

## ARTIGO ORIGINAL

CARDOSO, Lucas Giribone <sup>[1]</sup>, BECHO, Renato Lopes <sup>[2]</sup>

CARDOSO, Lucas Giribone. BECHO, Renato Lopes. Lançamento tributário como método fiscalizatório sobre as obrigações acessórias em impostos. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 06, Ed. 03, Vol. 06, pp. 105-119. Março de 2021. ISSN: 2448-0959, Link de acesso: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/lei/obrigacoes-acessorias>

## Contents

- RESUMO
- 1. INTRODUÇÃO
- 2. ANÁLISE SOBRE A FENOMENOLOGIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A CONCEITUAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
- 3. A FISCALIZAÇÃO E GESTÃO TRIBUTÁRIA PRATICADAS PELO FISCO EM SEDE DOS IMPOSTOS:
- 4. A FISCALIZAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DENTRO DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO
- 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS
- REFERÊNCIAS

## RESUMO

No Direito Tributário Brasileiro existe uma relação entre o estado e o particular, para a obtenção do adimplemento dos tributos previstos na lei. A fiscalização e a arrecadação destes valores são de interesse público, conhecidas como obrigações principais, mas também é de grande importância a verificação sobre as obrigações acessórias prestadas pelo contribuinte devedor, das quais são, iguais as primeiras, provenientes da exigência legal, sendo esta realidade percebida principalmente nos impostos. O objetivo principal deste trabalho é estudar o lançamento tributário, sua natureza jurídica como um ato administrativo, do qual constitui o crédito tributário e pode ser usado para a verificação do adimplemento das obrigações acessórias em Impostos. Um outro objetivo desta pesquisa é

entender o lançamento tributário como método de combate das fraudes fiscais e obtenção das informações exatas, para que haja um correto e proporcional imposto a ser exigido. A principal problemática (pergunta problema) a ser analisada neste trabalho é conectar o instituto do lançamento tributário com a complexa regra das obrigações acessórias, bem como contextualizá-las dentro de uma realidade cada vez mais tecnológica, procurando entender como o Fisco e o contribuinte se portam neste meio. Será utilizado como metodologia científica as pesquisas bibliográfica e jurisprudencial, acompanhando os entendimentos da lei e do sistema jurídico tributário brasileiro como um todo. Assim sendo, espera-se com esta pesquisa obter novas informações relevantes, para o desenvolvimento e o aprimoramento deste tema em novas e futuras pesquisas acadêmicas, inclusive para a elaboração da dissertação de Mestrado. Conclui-se desde já que este trabalho abrangerá temas legislativos, comprovando a lógica que está por de trás do lançamento tributário, entendendo melhor a sua função para o atendimento do interesse público.

**Palavras-Chave:** Lançamento Tributário, Obrigações Acessórias, Lei, Adimplemento, Fiscalização.

### 1. INTRODUÇÃO

As obrigações tributárias são vistas no cotidiano das empresas e das pessoas físicas em geral, principalmente no que se refere aos impostos, já que muitos bens que são consumidos, vendidos, importados ou exportados, por exemplo, são passíveis sobre este tipo de tributação e para que isso ocorra, a autoridade administrativa competente, também conhecida pelo nome “Fisco”, irá verificar as operações realizadas pelo contribuinte, quantos foram os seus rendimentos, através de dados coletados, de informações prestadas pelo contribuinte, para assim ser feito a apuração do valor devido em sede de tributo. Estas informações prestadas, necessárias para a melhor fiscalização tributária, são chamadas de obrigações acessórias, enquanto que o valor a ser pago é chamado de obrigação principal. Mesmo que o contribuinte fique dispensado de pagar o tributo, este não ficará isento de prestar as informações necessárias, podendo até sofrer penalidades pelo seu inadimplemento, como exemplo da multa.

