HENRIQUE FERNANDO DE MELLO

**Atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros e a figura do
alterlançamento como forma de constituição do
crédito tributário alheio**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Dr. Estevão Horvath

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO – SP

2020

HENRIQUE FERNANDO DE MELLO

**Atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros e a figura do
alterlançamento como forma de constituição do
crédito tributário alheio**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Associado Dr. Estevão Horvath.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO – SP

2020

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio, convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

MELLO, Henrique Fernando de
Atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros
e a figura do alterlançamento como forma de constituição do
crédito tributário alheio ; Henrique Fernando de MELLO ; orientador
Estevão HORVATH -- São Paulo, 2020.

246p.

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de
Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. Deveres de colaboração em matéria tributária. 2.
Terceiros como sujeitos passivos. 3. Nova tipologia de deveres
instrumentais. 4. Alterlançamento. 5. Estado de desconfiança
recíproca. I. HORVATH, Estevão, orient. II. Título.

MELLO, Henrique Fernando. *Atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros e a figura do alterlançamento como forma de constituição do crédito tributário alheio*. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Doutor em Direito.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. _____	Instituição: _____
Julgamento: _____	Assinatura: _____

Prof. Dr. _____	Instituição: _____
Julgamento: _____	Assinatura: _____

Prof. Dr. _____	Instituição: _____
Julgamento: _____	Assinatura: _____

Prof. Dr. _____	Instituição: _____
Julgamento: _____	Assinatura: _____

Prof. Dr. _____	Instituição: _____
Julgamento: _____	Assinatura: _____

Prof. Dr. _____	Instituição: _____
Julgamento: _____	Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Serei eternamente grato ao Professor Dr. Estevão Horvath, que me concedeu a enorme honra de ser meu orientador. Nunca me esquecerei do modo como me acolheu. Nunca deixarei de lembrar de sua conduta acadêmica exemplar. Impressiona-me, sobremaneira, o modo como consegue dizer tudo o que importa com breves palavras. Muito obrigado pela confiança, Professor!

Deixo consignado, também, meus agradecimentos a todos os Professores que, em mim, deixaram marcas. E foram tantos e tão importantes que não caberia nestas páginas nomeá-los todos. Essas marcas me motivaram a chegar até aqui. A tese que segue tem um pouco (ou muito) de cada um de vocês.

Agradeço, também, ao Dr. Paulo Roque, *in memoriam*, que me mostrou o que é amar o conhecimento e o direito tributário.

À Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Largo São Francisco, Instituição admirável da qual muito me orgulha fazer parte. A todos os funcionários, colaboradores, amigos do Programa de Pós-Graduação com quem convivi durante esse período.

Agradeço, também, a todas as pessoas próximas a mim, familiares, amigos e colegas, que foram obrigadas a conviver, por anos, com um doutorando.

*Para Júlia Mello,
com todo o meu amor.*

RESUMO

MELLO, Henrique Fernando. *Atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros e a figura do alterlançamento como forma de constituição do crédito tributário alheio*. 2020, 246p. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

No contexto da exigência crescente de transparência fiscal por parte dos administrados, o estado vem atribuindo relações jurídicas a sujeitos distintos de contribuintes e responsáveis tributários, pelas quais impõe que auxiliem na verificação e na obtenção de conformidade tributária por parte destes. Tais relações buscam fundamento em norma constitucional implícita que permite e obriga a imposição de deveres de fiscalização e cobrança de tributos. A essa norma de competência se dá o nome de dever de colaboração. Os terceiros são exigidos a realizar prestações de fazer ou não fazer, impostas no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária. Mas, também a realizar prestações de dar (que não configurem pagamento). Este trabalho propõe essa nova tipologia das prestações não obrigacionais em matéria tributária. E mostra, também, que nelas está contido um dever pouco visualizado: um dever de constituição de crédito tributário alheio (*alterlançamento*). Ao confiar nos terceiros para que digam se e quanto devem os contribuintes e responsáveis tributários, bem como para que realizem, por estes, o recolhimento do tributo eventualmente devido, o poder público instaura um estado de desconfiança recíproca. Este trabalho também demonstra os limites para o uso dessa técnica de desconfiança sistêmica.

PALAVRAS-CHAVE: Deveres instrumentais. Terceiros. Recolhimento. *Alterlançamento*. Desconfiança sistêmica.

ABSTRACT

MELLO, Henrique Fernando. *The imposition of tax ancillary obligations over third parties and the figure of alterlançamento as a form of alien tax credit constitution*. 2020, 246p. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

In the context of the increasing demand for tax transparency by the administered, the state has been assigning legal relations to individuals other than taxpayers, which requires them to assist in verifying and obtaining tax compliance on the part of the latter. Such relations seek foundation in an implicit constitutional norm that allows and enforces tax inspection and collection duties. This norm of competence is called “collaboration duty”. Third parties are required to engage in positive and negative attitudes towards tax administration and also in collecting alien tax credits in the state’s behalf. This paper proposes a new typology of tax ancillary obligations conducts. And it also shows that they contain an ignored duty: a duty to constitute another's tax credit. By relying on third parties to say whether and how much taxpayers owe, as well as to carry out the collection of taxes eventually due by them, the government establishes a state of mutual distrust. This paper also demonstrates the limits to the use of this systemic distrust technique.

KEYWORDS: Tax ancillary obligations. Third parties. Collection. *Alterlançamento*. Systemic distrust.

