

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito

**Os limites de imposição de obrigações acessórias no
direito tributário brasileiro**

Cristiano José Ferrazzo

Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito, como requisito para obtenção do grau de Mestre. Sob orientação do Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Porto Alegre, 2006

a Ivana, minha esposa,
por seu amor, carinho e apoio incondicional,
sem os quais não teria conseguido

AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente ao Professor Humberto Ávila, meu orientador, exemplo de jurista e dedicado professor, por quem cultivo profunda admiração e amizade, que não mediu esforços para que essa dissertação pudesse ser concluída.

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo examinar as chamadas obrigações acessórias no direito tributário brasileiro. O trabalho apresenta a posição da doutrina e da jurisprudência nacional sobre o assunto e analisa quais são os limites para a imposição das obrigações acessórias, de acordo com as limitações ao poder de tributar previstas na Constituição Federal, e de acordo com postulados normativos, especificamente, os da proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso. O objetivo é verificar a utilização pelo intérprete e pelo aplicador do Direito das *ferramentas* já criadas, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, como forma de controle da atividade estatal nesse assunto.

ABSTRACT

The purpose of the present work is to examine the called accessory obligations in the Brazilian Tax Law. The work presents the position of doctrine and the national jurisprudence on the subject and analyzes which are the limits for the imposition of the accessory obligations, in accordance with the limitations to the power of taxation foreseen in the Federal Constitution, and in accordance with normative postulates, specifically, of the proportionality, reasonableness and prohibition of excess. The aim is to verify the use for the interpreter of the tools already created by the doctrine and the jurisprudence, as way of control of the state activity in this subject.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 REGIME JURÍDICO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	10
1.1 Conceito e Natureza	10
1.2 Acessoriedade	17
1.3 Veículo introdutório	22
1.4 Finalidade	23
1.5 Caracterização do CTN como norma geral	29
1.6 Sujeição Passiva	31
1.7 Conseqüências	34
2 LIMITES PARA CRIAÇÃO E EXIGÊNCIA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	40
2.1 Necessidade de limites	40
2.1.1 Diferenciação entre regras, princípios e postulados	42
2.2 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar	45
2.2.1 Legalidade	45
2.2.2 Igualdade Tributária	56
2.2.3 Irretroatividade	57
2.2.4 Anterioridade	62
2.2.5 Proibição de confisco	63
2.2.6 Limitação ao tráfego de pessoas ou bens	69
2.2.7 Imunidade	70
2.3 A aplicação dos postulados no controle das obrigações acessórias	74
2.3.1 Razoabilidade	74
2.3.2 Proporcionalidade	80
2.3.3 Proibição de excesso	89
CONCLUSÃO	101
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	105

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Apelação Cível
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADINMC	Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade
AMS	Apelação em Mandado de Segurança
AG	Agravo de Instrumento
EIAC	Embargos Infringentes em Apelação Cível
DCTF	Declaração de Contribuição e Tributos Federais
DJ	Diário da Justiça da União
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
HC	Habeas Corpus
ICMS	Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços
RESP	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
REO	Remessa de Ofício
RTJ	Revista Trimestral de Jurisprudência
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF	Tribunal Regional Federal

INTRODUÇÃO

A complexidade das relações sociais hoje existentes, a estrutura burocrática estatal cada vez mais especializada e o nosso detalhado sistema constitucional de repartição de competências tributárias deram ensejo à multiplicação desordenada das obrigações acessórias imputadas aos contribuintes. Não raras vezes, o contribuinte é obrigado a prestar as mesmas informações diversas vezes, em momentos distintos ao longo do ano.

Hoje, praticamente todo o ato de pagamento de uma obrigação principal tributária vem acompanhado de uma obrigação acessória. Não é mais possível ao contribuinte simplesmente dirigir-se à sede do sujeito ativo da obrigação tributária e entregar-lhe a quantia monetária correspondente ao tributo devido. Deve, se quiser extinguir a obrigação tributária, efetuar o pagamento dentro das formalidades exigidas.

Essa proliferação de obrigações acessórias, criadas nos mais diversos âmbitos da administração e pelos mais diferentes órgãos, os quais nem sempre se comunicam entre si, tem gerado um ônus para aos contribuintes e para a sociedade.

É evidente que a obrigação acessória tem a função – ou, ao menos, deveria sempre ter – de municiar a administração dos elementos necessários para a apuração do montante tributário e para a fiscalização dos valores arrecadados, criando mecanismos para impedir a sonegação e a evasão tributária. Mas, se de um lado a fiscalização é um direito da administração, que busca assegurar que todos paguem os tributos devidos, e concretizando o princípio da igualdade, não se pode permitir que esse direito perturbe o cidadão a ponto de tolher o livre exercício da atividade econômica ou direitos como privacidade e intimidade.