A verificação destas obrigações é uma função dos servidores fiscais, em virtude de ser um

ato administrativo vinculado, onde não caiba a realização de “juízo de valores”, ou seja, o funcionário público deve obrigatoriamente cumprir esta fiscalização, sob pena de responsabilidade, pois os tributos são bens invioláveis, não podendo ser disposto pelo estado, já que estes valores arrecadados serão revertidos ao financiamento das atividades públicas em geral. O uso de tecnologia, para o combate dos crimes fiscais e para a melhor varredura das obrigações tributárias acessórias, é uma realidade cada vez mais visível na esfera da administração pública, tornando o processo mais célere, confiável e preciso, para a obtenção e cruzamento de dados, de informações, verificando se os dados obtidos são compatíveis ou não com as declarações prestadas pelos contribuintes, principalmente por aqueles que mais lucram.

Dentre as espécies tributárias que poderiam ser analisadas neste presente trabalho, os impostos são as mais comuns dentro da realidade dos brasileiros, principalmente os impostos federais, como o imposto de renda, o imposto sobre produtos industrializados e dentre outros, onde a Receita Federal, em conjunto com outros órgãos, instâncias públicas governamentais e até autarquia federal, a exemplo do INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), verificam e repassam valores arrecadados, garantindo assim maior equilíbrio dentro do sistema fiscal brasileiro. Os três tipos de lançamentos tributários possuem características distintas entre si, mas com um ponto em comum, que é a constituição do crédito tributário e a obtenção de informações.

## 2. ANÁLISE SOBRE A FENOMENOLOGIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A CONCEITUAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O lançamento tributário tem sua previsão legal nos artigos 142 a 150 do Código Tributário Nacional Brasileiro, sendo um ato administrativo praticado pela autoridade competente, com a finalidade de constituir o crédito tributário, ou seja, já materializando uma obrigação de pagar e de fazer entre o contribuinte (sujeito passivo), com o Fisco competente (sujeito ativo). Assim sendo, a autoridade fiscal vai verificar a ocorrência de uma determinada hipótese de incidência, se o ato do contribuinte é passível ou não de ser tributado, sendo que será analisado também os documentos declarados pelo contribuinte, por exemplo, verificando e apurando o ocorrido. Também será calculado o montante do tributo devido, já que se trata de uma obrigação pecuniária (artigo 3º do Código Tributário Nacional), como até

mesmo aplicar uma penalidade cabível, em caso de inadimplemento, como ocorre com o caso da Multa. O ato de lançamento tributário é uma atividade administrativa de caráter vinculado, não cabendo a autoridade fazer um “juízo de valores” sobre a regra desta incidência, sob pena de ser responsabilizado caso haja omissão, pois o tributo é bem de interesse público, do qual é inalienável e indisponível, por isso o interesse da tributação. Sobre esta indisponibilidade, o autor Hugo de Brito Machado em sua obra “Impossibilidade de Tributo sem Lançamento”, faz a seguinte disposição:

Como direito indisponível se entende aqui aquele do qual não pode dispor a pessoa encarregada de exercê-lo, vale dizer, a pessoa encarregada de exigir o cumprimento da obrigação. É o caso do tributo, como um direito do Estado, porque a autoridade incumbida de exigir o pagamento correspondente não pode dispor do direito do Estado para com ele negociar, embora o Estado, falando pela voz do legislador, possa dele dispor. (MACHADO, 2005, p. 6).

O lançamento tributário pode se dar de três formas distintas, a depender do tipo de tributo a ser cobrado, sendo o lançamento classificado em de ofício, por homologação e por declaração. No caso do lançamento por ofício, do qual tem previsão no artigo 149 do Código Tributário Nacional, o contribuinte não participa, ou seja, somente fisco competente arca com todas as informações acessórias, possuindo todos os elementos suficientes, para assim verificar a hipótese de incidência e efetuar a cobrança, como ocorre nos casos do IPTU (Importo sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano). Já no caso do Lançamento por Homologação, previsto no artigo 150 do mesmo código supra citado, o contribuinte arca com todos os ônus acessórios do tributo, apenas apresentando à autoridade fiscal, para depois haver uma “homologação” das informações prestadas, como ocorre com o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) prestados pela empresa. Para mais entender a classificação do lançamento por homologação, o autor Gustavo Abrahão Santos em sua obra “As especificidades do Crédito Tributário e as suas modalidades de lançamento fiscal”, assim o classifica:

As principais características do lançamento por homologação são o sujeito passivo contribuinte antecipar o pagamento, bem como não existir prévio exame da autoridade tributária, e ainda, a autoridade tributária realizar a homologação posterior ou pode ocorrer homologação tácita, esta nos casos que não ocorre a

confirmação após 5 anos pelo sujeito ativo do ente competente federal, estadual ou municipal. (SANTOS, 2017, p.8).

