gerador, que deve ser provado pelo Fisco, enquanto as obrigações acessórias, de natureza instrumental, servem como meio para a verificação da ocorrência do fato gerador e de suas características, não apresentando um fim em si mesmas. E concluem afirmando que obrigações acessórias (as quais se traduzem em um fazer) não têm o condão de obrigar o particular ao pagamento de tributo (obrigação de dar)<sup>16</sup>.

Seguindo na mesma linha, Gustavo Miguez de Melo sentencia que a cobrança de tributo tem, necessariamente, de respeitar a capacidade econômica do contribuinte e a equidade. O descumprimento de obrigação acessória não aumenta a capacidade econômica do contribuinte nem torna equitativo o aumento de encargos tributários, logo, não justifica a cobrança de um tributo<sup>17</sup>.

Apesar de concordarem com as conclusões até aqui apresentadas, os autores de doutrinas mais recentes trazem outros argumentos à questão. Um exemplo é

14 CARVALHO, Paulo de Barros. “O sobreprincípio da segurança jurídica e os primados que lhe objetivam no direito positivo brasileiro”. In: MARTINS, op. cit., p. 61.

15 CARVALHO, op. cit., p. 73.

16 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, op. cit., p. 123.

17 MELO, Gustavo Miguez de. A segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, op. cit., p. 290.



André Luiz Costa-Corrêa, que ressalta o disposto no art. 113, §§ 1º e 3º do CTN, resumindo que o descumprimento de obrigação acessória pode implicar o surgimento de uma obrigação principal, qual seja, a penalidade pecuniária, mas, essa obrigação principal decorrente do não cumprimento da obrigação acessória não é nem pode ser comparada a tributo<sup>18</sup>, por expressa previsão do art. 3º do mesmo CTN. Outro exemplo é Fabiana Del Padre Tomé, para quem, havendo descumprimento da obrigação acessória, cabe à Administração aplicar a sanção pecuniária correspondente, que precisa estar igualmente prevista em lei e cujo montante há de ser proporcional à gravidade do ilícito praticado. Qualquer outra espécie de punição configura sanção política, inadmissível no sistema constitucional brasileiro<sup>19</sup>. Enfim, parece ser consenso o entendimento segundo o qual o descumprimento de obrigação acessória não pode ser apenado com a cobrança de tributo.

Aplicando a doutrina exposta ao tema específico do presente texto, pode-se afirmar que o controle fiscal em subconta contábil, como obrigação acessória que é, deve ser considerado como uma garantia de diferimento de IRPJ/CSLL incidente sobre o ganho provocado pela mensuração do valor justo. Tendo o contribuinte cumprido esse dever instrumental, isto é, tendo ele mantido o controle fiscal em subcontas contábeis, o agente fiscal terá sensivelmente reduzida a abrangência da sua interpretação sobre a origem, o registro contábil e a movimentação do valor justo reconhecido pela empresa (contribuinte), especialmente quanto à sua realização (exequibilidade). Do contrário, não sendo efetuado o controle fiscal em subconta contábil, haverá a inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte produzir prova cabal sobre a realização do valor justo. Somente se o contribuinte não conseguir demonstrar a realização do valor justo é que poderão ser exigidos os tributos, colocando fim ao seu diferimento<sup>20</sup>.

## V. CAPACIDADE COLABORATIVA COMO DELIMITAÇÃO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Na discussão sobre se, de maneira geral, o descumprimento de obrigação acessória pode ou não resultar na cobrança de tributo, e, de maneira particular, se a ausência do controle fiscal em subconta contábil implica ou não incidência de IRPJ/CSLL sobre o valor justo<sup>21</sup> reconhecido na escrituração da empresa, a par dos argumentos já apresentados anteriormente neste texto, outro ângulo se impõe ao estudo: a capacidade colaborativa, sobre a qual já houve referência na introdução.

A existência de um *dever* do contribuinte em colaborar com a Administração Tributária na fiscalização e na arrecadação de tributos parte da teoria dos deveres fundamentais. No curso das conquistas dos direitos fundamentais, de primeira, segunda e terceira gerações, surge a contrapartida que é a responsabilidade dos titulares desses direitos, que lhes

18 COSTA-CORRÊA, André Luiz. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, op. cit., p. 602.

19 TOMÉ, Fabiana Del Padre. Segurança jurídica e efetividade do direito: aspectos tributários. In: MARTINS, op. cit., p. 743-744.

20 Obviamente, essa conclusão somente se aplica se for desconsiderada a discussão material sobre o conceito de renda. Assim, para efeito de argumentação, deve ser entendida como válida a exigência de IRPJ/CSLL sobre o valor justo.