RIASSUNTO

MELLO, Henrique Fernando. *Attribuzione di obblighi fiscali accessori a terzi e l'alteraccertamento come forma di costituzione del credito d'imposta alieni*. 2020, 246p. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

Nel contesto della crescente domanda di trasparenza fiscale da parte delle amministrazioni, lo stato ha assegnato rapporti giuridici a persone distinte dai contribuenti, il che richiede loro di assistere nella verifica e nel conseguimento della conformità fiscale. Tali relazioni cercano fondamento nella norma costituzionale implicita che consente e impone i doveri di ispezione e riscossione delle imposte. Questa norma di competenza è chiamata dovere di collaborazione. I terzi sono tenuti a effettuare comportamenti positivi o negativi imposti nell'interesse della riscossione delle imposte e della vigilanza fiscale. Ma anche per fare un *dare* (che non configurano pagamento). Questa tesi propone nuova tipologia di obblighi fiscali accessori. E mostra anche che contengono un dovere poco visto: un dovere di istituire il credito d'imposta di un altro (*alteraccertamento*). Facendo affidamento su terzi per dire se e quanto devono pagare i contribuenti, nonché per eseguire il deposito dell'imposta eventualmente dovuta da loro, il governo stabilisce uno stato di reciproca sfiducia. Questa tesi dimostra anche i limiti all'uso di questa tecnica di diffidenza sistemica.

PAROLE CHIAVE: Obblighi accessori. Terzi. Riscossione. *Alteraccertamento*. Diffidenza sistemica.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	17
 CAPÍTULO I - SOBRE TERCEIROS E DEVERES INSTRUMENTAIS – ALGUMAS QUESTÕES DE BASE.....	 21
1. Terceiros enquanto sujeitos passivos tributários.....	21
1.1. Sobre quem não são os terceiros.....	24
1.2. Relevância da individualização do terceiro.....	26
2. Deveres instrumentais tributários.....	27
2.1. Dinâmica de imposição de relações intersubjetivas.....	28
2.2. Múltiplas relações tributárias e o Código Tributário Nacional.....	38
2.3. Características dos deveres instrumentais tributários.....	40
3. Relevância dos terceiros e suas relações instrumentais.....	43
 CAPÍTULO II - FUNDAMENTOS DA ATRIBUIÇÃO DE DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS A TERCEIROS.....	 47
1. Deveres de terceiros como direito vigente.....	47
2. Do ato administrativo ao ato do administrado.....	50
3. Os terceiros em auxílio da transparência.....	53
4. O poder-dever de arrecadação.....	56
5. O poder-dever de fiscalização.....	61
5.1. Características do ordenamento brasileiro quanto ao tema.....	61
5.2. Fundamentos constitucionais.....	64
5.3. Dever de colaboração.....	67
6. Função <i>versus</i> dever.....	68
7. Fundamentos no Código Tributário Nacional.....	70
 CAPÍTULO III - PARA UMA NOVA TIPOLOGIA DOS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS.....	 73
1. Pagamento e deveres instrumentais em matéria tributária.....	73

1.1. Interdependência das prescrições definitórias sobre obrigação tributária e deveres instrumentais.....	73
1.2. Unidade do direito e o compartilhamento de dados gerais sobre conceitos jurídicos entre ramos distintos.....	75
2. Estruturando os elementos em torno da finalidade.....	79
2.1. Sobre os objetos do vínculo intersubjetivo.....	80
2.2. Adimplemento e cooperação.....	82
3. Pagamento em sentido estrito.....	84
3.1. Princípios informadores da noção de adimplemento.....	85
3.2 Pagamento como adimplemento em sentido técnico.....	85
3.3. Pagamento como adimplemento de débito próprio.....	86
4. Razões para a leitura do termo <i>pagamento</i> como <i>adimplemento</i> em sentido técnico.....	89
5. Objetos dos deveres instrumentais como comportamentos distintos de pagamento.....	91
6. Nova tipologia dos deveres instrumentais tributários.....	92
6.1. Alguns deveres instrumentais tributários com base na nova tipologia.....	94
6.1.1. Deveres instrumentais tributários atribuídos a terceiros.....	99
6.1.1.1. Dever de constituição do crédito tributário.....	99
6.1.1.2. Deveres de retenção e de reembolso antecipado.....	100
6.1.1.3. Dever de recolhimento.....	100
7. Prestação de dar valor pecuniário a cargo de terceiros – em busca de um novo patamar para os deveres instrumentais tributários.....	102

CAPÍTULO IV - REFLEXOS DA NOVA TIPOLOGIA PARA A TEMÁTICA DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA.....

1. Influenciando conceitos.....	103
2. Sujeição passiva tributária sob o viés da finalidade e da causa próxima das relações...103	
2.1. Esclarecimento necessário sobre a teoria dualista da obrigação e a sujeição passiva tributária.....	109
2.2. Contribuintes.....	113
2.2.1. Solidariedade.....	116
2.3. Responsáveis tributários.....	116
2.3.1. Função do artigo 128, do Código Tributário Nacional.....	118
2.3.2. Responsabilidade tributária por sucessão, “de terceiros” e por infrações.....	119
2.3.3. Substituição tributária.....	123

2.4. Uma breve e necessária advertência: responsabilidade enquanto sanção.....	129
3. Terceiros.....	132
4. Sujeição passiva dos deveres instrumentais tributários.....	133
5. Contribuintes, responsáveis, substitutos e terceiros.....	134

CAPÍTULO V - A FIGURA DO *ALTERLANÇAMENTO*.....