Por fim, o lançamento por declaração há um trabalho em conjunto entre o fisco e o contribuinte, sendo que o último elabora um formulário, direcionando-o ao primeiro, para que este realize o cálculo devido, para a apuração do valor devido, sendo uma modalidade de lançamento mais difícil de ser praticada sobre os tributos em geral, mas perceptível no caso sobre o imposto sobre a importação acompanhado de bagagem e do ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis).

As obrigações do tributo não se resumem, como dito antes, em apenas pagar o tributo, como também de adimplir com as documentações exigidas pelo Fisco, sendo também conhecidas como obrigações acessórias, com base no artigo 113 do Código Tributário Nacional, sendo prestações positivas ou negativas, a depender da natureza jurídica de cada tributo. A apresentação do DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), os livros contábeis de uma empresa, a declaração da renda no site da Receita Federal do Brasil, são exemplos claros e presentes no cotidiano dos contribuintes. Mesmo que o contribuinte fique dispensado de pagar o tributo, isso não impedirá de ter de adimplir com as obrigações acessórias, sob pena de multa. Para mais uma conceituação deste instituto, os autores Henrique da Cunha Tavares e Adriano Sant'Ana Pedra em sua obra "As obrigações tributárias acessórias e a proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir da Teoria dos Deveres fundamentais", assim dispõe:

As obrigações acessórias, como dito na parte introdutória deste artigo, são as obrigações formais de fazer e não fazer impostas ao contribuinte e a terceiros no intuito de assegurar o cumprimento da obrigação de pagar o tributo, o que efetiva o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. Daí já se extrai, sem muito esforço, que as chamadas obrigações acessórias possuem íntima ligação com o dever fundamental aqui tratado, sendo parte integrante do seu núcleo. Neste particular, as obrigações acessórias se apresentam como o dever de cooperação do contribuinte na gestão e fiscalização de tributos. (TAVARES; PEDRA, 2013).

Nesta fase do processo tributário, o contribuinte deve ser notificado do lançamento tributário

já realizado, a fim de garantir a liquidez e a certeza desta obrigação já materializada. Ou seja, o contribuinte tem que saber o valor exato a ser pago, para assim, caso haja necessidade, possa contestar o valor ou a obrigação tributária como um todo, usando-se dos meios de defesa já previstos do Código de Processo Civil de 2015, no Código Tributário Nacional, bem como em outras leis processuais tributárias. O contribuinte pode, se desejar, recorrer na esfera administrativa ou judicial, solicitando a anulação do crédito tributário. Percebe-se que o lançamento tributário, independentemente de sua espécie, tem duas naturezas jurídicas, sendo uma delas a de constituir o crédito tributário, como também de declarar a existência de uma obrigação tributária.

### 3. A FISCALIZAÇÃO E GESTÃO TRIBUTÁRIA PRATICADAS PELO FISCO EM SEDE DOS IMPOSTOS:

A fiscalização das obrigações tributárias, seja esta principal e acessória, é realizada pelo Fisco competente, podendo ser o ente estatal, um órgão estatal ou uma outra pessoa jurídica, que realize a fiscalização em nome do ente competente, como no caso do INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), do qual faz a fiscalização das contribuições sociais, mais especificamente voltadas à previdência social, em nome da União, da qual é uma outra pessoa jurídica, esta competente, que acabou delegando esta função à autarquia federal INSS. A Receita Federal do Brasil é um órgão da União, que realiza também a fiscalização dos tributos federais, e as secretarias da fazenda cuidam da fiscalização em âmbito estadual. Até entidades privadas poderão participar na fiscalização sobre o adimplemento das obrigações, por parte do contribuinte, como assim diz explicitamente o artigo 197 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III – as empresas de administração de bens; IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V – os inventariantes; VI – os síndicos, comissários e liquidatários; VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a

prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. (BRASIL, 1966).