21 A mensuração do valor justo está sendo utilizada aqui como um exemplo. Há outras situações em que a Lei n. 12.973, de 2014, exige o mesmo controle fiscal em subcontas contábeis.

geraria deveres. No âmbito tributário, essa teoria aponta para o *direito fundamental de pagar tributos*. Este último dever é explicado de maneira simples e objetiva nestes termos: para cumprir as suas tarefas, o Poder Público deve recorrer aos recursos e meios a serem exigidos dos cidadãos. Ou, como explica José Casalta Nabais, o tributo não pode ser encarado nem como um mero poder do Estado nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado<sup>22</sup>.

Mas, para Leandro Paulsen, o exercício da tributação exige ainda mais. Para ele, a tributação não prescinde da ampla colaboração dos cidadãos. Essa colaboração abrange uma plêiade de obrigações que ensejam ao Fisco ciência quanto à ocorrência dos fatos geradores para fins de fiscalização e lançamento dos tributos e que inclusive facilitam, asseguram e garantem a arrecadação. As obrigações fundadas no dever de colaboração aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar, classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, denominadas de obrigações acessórias<sup>23</sup>.

Assim como a instituição e a cobrança do tributo (obrigação principal) não é ilimitada, mas encontra suas condições e suas fronteiras nos princípios constitucionais tributários, tampouco são ilimitados os deveres a que o contribuinte está sujeito no exercício da colaboração com a fiscalização e com a arrecadação do tributo (obrigação acessória). A instituição efetiva de cada obrigação acessória, lembra Leandro Paulsen, exige que se verifique se a pessoa colocada no polo passivo efetivamente tem a aptidão e a possibilidade de cumprir o ônus ou encargo que lhe é atribuído e se esse cumprimento pode se dar sem prejuízo das suas próprias atividades e interesses. Isso quer dizer que o sujeito passivo será capaz de cumprir a obrigação sem que comprometa desproporcionalmente seus direitos, sua liberdade e seu patrimônio. E conclui: é preciso que o sujeito passivo tenha capacidade de colaboração<sup>24</sup>.

Sabe-se que a capacidade contributiva afirma os contornos para a cobrança do tributo (obrigação principal). Por seu turno, o princípio da capacidade colaborativa, ensina Leandro Paulsen, está para a instituição de obrigações acessórias como o princípio da capacidade contributiva está para a instituição de tributos: dá-lhe suporte, medida e limite<sup>25</sup>.

Diante disso, este último autor citado conceitua a capacidade colaborativa como “a possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou ainda da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou com fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física,

---

22 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 185.

23 PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípios de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 28-29.

24 PAULSEN, op. cit., p. 39.

25 PAULSEN, op. cit., p. 57.

jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade”<sup>26</sup>.

Inicialmente, à luz desse conceito, convém analisar se a exigência do controle fiscal em subcontas contábeis respeitaria a capacidade colaborativa do contribuinte. Para tanto, o conceito de Leandro Paulsen acima transcrito será fracionado em átomos de conteúdo.

Sobre a “possibilidade que uma pessoa tem”, o controle fiscal em subconta contábil resume-se à informação dos acontecimentos econômico-financeiros em registros específicos da Escrituração Contábil Digital – ECD. Como já mencionado, a ECD deve ser escriturada por todas as empresas brasileiras, o que implicaria supor que as empresas devem viabilizar o seu preenchimento e a sua transmissão à Receita Federal do Brasil. A verificação da “possibilidade” do controle fiscal em subcontas contábeis, no entanto, deve considerar a obtenção das informações necessárias ao registro correspondente, bem como aquelas informações relacionadas à sua movimentação em períodos subsequentes. Dependendo da complexidade e da onerosidade na obtenção dessas informações, estará comprometida a possibilidade da sua produção por parte do sujeito passivo.

No que diz respeito a serem “consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza”, também aqui a relevância não está na escrituração em si, no registro propriamente dito, mas na obtenção de informações para efetuar esse registro e para acompanhar sua realização.

Em complemento, no que concerne a serem consideradas as circunstâncias “da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou com fato gerador”, essa é a parte mais simples, pois quem está obrigado a efetuar o registro da mensuração do valor justo em subcontas contábeis é a própria empresa contribuinte, portanto, essa obrigação acessória está diretamente relacionada ao sujeito passivo da obrigação principal.