1. Pluralidade de formas de constituição do crédito tributário.....	135
1.1. Precisações terminológicas.....	138
2. Constituição do crédito tributário por autoridade administrativa.....	139
3. Constituição do crédito tributário por autoridade judicial.....	144
4. Constituição do crédito tributário por administrados.....	145
4.1. Diferença para o lançamento por homologação.....	146
4.2 Gestão tributária e a técnica da “privatização”.....	148
5. Autolancamento.....	150
5.1. Autolancamento como dever instrumental tributário.....	153
6. A figura do <i>alterlançamento</i>	155
6.1. Autolancamento e <i>alterlançamento</i>	156
6.2. Diferenças que justificam o tratamento específico.....	160
6.2.1. Características do <i>alterlançamento</i> em resumo.....	163
6.2.2. Esclarecimento terminológico.....	164
6.2.2.1. Desconsideração do modo de constituição do crédito tributário por autoridade judicial como <i>alterlançamento</i>	166
7. À guisa de conclusão do capítulo.....	166

CAPÍTULO VI - APLICABILIDADE DO *ALTERLANÇAMENTO*.....

1. Exemplos concretos.....	167
1.1. COSIP – Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.....	167
1.2. O dever das distribuidoras de energia elétrica de lançar o ICMS.....	171
1.3. Dever atribuído a tomadores de serviços prestados por contribuintes de outros municípios.....	173
1.4. INSS-Segurado: dever de <i>alterlançamento</i> atribuído ao empregador.....	176
1.5. INSS-Empresa: dever de <i>alterlançamento</i> atribuído a contratantes de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.....	178

1.6. Imposto sobre a renda retido na fonte: dever de <i>alterlançamento</i> atribuído às fontes pagadoras.....	180
1.7. ICMS-ST “para frente”: dever de <i>alterlançamento</i> atribuído ao “substituto”.....	182
1.8. O estranho caso do ITBI.....	185
2. Influências do <i>alterlançamento</i> na pragmática de temas relevantes.....	188
2.1. Repetição do indébito tributário e compensação tributária.....	188
2.2. Decadência e prescrição.....	192
2.3. Inscrição direta em dívida ativa.....	195
2.4. Processo administrativo tributário.....	196

CAPÍTULO VII - ESTADO DE DESCONFIANÇA RECÍPROCA: O TERCEIRO MAIS CONFIÁVEL.....

1. Relações jurídicas em matéria tributária como relações de cooperação.....	199
2. Cooperação e boa-fé objetiva.....	200
3. Confiança e desconfiança sistêmicas como técnicas de redução de complexidades.....	203
4. A atribuição de deveres a contribuintes e responsáveis como confiança sistêmica no contexto de praticabilidade das leis tributárias.....	207
5. A atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros como desconfiança sistêmica no contexto de praticabilidade das leis tributárias.....	211
6. O terceiro mais confiável.....	212
7. Limites à atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros.....	214
7.1. Interesse público, eficiência, coerência e praticabilidade como limites.....	214
7.2. Proporcionalidade.....	217
7.3. Livre iniciativa e livre concorrência.....	218
7.4. Isonomia.....	219
7.5. Legalidade.....	219
7.6. Cláusula de interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.....	223
7.7. Outros exemplos de limites.....	224

CONCLUSÕES.....

REFERÊNCIAS.....

INTRODUÇÃO

Através deste trabalho buscaremos defender três alegações principais:

1) O dever de colaboração em matéria tributária alcança sujeitos distintos de contribuintes e responsáveis tributários.

2) Entre os principais deveres atribuídos a esses administrados está o de *recolhimento*, que não se confunde com *pagamento*.

3) Esses administrados são exigidos a realizar *alterlançamento*, que não se confunde com *autolançamento*.

Colocando de outro modo, o direito tributário positivo brasileiro, ao dispor sobre como administrados devem colaborar com a administração tributária na consecução das funções de fiscalização e arrecadação de tributos, prescreve que não somente os contribuintes e responsáveis tributários devem realizar prestações positivas ou negativas pertinentes a deveres que instrumentalizam a verificação do cumprimento da legislação tributária, mas, também, que terceiros, que não fazem parte da relação jurídica tributária principal, informem dados alheios, de relevância tributária e, mais do que isso, constituam o crédito tributário dos contribuintes e responsáveis sobre quem são obrigados a informar e, não raramente, também, efetuem o recolhimento dos valores dos tributos apurados aos cofres públicos.

Para tornar o sistema tributário praticável com mais eficiência, o estado, que depende da arrecadação dos tributos para existir, determina aos administrados que digam o que os textos legislados em matéria tributária significam e cumpram o resultado da própria interpretação. Impõe, assim, aos destinatários, que apliquem, eles mesmos, as normas a que se sujeitam, reservando, para si, uma posição de controle dos atos dos administrados.

A concretização dos termos das relações tributárias, assim, é tarefa atribuída aos administrados como uma técnica de gestão do sistema tributário nacional. Fundamenta-se no chamado dever de colaboração. Argumentaremos, a fim de comprovar a primeira das alegações principais, que o poder de fiscalização e cobrança e, conseqüentemente, o dever de colaboração, não decorrem automaticamente da configuração do estado fiscal, o que nos exigirá construir o fundamento legal do dever de colaboração. Nesse caminho,

demonstraremos que muito do que se requer em cumprimento ao dever de colaboração é voltado a garantir que contribuintes e responsáveis tributários atendam a legislação tributária sem que o estado necessite depender de seus níveis de conformidade voluntária, razão pela qual o recurso à participação de terceiros passa a ser cada vez mais utilizado.

A análise dessa participação de terceiros demonstrará que o que são chamados a fazer configura verdadeiros deveres instrumentais tributários, fazendo com que possamos afirmar que, definitivamente, passam a compor o gênero da “sujeição passiva tributária”, ao lado dos tradicionais sujeitos passivos das relações tributárias.