O interesse pela fiscalização dos tributos é de interesse de qualquer ente federado, seja da União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, podendo estes trocarem informações entre si, para obter apurações maiores sobre a situação financeira dos seus respectivos contribuinte, havendo uma interação entre os sistemas públicos, inclusive integrados a órgãos policiais, como a Polícia Federal e a Polícia Civil, como assim esclarece o artigo 200 do CTN. Esta cooperação pode-se dar também em âmbito internacional, através de acordos, tratados ou convênios, para a obtenção de informações pertinentes à fiscalização dos tributos. Uma vez inscrito do crédito tributário em dívida ativa, passa este ser passível de cobrança por meio judicial, caso o contribuinte se recuse a pagar, através da execução fiscal, da qual é regida pela lei federal nº 6.830/80. Ou seja, os bens do contribuinte podem ser apreendidos, sejam estes bens móveis ou imóveis, a fim de garantir o pagamento do crédito cobrado, inclusive há uma ordem para a penhora destes bens, como assim expõe o artigo 11 desta lei de execuções fiscais, que assim afirma:

Art. 11 – A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: I – dinheiro; II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III – pedras e metais preciosos; IV – imóveis; V – navios e aeronaves; VI – veículos; VII – móveis ou semoventes; e VIII – direitos e ações. § 1º – Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção. § 2º – A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º. § 3º – O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exeqüente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo. (BRASIL, 1980).

A fiscalização deve prezar pelos seus princípios basilares, como a legalidade, a proporcionalidade e a razoabilidade, contemplando ainda mais o artigo 37, caput da Constituição Federal de 1988, para que o ato praticado não seja passível de nulidade. O Supremo Tribunal Federal, na súmula 439 deu a possibilidade jurídica, mesmo não havendo disposição expressa em lei, do Fisco obter as informações dos livros comerciais das

empresas, mas desde que seja limitado ao objeto da investigação, ou seja, não podendo ir além do permitido. Nesta fiscalização, ainda segunda a suprema corte brasileira, não poderá haver interdição de estabelecimento, como método coercitivo de cobrança da dívida fiscal (súmula 70 do STF), bem como a apreensão de mercadorias (súmula 323 do STF) e não pode a autoridade fiscal proibir o contribuinte inadimplente de adquirir estampilhas, despache de mercadorias junto à alfândega ou de exercer sua atividade profissional (Súmula 547 do STF). A observação do prazo para fiscalização deve se observada, para a realização das lavraturas dos termos necessários, segundo dispõe o artigo 196 do Código Tributário Nacional.

O uso de tecnologia, de softwares e outros dispositivos digitais são cada vez mais frequentes na rotina da administração pública, principalmente em suas atividades fiscais, verificando de maneira mais célere e precisa, o adimplemento das obrigações dos contribuintes, inclusive as acessórias, verificando se as documentações apresentadas estão compatíveis com os dados coletados de outras fontes fazendo um “cruzamento de dados”. O combate aos crimes fiscais também ganha espaço nesta área, pois quanto mais eficiente for este sistema fiscal integrado, melhor será este combate. Este aprimoramento do sistema de fiscalização não ocorre somente dentro da esfera da administração pública fiscal, mas principalmente pelas políticas internas das grandes empresas, que buscam sempre estar constantemente atualizadas com as mudanças da legislação fiscal, inclusive das normas administrativas emitidas, utilizando-se da tecnologia como um forte aliado, mesmo que demande muito esforço e gastos em sua implementação. Sobre este tema, o autor Graciano Sá, em sua obra “Tecnologia da Informação e práticas tributárias”, assim afirma:

Tributar transações significa, preliminarmente, utilizar um procedimento, ao invés de vários. A dificuldade de explorar a base de transações é fundamentalmente de ordem tecnológica. As transações totais na economia são muitas a cada instante e para serem trabalhadas tributariamente requerem um domínio da tecnologia da informação que poucas sociedades têm. Somente o emprego maciço de tecnologia pode cumprir o propósito de absorver a carga de transações e, ao mesmo tempo, distinguir transações, isto é, controlar a incidência do imposto de maneira a remover as características que o tomam convencionalmente inferior. Nesses termos, a influência da tecnologia é um fenômeno novo para a prática tributária. (SÁ, 1996, p. 245).