Nesse contexto, o objetivo do presente trabalho é definir o regime jurídico das obrigações acessórias no Direito Tributário. Para tanto, na primeira parte do trabalho, é feita uma análise das disposições contidas no Código Tributário Nacional e, a partir daí, debatidas as questões advenientes, com o apoio da doutrina e da jurisprudência.

Na segunda parte, o trabalho analisa e tenta definir alguns limites para a imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro. O estudo, nessa parte, inicia com a análise das limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas no artigo 150 da Constituição Federal, a fim de verificar quais são as limitações aplicáveis às obrigações acessórias.

Em um segundo momento, são trazidos os postulados da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso. Para tanto, o trabalho se apóia em precedentes importantes do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

O propósito do trabalho, assim, é fixar os principais limites para a imposição de obrigações acessórias, por meio da aplicação de regras e princípios construídos a partir dos dispositivos do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, bem como a partir da utilização de ferramentas hermenêuticas criadas jurisprudencialmente.

1 REGIME JURÍDICO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 Conceito e Natureza

A análise que se fará no presente trabalho acerca dos limites para a imposição das obrigações acessórias exige, primeiramente, que se defina o conceito e a natureza desse tipo de obrigação no direito tributário brasileiro.

Para isso, o exame das diversas expressões contidas no texto legal permite dar início ao debate a respeito das possíveis construções normativas. Algumas dessas questões já foram repetidamente estudadas pela doutrina, como a legalidade e a natureza jurídica. Outras, no entanto, ainda merecem maior debate, como se verá ao longo do estudo.

A denominação escolhida pelo legislador, obrigação acessória, já nasceu sob chuva de críticas. Tanto o caráter obrigacional, quanto a acessoriedade, foram colocados em dúvida pela doutrina. JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO¹ bem destaca a antiga polêmica:

“Falar em obrigação tributária acessória nos dias que correm é quase uma temeridade científica. Com efeito, a quase totalidade da doutrina nacional do Direito Tributário sustenta a sua inexistência com base na atecnia do Código Tributário Nacional ou com base na doutrina alienígena.

É comum nos compêndios e manuais que inundam as livrarias a afirmação de que a obrigação tributária acessória não é uma obrigação em sentido técnico, posto lhe faltarem os requisitos da patrimonialidade e da transitoriedade. Nesse mar de discórdia doutrinária segue tendo vigência o art. 113, §2, do CTN.”

Tomando-se como ponto de partida o direito positivo, é possível obter alguns elementos interpretativos para a construção da norma, que, aliados à análise doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, esclarecerem o que vem a ser a obrigação acessória no direito tributário brasileiro.

¹ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Obrigação Tributária Acessória. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 36, p.191, abril-junho.1986.

O Código Tributário Nacional conceitua as obrigações tributárias no artigo 113, diferenciando-as entre principal e acessória:

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

No artigo 115 é definido o fato gerador da obrigação acessória e o no artigo 122 o seu sujeito passivo. Os dispositivos possuem a seguinte redação:

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

“Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

Da simples leitura dos dispositivos, em análise ainda que apressada, já salta aos olhos do leitor crítico a vagueza de sentido dos artigos 115 e 122 do CTN, que conferem ao legislador e à administração, irrestrita margem de atuação. Em comentário ao artigo 115 do CTN, SACHA NAVARRO COÊLHO não poupou críticas:

“O artigo [115] não possui densidade. Vimos que as chamadas obrigações acessórias não possuem ‘fato gerador’; decorrem de prescrições legislativas imperativas: ‘emita notas fiscais’, ‘declare rendas e bens’ etc. A impropriedade redacional é sem par. Diz-se que o fato gerador da obrigação acessória é ‘qualquer situação’ que, na forma de ‘legislação aplicável’ impõe a ‘prática ou abstenção de ato’. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não-fazer por força de lei.”²

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999, p. 583-4.

Além dos artigos antes mencionados, o CTN menciona especificamente a expressão “obrigações acessórias” nos artigos 85, parágrafo 2º³, 111, inciso III⁴, 164, inciso I⁵ e 175, parágrafo único⁶.

Em primeiro lugar, observa-se que o CTN separa as obrigações em dois grandes grupos. No primeiro grupo, as obrigações são ditas principais e seu objeto é o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. O outro grupo cuida das obrigações acessórias, e seu objeto diz respeito às prestações no interesse da arrecadação ou da fiscalização. O CTN, fiel a já tradicional separação entre obrigação de dar e de fazer, enquadrou a obrigação principal na primeira modalidade e a acessória na segunda.