Veremos que aquilo que fazem os terceiros estará sempre em ligação primordial com relações tributárias alheias.

Argumentaremos, para demonstração da segunda alegação principal, que os deveres instrumentais tributários apresentam tipologia distinta daquela que tradicionalmente se considera presente na legislação brasileira. Partiremos do conceito de *pagamento* para comprovar que outras prestações de dar podem ser objeto de relações tributárias instrumentais, fazendo com que as prestações abranjam três tipos (e não dois, como se costuma dizer): dar, fazer e não-fazer.

Isso resultará na verificação de que as figuras de *pagamento* e *recolhimento* de tributos não se confundem, sendo, a primeira, a conduta esperada na relação tributária principal, e, a segunda, a conduta esperada em uma relação tributária de cunho instrumental.

Com isso em mente, argumentaremos no sentido de que toda a temática da sujeição passiva tributária precisa ser repensada em âmbito doutrinário, uma vez que muitos deveres instrumentais tributários atribuídos a terceiros são, hoje, equivocadamente considerados hipóteses de responsabilidade tributária.

Também teremos oportunidade de demonstrar que os terceiros chamados a colaborar com a administração tributária constituem créditos tributários alheios. E o fazem através do *alterlançamento*, algo distinto do modo de constituição do crédito tributário pelos próprios contribuintes ou responsáveis (autolançamento). Essa, a terceira alegação principal.

Após nos dedicarmos a comprovar a existência prática da figura do *alterlançamento*, passaremos a justificar como esse cenário, que sustenta nossas investigações, de atribuição de deveres tributários a terceiros, serve para fundamentar tecnicamente a existência do que chamamos de *estado de desconfiança recíproca*, instalado entre fisco e destinatários da carga tributária.

Por fim, demonstraremos quais são os limites que o direito vigente prescreve e que podem justificar, diante de situações concretas, a inaplicabilidade do dever de colaboração em matéria tributária exigido de terceiros.

Importante dizer que o trabalho se volta a descrever o sistema tributário brasileiro, mirando com mais atenção as formulações legais aplicáveis às relações tributárias presentes na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional.

Os argumentos que comportam as alegações principais estão dispostos em 7 (sete) capítulos.

O primeiro deles está voltado a explicar, de pronto, o que queremos dizer quando usamos o termo *terceiros* e a expressão *deveres instrumentais tributários*, permitindo, a nosso sentir, maior transparência nos fundamentos do discurso científico e controlabilidade das conclusões.

O segundo capítulo contém esforço de demonstração da possível atividade de construção jurídica que resulta no que hoje se considera dever de colaboração, o qual defenderemos ser norma jurídica constitucional implícita de outorga de competência fiscalizatória. Esse capítulo traz, também, alguns fundamentos da atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros encontráveis no Código Tributário Nacional.

Em seguida, o terceiro capítulo permite compreender as razões pelas quais a tipologia dos deveres instrumentais em matéria tributária deve ser alterada, para incluir as prestações de *dar*, entre aquelas possíveis para os referidos deveres.

O quarto capítulo, por sua vez, demonstra as influências que a nova tipologia mencionada pode apresentar para a temática da sujeição passiva tributária, já que muitas hipóteses de responsabilidade tributária poderiam, na verdade, ser casos de atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros.

Os capítulos V e VI tratam especialmente sobre a figura do *alterlançamento* e sua aplicabilidade, sendo o primeiro voltado à definição e o segundo pensado como comprovação de sua existência em nosso ordenamento.

O último capítulo antes das conclusões tem o objetivo de dispor sobre técnicas de redução de complexidades sistêmicas e, com isso, demonstrar quais são aquelas utilizadas pelo estado brasileiro em questões tributárias, tudo para comprovar a existência do estado de desconfiança recíproca. Além disso, é desse sétimo capítulo que constam, também, os dados do ordenamento jurídico que podem funcionar como limites à aplicação da norma de dever de colaboração sobre os terceiros, diante dos casos concretos.

Os discursos doutrinários, conforme pensamos, têm papel importante de diminuição de indeterminações do objeto. Isso porque a doutrina se insere em um sistema comunicacional, uma comunidade, que, no conjunto, tende a controlar os sentidos atribuídos ao quanto interpretado. Sem um conjunto desse tipo, pode-se dizer que um objeto cultural e lingüístico, como o direito, se tornaria cada vez mais indeterminado quanto maior fosse o número de intérpretes interessados em descrevê-lo. Com o conjunto, o que se dá é justamente o oposto.

Com isso em mente, esperamos que a presente investigação possa contribuir de modo significativo aos debates que buscam tornar menos indeterminado o direito positivo, no que se refere às previsões de atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros.

CONCLUSÕES

Já é hora de reconhecemos, com menos timidez, que, no Brasil, outras figuras subjetivas compõem o gênero *sujeição passiva tributária*, para além de contribuintes e responsáveis tributários (incluídos, aqui, os substitutos tributários).

As formulações legislativas denunciam a presença de *terceiros* como sujeitos cujas condutas apresentam relevância para o ordenamento jurídico-tributário. A realidade da dinâmica de relações jurídicas em matéria tributária demonstra que pessoas de quem, inicialmente, não se exigem *pagamentos* de tributos ao fisco, seja porque não praticaram a materialidade necessária à incidência do tributo, seja porque, simplesmente, assim não são exigidas por lei, jogam papel extremamente importante, especialmente, como colaboradoras dos sujeitos ativos tributários. A jurisprudência se depara, diuturnamente, com resoluções de litígios em que, de um lado, encontra-se o fisco e, de outro, administrados que não se confundem com os tradicionais sujeitos passivos das relações tributárias. É tempo, assim, de elaborações mais aprofundadas de discursos descritivos sobre o objeto *direito positivo* que busquem dar conta do cenário atual das atividades de controle a que hoje se dedica o estado fiscal quando o assunto é tributação.