O imposto, dentro desta realidade de fiscalização tributária, é a espécie mais visível e comum, principalmente dentro da esfera federal, com destaque ao Imposto sobre a Renda (IR), seja da pessoa física ou jurídica, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre as Operações Financeiras (IOF), o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE) e dentre outros. Cada uma destas tem suas características distintas, o que diferencia inclusive suas exigências acessórias, pois os documentos solicitados na declaração do imposto de renda, não necessariamente serão os mesmos exigidos pelos demais impostos federais, cabendo ao contribuinte ficar atento as alterações que poderão surgir com relação a cobrança destes tributos, pois sobre cada um destes o interesse público tem um particular olhar. O sistema tributário brasileiro tem constantes alterações por ano sobre cada um dos impostos, principalmente sobre as questões acessórias, mas estas alterações são difíceis de serem acompanhadas em tempo real, por isso a importância da tecnologia, para auxiliar estes contribuintes a não estarem desatualizados com estas modificações legais e administrativas, organizando seu banco de dados, de forma ordenada a fim de ser futuramente declarado.

O sistema eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil é usado como local para o depósito destas informações, para a apresentação de documentos como o DARF (Documento de Arrecadações de Receitas Federais), DIRPF (Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física), da qual esta internamente abrange outras pequenas declarações anexas, como a DMED (Declaração de Serviços Médicos e da Saúde), a DIMOB (Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias), e a DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte), por exemplo. O tamanho da empresa, se de média ou grande porte, pode modificar as relações com o Fisco, inclusive no que tange as obrigações acessórias, optando por algum regime fiscal mais adequado, como no caso do Simples Nacional (empresas pequenas), Lucro Presumido ou Lucro Real (empresas médias ou grandes). No primeiro sistema de tributação (Simples Nacional), veio facilitar a declaração das obrigações acessórias do microempresário, tornando o processo menos burocrático, havendo uma unificação tributária, inclusive aos valores a serem pagos em sede de impostos, seja municipal (Imposto Sobre o Serviço), estadual (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) e federal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, por exemplo). Ainda no Simples Nacional, existe a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais da empresa, Documento de Arrecadação do Simples e a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de alíquotas e antecipação. As micro empresas e empresas de pequeno porte são

disciplinadas pela Lei Complementar nº 123/2006, cujo artigo 25 fala sobre a obrigação acessória das empresas, ao dizer:

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18. § 1º A declaração de que trata o caput deste artigo constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas. § 2º A situação de inatividade deverá ser informada na declaração de que trata o caput deste artigo, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor. § 3º Para efeito do disposto no § 2º deste artigo, considera-se em situação de inatividade a microempresa ou a empresa de pequeno porte que não apresente mutação patrimonial e atividade operacional durante todo o ano-calendário. § 4º A declaração de que trata o caput deste artigo, relativa ao MEI definido no art. 18-A desta Lei Complementar, conterà, para efeito do disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, tão-somente as informações relativas à receita bruta total sujeita ao ICMS, sendo vedada a instituição de declarações adicionais em decorrência da referida Lei Complementar. § 5º A declaração de que trata o caput, a partir das informações relativas ao ano-calendário de 2012, poderá ser prestada por meio da declaração de que trata o § 15-A do art. 18 desta Lei Complementar, na periodicidade e prazos definidos pelo CGSN. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014). (BRASIL, 2006).