Quanto a “estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos” a manutenção de subcontas contábeis para efeito de controle fiscal é *fisicamente* viável, pois se trata de inserir uma informação em campo determinado da Escrituração Contábil Digital – ECD. Com relação à viabilidade econômica, é importante considerar que “o processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro [como é a ECD] impõe custos, sendo importante que ditos custos sejam justificados pelos benefícios gerados pela divulgação da informação”<sup>27</sup>. Com isso, o controle fiscal em

---

26 PAULSEN, op. cit., p. 40.

27 Parágrafo QC35 da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 1.374/2011, que aprovou Pronunciamento Conceitual Básico (R1) Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-financeiro emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

subconta contábil somente respeitará a capacidade colaborativa do contribuinte se os benefícios da informação gerada justificarem o custo para a produção e escrituração dessa informação. Continuando no exemplo da mensuração do valor justo, na maioria das vezes, a sua movimentação é objetivamente identificada nas demonstrações contábeis ordinárias, situação em que o registro da subconta contábil nada agregará como subsídio, facilitação ou incremento da fiscalização tributária ou da arrecadação dos tributos envolvidos (IRPJ/CSLL). A mesma relação custo-benefício aplica-se no caso da viabilidade jurídica, haja vista que se trata de um mandamento previsto em norma juscontábil.

(O restante do conceito é a conclusão, não cabendo, portanto, qualquer comentário relacionado ao objeto deste texto: *colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade*).

Como corolário da análise do conceito de capacidade colaborativa acima exposta, tem-se que existem situações em que o controle fiscal em subconta contábil não encontra justificativa para ser exigido como obrigação tributária acessória. De maneira resumida, tais situações seriam de duas ordens: a uma, se for impossível produzir a informação que deveria ser controlada em subconta contábil; e, a duas, se, embora possível, os custos relacionados à produção dessas informações forem superiores aos benefícios propiciados pelo controle fiscal em subconta contábil. Verificadas essas circunstâncias, tal obrigação tributária acessória não poderia ser exigida e, tampouco, e com mais fundamento, poderia ser exigido tributo como penalidade pelo seu descumprimento.

A corroborar tal assertiva está o mesmo Leandro Paulsen, estudioso da capacidade colaborativa ou de colaboração. De maneira categórica e didática, ele ensina que as obrigações formais ou instrumentais instituídas no interesse da fiscalização e da arrecadação dos tributos, designadas pelo CTN de obrigações acessórias (como já referido neste estudo), têm enorme importância e se justificam pela necessidade de se dar efetividade à tributação. A instituição dessas obrigações deve se dar sob a perspectiva do princípio da capacidade de colaboração. Esse princípio, de um lado, pode justificá-las quando verificada a efetiva possibilidade do sujeito passivo de colaborar com as ações ou omissões dele exigidas. Mas também é capaz de revelar a invalidade dessas obrigações quando ausente a capacidade colaborativa ou quando exaurida ou extrapolada mediante imposições que sejam desnecessárias ou inúteis ou que imponham ônus excessivo ao contribuinte<sup>28</sup>.

Por fim, de um lado, é certo que dos sujeitos passivos a legislação tributária exige que prestem informações que contribuirão para o esforço da Administração Tributária e de toda a sociedade na cobrança de que cada um pague, a título de tributo, o montante correspondente ao que o legislador estabeleceu que fosse suportado em face da

---

28 PAULSEN, op. cit., p. 77.

capacidade contributiva de cada qual e dos ideais de simplicidade e de economia<sup>29</sup> (obrigação tributária acessória). Acontece que, por outro lado, Leandro Paulsen destaca que importa ter em conta a razoabilidade e a proporcionalidade da colaboração pretendida pelo legislador<sup>30</sup>.

A mencionada razoabilidade também é invocada por Tercio Sampaio Ferraz Junior no seu estudo acerca da obrigação tributária acessória. Preliminarmente, convém esclarecer que para ele a marca da acessoriedade dessa obrigação tributária está na instrumentalidade para controle de cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico. E, em face desse caráter, sujeita-se à relação meio-fim, o que é nuclear para o exame da sua consistência jurídica. Tratando-se, então, de uma relação finalista, ele entende ser óbvia a sua submissão à razoabilidade. Disso decorre a necessidade, a adequação e a proporcionalidade da prestação exigida em face da finalidade visada<sup>31</sup>.