A doutrina brasileira, debruçando-se sobre o artigo 115 do CTN, diversas vezes se pronunciou sobre o conceito de obrigação acessória. Citemos, inicialmente, a lição de ALIOMAR BALEEIRO⁷:

“Em sua sistemática, o CTN divide as obrigações tributárias em *principal* ou *acessória* (art. 113), a primeira objetivando o pagamento do tributo ou penalidades pecuniárias, e a segunda as prestações outras de fazer ou não fazer (art. 133, §§1º e 2º).

Separadamente, refere-se o Código ao fato gerador da obrigação principal e ao da acessória. O desta é a situação, prevista em lei, que obriga alguém a praticar ou abster-se de certos atos diversos do pagamento do tributo ou de pena pecuniária. Exemplos: informar o Fisco sobre terceiros, remeter certos documentos, não transportar mercadoria desacompanha de guia, prestar-se à inspeção de livros mercantis e arquivos, balanço ou verificação do *stock* etc.”

Para SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁸ as obrigações acessórias “não passam de condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem

³ Art. 85. Serão distribuídos pela União:(...) II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do imposto a que se refere o artigo 43, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias. (...)§ 2º A lei poderá autorizar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a incorporar definitivamente à sua receita o produto da arrecadação do imposto a que se refere o inciso II, estipulando as obrigações acessórias a serem cumpridas por aqueles no interesse da arrecadação, pela União, do imposto a ela devido pelos titulares da renda ou dos proventos tributados.

⁴ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:(...) III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁵ Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; (...)

⁶ Art. 175. Excluem o crédito tributário:I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente;

⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.709

observar por expressas e imperativas determinações de lei”. E completa: “enquanto a chamada obrigação principal é de dar coisa certa (dinheiro), a denominada acessória é de fazer ou não-fazer”.

LUCIANO AMARO⁹ reforça o entendimento de que a obrigação acessória é “sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas (obrigação de fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos”.

HUGO DE BRITO MACHADO¹⁰ esclarece que:

“A obrigação acessória tem como objeto um *fazer*, um *não fazer* ou um *tolerar* que se faça alguma coisa, diferente, obviamente, da conduta de levar dinheiro aos cofres públicos”. Caracteriza-se, especificamente, pelo objeto não pecuniário, e pelo caráter de acessoriedade, visto como não tem razão de ser isoladamente, totalmente desligada da obrigação principal, cujo adimplemento por seu intermédio é controlado.

Contudo, a utilização das modalidades *fazer e dar*, importadas da classificação existente no direito civil, não se revela adequada no direito tributário como critério de diferenciação da obrigação principal da acessória.

ALFREDO AUGUSTO BECKER¹¹, amparado em PONTES DE MIRANDA, já alertava que a diferenciação, por si só, entre obrigação dar e de fazer é questionável, pois, sendo a relação jurídica pessoal, o objeto será sempre um fazer ou uma abstenção:

“O conteúdo da *prestação* é, sempre, ato positivo (*facere*) ou ato negativo (*non facere*) do sujeito passivo, na relação jurídica. Note-se que o conteúdo da prestação é sempre um *facere* ou um *no facere*, inclusive quando surge sob a aparência de uma *dar* ou *não dar*, pois, também nestes dois casos, em última análise, o conteúdo continua um *facere* ou um *non facere* referente a coisa já existente. Porque a relação jurídica é sempre pessoal (entre pessoa e pessoa), o conteúdo da prestação *nunca é o bem* (dinheiro, móvel ou imóvel, etc.), mas um *facere* ou *non facere* (ato ou abstenção humana) do *sujeito passivo* e referente àquele bem. Se este *facere* ou *non facere* refere-se a entregar ou não entregar bem já existente, costuma se dizer que a prestação é *dar* ou *não dar*.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999, p. 581.

⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006. p. 249

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, v. 2. p.301-2.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus., 1998. p 347

Distingue-se a prestação do seu *objeto*. A prestação é o *facere* ou *non facere*. O *objeto* é aquilo que está (ou não está) sendo feito. A prestação é *tributária* quando o seu objeto consiste num *tributo*.”