A escrituração contábil digital (ECD), o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), a inscrição no sistema e-Social, são sistemas federais interligados, dos quais tem conexão com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, facilitando assim o rastreio das informações acessórias nos seus respectivos impostos. Também merece destaque o CAGED (Cadastro Geral de Empregados e Desempregados), entregue mensalmente, a GFIP, sendo esta uma declaração prestada a previdência social, também entregue mensalmente, a RAIS (Relação Anual de Informações Sociais) e entre outras. As propostas de reforma tributária, das quais estão tramitando no Congresso Nacional visam facilitar este cenário tão complexo sobre as

obrigações acessórias, como, por exemplo, sobre o preenchimento da NFe (Nota Fiscal Eletrônica), bem como facilitar o cálculo dos tributos prestados pelas empresas. Todas estas facilitações impactam diretamente na elaboração do lançamento tributário, para assim ser feito de maneira precisa, obtendo as informações necessárias para a apuração dos lucros das empresas, para a verificação dos rendimentos dos contribuintes e para outras finalidades. Estes dados obtidos podem ser utilizados judicialmente pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, para apresentar em suas defesas, cobrando dos contribuintes os valores devidos e rebatendo possíveis nulidades que possam ser alegadas ao longo do processo, por estes contribuintes. Estes dados devem ser obtidos, mas sempre se preservando, dentro do lançamento tributário, o sigilo das informações, a transparência do processo, a cooperação entre o Fisco e o contribuinte, em busca do interesse comum, do qual é a preservação do interesse público e o bem estar coletivo.

#### 4. A FISCALIZAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DENTRO DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO

Depois das análises feitas nos capítulos anteriores, percebe-se claramente o caráter de fiscalização do lançamento tributário, praticado pela autoridade fiscal competente, buscando sempre atender os interesses públicos sobre a tributação. A fiscalização começa com a percepção da prática da hipótese de incidência, por parte do contribuinte, verificando se o seu ato praticado é passível de tributação, ato este que tem uma previsão legal. Ou seja, uma vez comprando mercadorias e revendendo, por exemplo, é uma hipótese de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Os dados sobre estas mercadorias, sobre sua natureza e sobre seu preço de venda, será levado em consideração pela declaração feita pelo contribuinte. O fisco deve observar o prazo legal, para a realização do lançamento tributário, sendo um prazo de 5 (cinco) anos, pois caso contrário, o fisco não poderá realizar mais este procedimento, extinguindo com a obrigação tributária, segundo o artigo 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

As prestações de informações e sua fiscalização ocorrem mais onde haja o contribuinte como agente colaborador, pois no lançamento por declaração ou por homologação, o contribuinte presta informações ao fisco, o que obriga mais o dever de fiscalizar, diferente do que ocorre no lançamento de ofício, pois neste somente o fisco que participa. A fiscalização de dá sobre

a obrigação de fazer do contribuinte e da obrigação de não fazer, ou seja, de não haver sonegação por parte do contribuinte e de não haver falsificação de dados. Torna-se necessário a fiscalização para evitar uma possível nulidade do ato administrativo, para retirar seus vícios e prezar pela veracidade dos dados lançados, inclusive estes valores declarados não podem ser diferentes da moeda nacional. O lançamento tributário deve analisar os requisitos das leis de cada imposto, inclusive sobre as alíquotas aplicadas a cada exercício financeiro, sendo considerada apenas a alíquota da época em que o fato gerador foi praticado.

O fisco pode, de ofício, corrigir o lançamento já efetuado, efetuando as alterações, segundo as hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, inclusive, se verificado algum ato que torne nulo o lançamento, a autoridade fiscal deve anular o ato e realizá-lo novamente desde o início. Este ato administrativo de lançamento deve visar, como já afirmado anteriormente, o interesse público e de sua soberania sobre o interesse privado, fazendo com que o Estado tome ações de fiscalização sobre os contribuintes, para obter os tributos, dos quais são bens públicos indisponíveis. A busca pelo equilíbrio fiscal, financeiro e a melhor gestão da esfera pública levam a dar espaço aos atos de fiscalização, desde que observe os limites legais e constitucionais. A fiscalização pode se dar de maneira antecipada, no caso de substituição tributária, onde o contribuinte de direito faz a declaração e paga o tributo com antecipação, em relação ao contribuinte de fato, como ocorre no caso do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços).