Em busca de integrar o discurso da comunidade interpretativo-argumentativa que tem por função auxiliar na construção do *direito vigente*, pudemos demonstrar que é pela temática das *relações jurídicas tributárias instrumentais* que se obtêm melhores resultados na tentativa de descrição das características dos terceiros enquanto sujeitos passivos no direito tributário brasileiro. Afinal, quem é obrigado a realizar pagamento (conteúdo das *obrigações principais*) é contribuinte ou responsável tributário. Portanto, as mesmas designações não servem para descrever aqueles que, cumprindo adequadamente seus deveres, não se veem incluídos em relações com o fisco nas quais a conduta esperada é pagamento.

A compreensão aprofundada do termo *pagamento* é fundamental para a descrição adequada do que caracteriza *dever instrumental*, já que pagar é a única conduta juridicamente impossível para esse tipo de relação tributária. Chegamos à conclusão de que *pagamento* é termo que deve ser lido em seu sentido técnico, como *adimplemento em*

sentido estrito, se o objetivo é compreender a prescrição legal que define o que é a obrigação tributária principal e, reflexamente, alcançar contornos mais claros a respeito do que são os deveres instrumentais tributários e do que podem ser chamados a realizar seus destinatários.

Essa tomada de consciência impõe o abandono de visões tradicionais que limitam os objetos das relações instrumentais a prestações de fazer ou não fazer. Assim, deveres instrumentais tributários comportam prestações de *dar* (desde que não sejam pagamento), *fazer e não fazer*.

Os sujeitos passivos dos deveres instrumentais, por isso, podem ser exigidos a realizar prestações de *dar*, inclusive valores pecuniários (ao que se chama *recolhimento*). E para que isso não configure pagamento, os valores devem se referir ao patrimônio de outrem. Deriva daí, portanto, que deveres instrumentais cujo objeto é prestação de *dar* valor pecuniário alheio somente pode ter como sujeito passivo o terceiro, já que a prestação de *dar* valor pecuniário próprio caracteriza pagamento, cuja respectiva relação tem como sujeitos possíveis o contribuinte e o responsável.

É equivocado, a nosso ver, considerar que, todas as vezes que um sujeito de direito, distinto do contribuinte, leva dinheiro de tributos aos cofres públicos, o que se dá é pagamento, devendo, por isso, a questão ser tratada como hipótese de responsabilidade tributária ou substituição tributária.

No contexto de imposição de deveres de colaboração em matéria tributária, não são raras as vezes que, para cumprir o dever de recolhimento de tributo alheio, o terceiro necessita, antes, realizar a incidência da norma tributária que impõe ao contribuinte o dever de pagar o tributo.

O terceiro, assim, deve interpretar a legislação tributária e aplicá-la, apurando o montante devido pelo contribuinte em concretização da relação tributária principal entre este e o fisco. Desse modo, o terceiro constitui o crédito tributário do contribuinte, já que o crédito é elemento da relação concretizada via incidência normativa. A essa forma de constituição de crédito tributário alheio denominamos *alterlançamento*, figura que, presente no dia-a-dia das relações tributárias, apresenta, do ponto de vista doutrinário, importantes reflexos sobre temas relevantes para o direito tributário, como decadência, prescrição, repetição do indébito, contraditório e ampla defesa no âmbito de processos administrativos fiscais, etc.

Enquanto sujeitos passivos de relações tributárias, os terceiros passam a realizar o que antes foi função da administração tributária e, depois, dos próprios contribuintes e

responsáveis. Passam a garantir a adequada aplicação do sistema tributário pelos destinatários da carga tributária. Suas relações apresentam, primordialmente, função de instrumentalidade referente a relações de outras pessoas com o fisco.

Isso somente é possível pela abrangência concedida à noção de dever de colaboração, norma constitucional implícita que atribui competência à administração tributária para fiscalizar o cumprimento da legislação tributária. Referida norma, porém, pode não ser aplicada nos casos concretos se os terceiros atingidos pelos correspondentes deveres instrumentais tributários demonstrarem que a mesma afronta os limites dados pelo próprio ordenamento jurídico a essa dinâmica de relações, tais como, legalidade, proporcionalidade, isonomia, proibição de efeitos confiscatórios, sigilo de dados e proteção da intimidade, etc.

A atribuição de deveres instrumentais tributários a terceiros serve, também, para fundamentar tecnicamente a instalação, no Brasil, de um estado de desconfiança recíproca entre fisco e contribuintes, na medida em que se tende a abandonar a técnica de redução da complexidade sistêmica antes aplicada (confiança nos destinatários da carga tributária) passando-se a, com o mesmo objetivo, confiar mais na boa-fé objetiva dos terceiros.

Precisamos, por isso, reconhecer destacada dignidade ao estudo dos deveres instrumentais tributários.

Essas são, a nosso sentir, as principais conclusões que podemos retirar de nossas investigações.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício Leitão. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2014.

ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1965.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes*. In Revista de Direito Tributário Internacional Atual nº 02. São Paulo: IBDT, 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora/APET, 2006.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *O princípio da eficiência*. In MARRARA, Thiago (Org.). Princípios de direito administrativo – legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, razoabilidade, interesse público. São Paulo: Atlas, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Substituição e responsabilidade tributária*. Revista de Direito Tributário. Ano 13. Nº 49. São Paulo: RT, 1989.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: RT, 1973.