Portanto, em conformidade com a razoabilidade na exigência da obrigação tributária acessória, o controle fiscal em subconta contábil somente se justifica quando for indispensável para atingir a sua finalidade, qual seja, a de gerar informação sobre determinados fatos, dentre eles o reconhecimento e a movimentação da mensuração do valor justo, para que as autoridades fiscais possam exercer seu poder de fiscalização, buscando a apuração de tributos, no caso específico do IRPJ/CSLL, bem como a sua cobrança. *A contrario sensu*, o controle fiscal em subconta contábil não observará a razoabilidade quando puder ser substituído por outra forma de controle mais simples e menos onerosa, capaz de atingir a mesma finalidade. Além disso, tampouco estará de acordo com a razoabilidade se exigir informação impossível ou cujo custo de elaboração seja superior aos benefícios gerados. Nos casos apontados, o descumprimento da obrigação tributária acessória aqui analisada (controle fiscal em subconta contábil) será legítimo, sendo necessário, todavia, o fornecimento da informação requerida pela autoridade fiscal por qualquer outro meio alternativo viável.

## VI. CONCLUSÕES

Sabe-se que a relação jurídica tributária pode ser constatada em duas obrigações, a principal e a acessória – até porque o Código Tributário Nacional – CTN é expresso nesse assunto (art. 113). Essas obrigações se distinguem pela natureza pecuniária ou patrimonial: a obrigação tributária principal implica pagamento, transferência de recursos financeiros, do sujeito passivo para o Fisco, seja a título de tributo seja a título de penalidade; por seu turno, a obrigação tributária acessória tem por objeto prestação de fazer ou não fazer, destacando-se o fornecimento de informações, como são os registros na escrituração contábil exigidos pela legislação tributária. Além disso, a primeira encontra justificativa e limite na capacidade contributiva do sujeito passivo; no caso da segunda, ela se justifica e

29 PAULSEN, op. cit., p. 43.

30 PAULSEN, op. cit., p. 48.

31 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 268.

se limita pela capacidade colaborativa, que, em certa medida, também considera limites de contribuição pecuniária. A sanção para eventual descumprimento de qualquer uma delas deve ser a multa administrativa, como penalidade pecuniária.

A inadimplência da obrigação principal (quase sempre) resultará na exigência do tributo que se deixou de recolher, além da sanção acima apontada (multa administrativa). Esse resultado, porém, jamais poderá ser buscado como penalidade pelo descumprimento da obrigação tributária acessória, ou seja, a sanção aplicada à inadimplência da obrigação acessória não poderá ser a exigência de tributo.

Uma vez que se está a analisar a penalidade imposta ao descumprimento da obrigação tributária acessória, é imprescindível que também sejam analisadas as condições para a exigência desses deveres instrumentais. Por esse motivo, dá-se atenção ao princípio da capacidade colaborativa.

Como visto neste estudo, a capacidade colaborativa é o fundamento e o limite da exigência pela legislação tributária para que o sujeito passivo participe da fiscalização e da arrecadação de tributos, particularmente na elaboração de informações que auxiliem a Administração Tributária no desenvolvimento das suas funções. Conquanto se possa vislumbrar um *dever de colaborar* dos sujeitos passivos, tal dever não é ilimitado. Assim, a capacidade de colaboração ou colaborativa recorre à razoabilidade para conformar a abrangência do referido dever.

Dentre outras limitações, no âmbito da obrigação acessória, a legislação tributária não pode exigir que o sujeito passivo produza informação impossível, excessivamente onerosa em relação ao benefício gerado, ou inútil, quando a mesma informação poderia ser produzida de outra maneira mais simples e menos custosa.

Podem aqui ser enquadradas as situações para as quais a Lei n. 12.973, de 2014, exige o controle fiscal em subcontas contábeis quando considerada a sua aplicação prática. No presente estudo, foi utilizada a mensuração do valor justo como exemplo, mas, o mesmo ocorre no caso do ajuste a valor presente, do ágio de investimento (*goodwill*) e da adoção inicial da referida lei.

Isso quer dizer que, em alguns casos concretos, o controle fiscal em subcontas contábeis pode vir a respeitar a capacidade colaborativa do sujeito passivo, mas, em outros, tal exigência legal pode ser excessiva, permitindo, então, o seu descumprimento.

Em quaisquer dos casos de descumprimento, isto é, respaldados ou não pela afronta à capacidade colaborativa, a penalidade imposta não poderá ser a exigência de tributo. Tratando-se de um dever instrumental, a colaboração do sujeito passivo ao trabalho da Administração Tributária poderá viabilizar-se de maneira distinta da expressamente prevista na legislação. Essa previsão legal, então, serviria para autorizar a inversão do ônus da prova, sempre de maneira relativa.

## VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971. v. I.
- FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*. São Paulo: Editora Trevisan, 2015.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Segurança jurídica em matéria tributária. *Pesquisas Tributárias Série CEU-LEX Magister n. 4*. Porto Alegre: CEU/LEX Magister, 2016.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípios de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

Data de recebimento: 06/03/2017.

Data de aprovação do artigo: 09/05/2017.