O administrador público, no ato do lançamento do imposto, no caso do ISS (Imposto sobre Serviço de qualquer natureza) deve verificar as informações sobre o serviço prestado pelos profissionais liberais, referente as obrigações acessórias, ou seja, os locais de trabalho, os consultórios de atendimento e escritórios, onde estas atividades são realizadas, será levado em consideração sobre a tributação, tanto no pagamento do tributo, como sobre as documentações apresentadas ao fisco, no caso o municipal. Sobre este tipo de imposto, o artigo 68 do Código Tributário Nacional assim expõe:

Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador: I – a prestação do serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município; II – a

prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território. (BRASIL, 1966).

Pode ocorrer também, para facilitar a fiscalização das obrigações acessórias, do contribuinte inadimplente realizar a chamada denúncia espontânea, ou seja, entregar-se ao fisco, alegando seu inadimplemento, o que poderá suspender a multa que a ele seria aplicado, caso o Fisco tivesse descoberto este fato antes. Esta é uma forma desenvolvida pela lei e jurisprudência, para dar maiores possibilidades do Fisco obter novas informações, para assim realizar devidamente o lançamento do tributo. Muitas outras formas de fiscalização são feitas, a depender da natureza jurídica de cada espécie tributária, inclusive dos impostos, sendo que cada imposto é dividido por competência dos entes federados, bem como cada um possui sua regra matriz de incidência tributária, seu fato gerador, suas alíquotas e bases de cálculo, bem como outros elementos singulares. As obrigações acessórias são a parte mais difícil de serem adimplidas, pois estão em constante modificação pela legislação, bem como são muitos os dados e detalhes a serem apresentados ao Fisco, o que dificulta o trabalho de ambas as partes dentro desta relação obrigacional, mas com as futuras propostas de reforma tributária, a intenção é simplificar este cenário, tornando assim a economia mais eficiente e segura, atraindo inclusive o investimento estrangeiro ao território nacional.

### 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A complexidade do sistema tributário brasileiro, com suas constantes mudanças e modificações jurídicas, seja por meio de atos administrativos, pela lei ou pela jurisprudência, tornam difícil a arrecadação das obrigações acessórias, sendo estas mais complexas do que as principais, no que tange ao maior esforço exigido, por parte do contribuinte, de prestar as informações em tempo real, necessárias para a devida fiscalização e arrecadação tributária. O uso de softwares e outros dispositivos tecnológicos, digitais e até de inteligência artificial, vem cada vez mais ganhando corpo nas esferas público e privada, pois de um lado o contribuinte faz uma fiscalização mais precisa sobre suas obrigações, evitando futuros

problemas com o Fisco, como também o Fisco busca mais rápido as informações, para verificar se houve inadimplemento do contribuinte, aplicando multa ou até apreendendo seus bens, como garantia do pagamento, desde que observado os limites da lei e da jurisprudência.

Nas três modalidades de lançamento, o fisco deve observar os limites da lei, a razoabilidade, a proporcionalidade e todos os demais princípios gerais, que regem todo e qualquer ato administrativo, segundo o artigo 37, caput da Constituição Federal de 1988, para que assim a constituição do crédito tributário e a inscrição da dívida ativa não sejam passíveis de nulidade, matéria esta que até pode ser levada pelo contribuinte, pela via judicial, através de ações e recursos cabíveis nas fases do processo, seja na nulidade, como dito, seja até na execução fiscal. O lançamento não tem apenas uma natureza de constituir o valor do tributo, mas também de fiscalizar as obrigações acessórias, que são aquelas não diretamente ligadas ao pagamento, entretanto sem estas fica difícil ou impossível a devida verificação do valor a ser pago.

Os impostos são tributos cobrados pelas quatro pessoas jurídicas federativas, mas cada uma destas tem a competência constitucional, para não somente cobrar estes tributos, mas estipular as regras de sua fiscalização, podendo esta fiscalização ser feita em conjunto entre todos estes entes, por meio de seus sistema de informação integrados entre si, com em cooperação com órgãos policiais, inclusive delegacias de combate aos crimes fiscais e até instituições internacionais, combatendo fraudes e possíveis crimes fiscais, como no caso da sonegação fiscal, garantindo assim maior segurança jurídica e o planejamento tributário é um importante aliado do contribuinte, para evitar futuros problemas com o Fisco, garantindo, desde já, uma gestão mais organizada sobre suas obrigações.

### REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 05 de Out. de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 29 de Outubro de 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 15 de Dez. de 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)> Acesso em: 27 de Janeiro de 2021.

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, DF, de 27 de Out. de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 25 de Janeiro de 2021.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de Setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 de Set. de 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)> Acesso em: 25 de Outubro de 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de Tributo sem Lançamento. Professor Titular em Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, 2002. Disponível em: <[https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/impossibilidade\\_tributo\\_lancamento.pdf](https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/impossibilidade_tributo_lancamento.pdf)> Acesso em: 20 de Janeiro de 2020.

SÁ, Graciano. Tecnologia da Informação e prática tributária. Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbe/article/view/672/8035>> Acesso em: 27 de Janeiro de 2021.

SANTOS, Gustavo Abrahão. As especificidades do crédito tributário e as suas modalidades de lançamento fiscal. Guarujá, 2017. Disponível em: <[http://uniesp.edu.br/sites/\\_biblioteca/revistas/20170803081829.pdf](http://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170803081829.pdf)> Acesso em: 20 de Janeiro de 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula do STF. Brasília, 2017. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf)> Acesso em: 25 de Janeiro de 2021.

TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant'Ana. As obrigações tributárias acessórias e a proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir da teoria dos deveres

fundamentais. Faculdade de Direito de Vitória, 2013. Disponível em: <[https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/56406200/Incluir\\_em\\_Academia\\_-\\_Tavares\\_\\_Pedra\\_03.pdf?1524567781=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DTAVARES\\_HC\\_PEDRA\\_AS\\_As\\_obrigacoes\\_tribut.pdf&Expires=1611159203&Signature=YdAZ3gZJcaL~9hwVkzmVTe51oYA6OX1aurCypVRXE3HolbVSzVT0OwKR9-4qA2zDhNCB5nUfmdbRsCHk0g2gnOQ4Qa10ljEm4smzdigixITb~l-hXNaGdYWrLs-obeJuktEWC5QogGtgrKeuw1bbrGUosULE3u-Vx3CA3VWtR83UpwtwZru6g8dt-ZSVcHSF4m6dTXoqfsPz1ee0qDA~vCuc8ZMnwXp3X2x-pzaBOL3NUA6WU-qP7HS8vQpqY6~3Q27MROejznkij2fbDMvK2z7jkQS9AGmgrZL0U9CANLvSK3ZsU9i8z-Z~m5qkh2qheOa3z0L2q~xdBo1t43IU1Q\\_\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/56406200/Incluir_em_Academia_-_Tavares__Pedra_03.pdf?1524567781=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DTAVARES_HC_PEDRA_AS_As_obrigacoes_tribut.pdf&Expires=1611159203&Signature=YdAZ3gZJcaL~9hwVkzmVTe51oYA6OX1aurCypVRXE3HolbVSzVT0OwKR9-4qA2zDhNCB5nUfmdbRsCHk0g2gnOQ4Qa10ljEm4smzdigixITb~l-hXNaGdYWrLs-obeJuktEWC5QogGtgrKeuw1bbrGUosULE3u-Vx3CA3VWtR83UpwtwZru6g8dt-ZSVcHSF4m6dTXoqfsPz1ee0qDA~vCuc8ZMnwXp3X2x-pzaBOL3NUA6WU-qP7HS8vQpqY6~3Q27MROejznkij2fbDMvK2z7jkQS9AGmgrZL0U9CANLvSK3ZsU9i8z-Z~m5qkh2qheOa3z0L2q~xdBo1t43IU1Q__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA)> Acesso em: 20 de Janeiro de 2021.

<sup>[1]</sup> Mestrado em Direito no núcleo de pesquisa em Direito Constitucional e Processual Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Especialista em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

<sup>[2]</sup> Orientado. Doutorado em Direito.

Enviado: Fevereiro, 2021.

Aprovado: Março, 2021.