ÁVILA, Humberto. *Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária*. In GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). Direito Tributário e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *O 'postulado do legislador coerente' e a não-cumulatividade das contribuições*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais de direito tributário. Vol 11. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. *Proporcionalidade e direito tributário*. In SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Repensando o 'princípio da supremacia do interesse público sobre o particular'*. RTDP 24. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____; TAKANO, Caio Augusto. *Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS*. In SOUZA, Priscila de (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). 50 anos do código tributário nacional. São Paulo: Noeses, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. *Prefácio*. In SARMENTO, Daniel. *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BENÍCIO, Sergio Gonini. *Tributos declarados e não pagos: condições de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea*. In Revista Juris (FAAP) 4. Ano II. Julho a dezembro de 2010. São Paulo: Fundação Armando Alvares Penteado, 2010.

BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Trad. Carlos Palao Taboada. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1974.

BETTI, Emilio. *Teoria Geral das Obrigações*. Trad. Francisco José Galvão Bruno. Campinas: Bookseller, 2006.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária – uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário*. In GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Op. Cit.*, 2004.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. Congresso Nacional, 1988.

_____. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. DOU de 11.01.2001.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. DOU de 30 de dezembro de 2003.

_____. Lei nº 11.312, de 27 de junho de 2006. Reduz a zero as alíquotas do imposto de renda e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF nos casos que especifica; altera a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996; e dá outras providências. DOU de 28.06.2006.

_____. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; e dá outras providências. DOU de 20 de setembro de 2019.

____ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União (DOU) de 27.10.1966.

____ Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991. Diário Oficial de 25.07.1981.

____ Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação federal e dá outras providências. DOU de 23.01.1995.

____ Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.680, de 28 de dezembro de 2016. Dispõe sobre a identificação das contas financeiras em conformidade com o Padrão de Declaração Comum (Common Reporting Standard - CRS). Diário Oficial da União (DOU) de 29.12.2016.

____ Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica [CNPJ]. DOU de 28.12.2018.

____ Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.888 de 03 de maio de 2019. Institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Diário Oficial da União (DOU) de 07.05.2019.

____ Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 2.047, de 26 de novembro de 2014. Dispõe sobre solicitação e emissão da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, instituída pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. DOU de 27.11.2014..

____ Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.571, de 02 de julho de 2015. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). DOU de 03 de julho de 2015.

____ Receita Federal do Brasil. Portaria nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. DOU de 02.01.2018

____ Receita Federal do Brasil. Portaria SRF nº 2.609, de 20 de setembro de 2001. Disciplina as atividades da Rede Arrecadadora de Receitas Federais. Diário Oficial da União (DOU) de 25.09.2001.

____ Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.779.147. Relator Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. DJe de 30.05.2019.

____ Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 1279287. Ministro Benedito Gonçalves. Diário da Justiça de 23.08.2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp nº 852.698/DF. Relator Ministro José Delgado. Diário da Justiça de 26.10.2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança nº 45.717. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJe de 04.02.2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 973.733. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. DJe de 18.09.2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 436: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.” Primeira Seção, julgado em 14.04.2010, Diário da Justiça de 13.05.2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tema 402. Recurso Especial nº 1.143.094. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. DJe de 09.12.2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 539891 no Agravo Regimental. Ministro Marco Aurélio. Diário da Justiça de 21.09.2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 523.471. Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJe de 06.04.2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 573.675/SC. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 25.03.2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.314. Relator Ministro Edson Fachin. Plenário de 24.06.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tema nº 569. Recurso Extraordinário nº 789.874. *Os serviços sociais autônomos integrantes do denominado Sistema "S" não estão submetidos à exigência de concurso público para contratação de pessoal, nos moldes do art. 37, II, da Constituição Federal.* Dje de 12.11.2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 603.191/MT. Relatora Ministra Ellen Gracie. Diário da Justiça de 05.09.2011.

_____. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. 21ª Câmara Cível. Agravo de Instrumento nº 0004169-98.2018.8.19.0000. Relatora Desembargadora Maria Aglaé Tedesco Vilardo. Diário da Justiça de 26.06.2018.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte. 2ª Câmara Cível. Relator Desembargador Ibanez Monteiro. Agravo de Instrumento nº 2017.002167-3. Diário da Justiça de 17.10.2017.

BRITO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Imposto de Renda - Regulamentação do Decreto-Lei nº 62, de 1966*. Revista de Direito Administrativo 98. Rio de Janeiro, 1969.

CARRAZZA, Roque Antônio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito – O constructivismo lógico-semântico*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito tributário - Fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 7ª edição. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. *Teoria da norma tributária*. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.

_____. *Estudos de direito fiscal - Por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005.

CASTRO, Anna Lucia Malerbi de. *O princípio da dignidade da pessoa humana e a norma jurídica tributária*. São Paulo: Noeses, 2019.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CHIASSONI, Pierluigi. *O enfoque analítico na filosofia do direito: de Bentham a Kelsen*. Traduzido por Heleno Torres e Henrique Mello. São Paulo: Contracorrente, 2017.

COELHO, Sacha Calmon. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COMPARATO, Fábio Konder. *Essai d'Analyse Dualiste de L'Obligation en Droit Privé*. Paris: Dalloz, 1964.

CORRADINE, Jorge Eduardo; et al. *Tecnología aplicada para incrementar la recaudación de los ingresos gubernamentales*. In GNAZZO, Edison. *El impacto de la aplicación de nueva tecnología en la administración tributaria*. Madrid: Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT)/ Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 1984.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos dos contribuintes*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUEVAS, Gloria Tello *et. al.* *Código Fiscal para el Estado de Guanajuato Comentado*. 1ª Ed. Guanajuato: Academia de derecho fiscal del Estado de Guanajuato, 2012.

DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. São Paulo: Noeses, 2020.

DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária – solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Confiança e desconfiança sistêmicas*. In GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *O planejamento tributário e o buraco do real – contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário*. PALMA, Cloilde Celorico; FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Lisboa: Almedina, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 29ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____. *Discrecionalidade administrativa na Constituição de 1988*. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2012.

DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário – revisão e efeitos jurídicos*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. *O compliance e o exercício da fiscalização tributária*. In DIAS, Karem Jureidini; BRITO, Lucas Galvão (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters/Revista dos Tribunais, 2018.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 34ª edição. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2019.

FAJERSZTAJN, Bruno; GALAFASSI, Maicon. *A aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de compensação*. São Paulo: Revista dos Tribunais 127, 2006.

FALSITTA, Gaspare. *Manuale di diritto tributario*. Parte generale. Decima Edizione. Padova: CEDAM, 2017.

FANUCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2002.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La extinción de la obligación tributaria*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública nº 77, 1968.

_____. *La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos*. Revista Española de Derecho Financiero, n. 37. Madrid: Civitas, 1983.

FEZZAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Obrigações tributárias acessórias e limites de imposição – razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado*. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GARCIA, José Ramón Ruíz García. *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Civitas, 1987.

GIANNINI, Achile Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1974.

GNAZZO, Edison. *Presentación*. In _____ *El impacto de la aplicación de nueva tecnología en la administración tributaria*. Madrid: Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT)/ Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 1984.

GOMES, ORLANDO. *Obrigações*. Edvaldo Brito (Atualizador). 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe y derecho tributario*. Barcelona: Marcial Pons, 2001.

_____. *El pago de la obligación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1988.

GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. 10ª edição. Tomo I. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2009.

GRANADOS, Gabriela Ríos. *Recaudación de tributos como base para una reforma fiscal*. Ciudad del Mexico: IIJ UNAM, 2002.

GRAY, John Chipman. *The Nature and Sources of the Law*. 2ª edição. New York: R. Gray, 1948.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Distinguiendo – estudos de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: GEDISA, 1999.

_____. *El realismo jurídico redefinido*. In NUÑEZ VAQUERO, Alvaro (Ed.). Modelos de ciencia jurídica. Lima: Palestra, 2014.

_____. *Interpretación y construcción jurídica*. Revista Isonomía nº 43. Ciudad del México: ITAM, 2015.

HATTENHAUER, Hans. *Conceptos Fundamentales del Derecho Civil*. Trad. Pablo Salvador Coderch. Barcelona: Ariel, 1987.

HOFFMANN, Susy Gomes. *A competência dos municípios para a instituição e cobrança do ISSQN e a responsabilidade tributária do tomador de serviços no pagamento do ISSQN*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 105. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *Considerações sobre a presunção de legitimidade do lançamento tributário e sua relação com as provas*. Revista de Direito Tributário nº 72. São Paulo: Malheiros, sem ano.

_____. *Princípio constitucional da publicidade aplicado ao processo administrativo fiscal e garantia constitucional do sigilo de dados*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Processo Administrativo Fiscal. 5º Volume. São Paulo: Dialética, 2000.

HORVATH, Estevão. *Deveres instrumentais e seus limites*. In BARRETO, Aires Fernandino; et al. Interpretação e estado de direito. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Direito financeiro versus direito tributário – uma dicotomia desnecessária e contraproducente*. In HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. Direito financeiro, econômico e tributário – estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

_____. *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2007.

JAMBEIRO FILHO, Jorge Eduardo de Schoucair. *Inteligência artificial no sistema de seleção aduaneira por aprendizado de máquina*. In BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Administração Pública. Prêmio de Criatividade e Inovação da RFB. 14º Prêmio RFB 2015. Brasília: SRF, 2016.

JANINI, Tiago Cappi. *A e-financeira, o direito de fiscalização e os direitos fundamentais dos contribuintes*. Revista Brasileira de Direito Vol. 13, n. 2, maio-agosto de 2017. Passo Fundo: IMED, 2017.

JARACH, Dino. *El hecho imponible – teoría general del derecho tributario sustantivo*. 2ª Ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1985.

LACOMBE, Américo Masset. *Obrigações tributárias*. São Paulo: RT, 1977.

LAURENTIIS, Thais de. *Restituição de tributo inconstitucional*. São Paulo: Noeses, 2015.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Barcelona: Anthropos, 1996.

MACHADO, Brandão. *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. *Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária*. In SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória*. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 37ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Prazo de decadência nas contribuições previdenciárias executadas de ofício na Justiça do Trabalho*. In SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *XV Congresso Nacional de Estudos Tributários – 30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018.

MARRARA, Thiago. *O conteúdo do princípio da moralidade: proibição, razoabilidade e cooperação*. In _____ (Org.). *Princípios de direito administrativo – legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, razoabilidade, interesse público*. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao novo código civil. Do direito das obrigações. Do adimplemento e da extinção das obrigações*. Volume V. Tomo I. Arts. 304 a 388. 2ª tiragem. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *A noção jurídica de interesse público*. In *Grandes temas de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *Direito tributário empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. *Processo tributário administrativo e judicial*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Princípio da eficiência*. In MARRARA, Thiago (Org.). *Princípios de direito administrativo – legalidade, segurança jurídica,*

impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, razoabilidade, interesse público. São Paulo: Atlas, 2012.

MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. Torino: UTET, 1972.

_____. *Curso de Direito Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978.

MOREIRA, André Mendes. *Lançamento tributário – algumas reflexões*. In *Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira*. Coord. VALLE, Mauricio Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz. São Paulo: Noeses, 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *O direito tributário e suas relações com outras disciplinas*. Revista de Direito Administrativo Vol. 37. Rio de Janeiro: FGV, 1954.

_____. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

OECD. *London Summit – Leaders' Statement*. Londres, 2009. Disponível em <https://www.oecd.org/g20/summits/london/G20-Action-Plan-Recovery-Reform.pdf>, acessado em 02.01.2019.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro – uma análise à luz do projeto BEPS da OCDE/G20*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2018.

OWEN, James I. *Importancia de la nueva tecnología para mejorar la administración tributaria*. In GNAZZO, Edison. *El impacto de la aplicación de nueva tecnología en la administración tributaria*. Madrid: Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT)/ Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 1984.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial*. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa – princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

_____. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PÉREZ ROYO, F. *El pago de la deuda tributaria por un tercero*. Revista Española de Derecho Financiero nº 6. Madrid: Civitas, 1975.

POTITTO, Enrico. *Enciclopedia del diritto*. Vol. XLII, Milano, 1990.

QUEIROZ, Luis César Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

QUERALT, Martín; SERRANO, Lozano. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 1990.

RIO DE JANEIRO (Município). Decreto nº 28.248, de 30 de julho de 2007. Diário Oficial de 31.07.2007.

_____. Lei nº 5.132, de 17 de dezembro de 2009. Diário Oficial de 18.12.2009.

_____. Lei nº 5.132, de 17 de dezembro de 2009. Diário Oficial de 18.12.2009.

ROBLES MORCHÓN, Gregório. *Teoría del derecho – fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Vol. I. Tercera edición. Pamplona: Civitas/Thomson Reuters, 2010.

ROCHA, Eduardo Morais da. *Teoria institucional da praticabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, Joaquim Freitas. *O procedimento e o processo tributário no domínio da extrafiscalidade*. In PIRES, Manuel. *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Ed., 2011.

ROCHA, Sérgio André. *Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte*. Revista de direito tributário atual 39. São Paulo: IBDT, 2018.

_____. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

RODRIGUES, SILVIO. *Direito civil – parte geral das obrigações*. Vol. 2. 26ª Ed. São Paulo, Saraiva, 1998.

RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. *Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro: Perspectivas à luz do princípio da legalidade*. Tese de doutorado. UFPE – Universidade Federal de Pernambuco. Recife: CCJ Direito, 2009.

RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ROTHMANN, Gerd Willi. *Prefácio*. In OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro – uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2018.

SAINZ MORENO, Javier. *Teoría del procedimiento fiscal*. Madrid: Dykinson, 2015.

SALDANHA SANCHES, José Luis; TABORDA GAMA, João. *Sigilo bancário – crônica de uma morte anunciada*. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; Guimarães, Vasco Branco (coord). *Sigilos bancário e fiscal – homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. 2ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

_____. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SÃO JOSÉ DO RIO PRETO. Lei Complementar nº 178 de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Diário Oficial do Município (DOM) de 30.12.2003.

SÃO PAULO (Estado). Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Diário Oficial do Estado (DOE) de 1º.12.2000.

_____. Portaria CAT nº 87, de 18 de outubro de 2006. Disciplina a entrega de arquivo eletrônico pela empresa administradora de cartões de crédito ou débito, relativamente às operações ou prestações realizadas por contribuinte. Diário Oficial do Estado (DOE) de 19.10.2006.

SÃO PAULO (Município). Decreto nº 46.228 de 23 de agosto de 2005. Diário Oficial de 24.08.2005.

_____. Decreto nº 43.143 de 29 de abril de 2003. Diário Oficial do dia 30.04.2003.

_____. Decreto nº 56.751, de 29 de dezembro de 2015 Diário Oficial de 30.12.2015.

_____. Lei nº 13.479 de 30 de dezembro de 2002. Diário Oficial de 31.12.2002.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *The BEPS Project: still a military approach*. In PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis (Ed.). *The implementation of anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*. IBFD, 2018.

SEER, Roman. *Der Vollzug sur Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung*. 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Band 31. Stuttgart, 2008.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Lisboa: Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Sujeito passivo das taxas, responsabilidade por transferência e substituição*. Revista de Direito Público. Vol. 16. São Paulo: RT, 1971.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras S.A., 1960.

SUÁREZ, Lenin José Andara. *La autoliquidación: declaración de las operaciones económicas realizadas por los particulares - Una visión desde el Derecho y la doctrina comparada*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 77. Mayo de 2017.

TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes – fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TIPKE, Klaus. *Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário*. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. *Sobre a unidade da ordem jurídica tributária*. In SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Considerações sobre a responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupos econômicos*. In Revista de Direito Tributário Contemporâneo nº 3, Ano 1. São Paulo: Thomson Reuters, 2016.

_____. *Ins constitucionalidade da execução de contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho*. Revista de Direito Tributário nº 112. São Paulo: Malheiros, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.

_____. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2ª edição. São Paulo: RT, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da Ordem Econômica*. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paul: Quartier Latin, 2009.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, 1976.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Sigilo bancário, fiscalização tributária e reserva de jurisdição: proposta de harmonização dinâmica*. In GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.).

Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denize Arruda Martins. São Paulo: Noeses, 2014.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2015.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carrazza. São Paulo: RT, 1980.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.