Além disso, logo surgiram dúvidas sobre a possibilidade de a obrigação acessória realmente enquadrar-se no conceito de obrigação. Essa pergunta, enfrentada por juristas de porte de PAULO DE BARROS CARVALHO, GERALDO ATALIBA, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, gerou longos debates, nos quais se discutiam quais seriam os requisitos para a configuração de uma obrigação jurídica e se eles estavam presentes na figura da obrigação acessória. A importância desse debate reside na possibilidade de aplicar às obrigações acessórias regime jurídico próprio, diverso da obrigação principal.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹² advertiu que:

“a relação entre obrigação e dever jurídico não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre forma e conteúdo. Porque o dever é uma categoria formal, estudada pela Teoria Geral do Direito, e a obrigação, uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas particulares. Daí a possibilidade de falar-se – com pertinência ao objeto do estudo – de obrigações de Direito Civil, Comercial, Tributário, etc.(...) Como a obrigação não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva, construção de direito posto, é ao direito positivo que incumbe definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional. Significa dizer: a obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo direito positivo. Simplesmente, não há atributos ‘essenciais’ da obrigação. E que assim o fossem porque vinculantes para o direito positivo. Antecipando as consequências: a patrimonialidade será ou não um requisito da obrigação conforme esteja pressuposta ou não em norma de direito obrigacional. Não será próprio então sustentar-se, já sob esse prisma inicial, que, ou se está diante de uma categoria patrimonial, ou de obrigação não se tratará.”

Todavia, ainda que sem unanimidade, a posição que se destacou entendeu não estar configurada uma obrigação, por ausência de requisitos necessários, como transitoriedade e/ou patrimonialidade. Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO¹³ foi um dos juristas que não vislumbrou o caráter obrigacional. Em seu entendimento, naquilo em que o Código Tributário Nacional vê obrigação acessória, existe um verdadeiro dever administrativo:

¹² BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas ‘obrigações acessórias’. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 17, jul-set 1971. p. 385

“As relações jurídicas secundárias, que muitas vezes são simultâneas à obrigação tributária, mas que nada têm de similariedade com o vínculo obrigacional, são meros deveres de direito administrativo, não atendendo quer ao requisito da transitoriedade, quer ao do conteúdo econômico.

Realmente, tais vínculos são erigidos como deveres de todos os cidadãos, a fim de que a Administração Pública possa desempenhar, na plenitude, a gestão dos negócios do Estado.

É dever de todos os cidadãos prestar informações ao Poder Público, praticar certos atos e tomar certas providências de interesse geral, para que se torne possível a disciplina do relacionamento social e a administração da ordem pública, a cargo dos escalões administrativos.

(...)

Há, portanto, duas entidades distintas, duas figuras diversas, se bem que, às vezes, coalescentes, mas que podem e devem ser separadas, cientificamente, não havendo qualquer impedimento no sentido de que venham a ter existências independentes”

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA¹⁴ também não vislumbrou a natureza obrigacional das chamadas obrigações acessórias. Encontrou, isto sim, dever instrumental, de índole administrativa:

“temos que a relação jurídico-tributária se refere não só à obrigação tributária *stricto sensu*, como ao plexo de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação rigorosa da norma jurídica que o previu. É desses deveres, de índole administrativa, que a doutrina tradicional, seguindo na traça do Código Tributário Nacional, chama, impropriamente, de ‘obrigações acessórias’ ou de ‘deveres acessórios’, que, sem mais, passamos a nos ocupar.

(...)

O primeiro lance de vista sobre nosso direito positivo já nos revela que os contribuintes, bem assim os terceiros a eles de alguma forma relacionados, são, amiudadas vezes, chamados pela lei a colaborar com a Fazenda Pública. Esta co-participação se traduz em comportamentos positivos (expedir notas fiscais, fazer declarações, comunicar a ocorrência de certos fatos impositivos, etc.) e negativos (manter a escrituração em lugar acessível à Fazenda, tolerar a presença da Administração no estabelecimento comercial, etc.), que tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia.”

HUGO DE BRITO MACHADO¹⁵ também compartilha a opinião de que a obrigação acessória possui natureza de dever administrativo, destacando a importância da referida classificação:

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 26

“Há quem afirme ser imprópria a denominação obrigação acessória, e prefira a expressão *deveres administrativos*. Pode parecer que se trata de simples preferência por palavras diferentes, para designar a mesma realidade jurídica. Não é assim, porém. A visão privatista, o hábito de manejar conceitos de Direito privado tem levado a tal insatisfação com a expressão usada pelo Código Tributário Nacional. Todavia, é importante insistir em que a obrigação tributária *acessória* não é apenas um dever que a Administração impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária principal. É essencialmente um dever de natureza instrumental, que nenhuma finalidade pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal.”

Entendemos, partilhando a opinião de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que obrigação acessória deve ser lida de acordo com as disposições contidas no próprio sistema positivo. Desse modo, não deve ser demasiadamente enfatizada a denominação utilizada para o instituto para efeito de interpretação. O próprio CTN, por exemplo, no inciso I do artigo 4º relativiza a força das denominações presentes na legislação, quando afirma que é irrelevante para definir a natureza jurídica do tributo a sua denominação. Portanto, não se podem exigir requisitos “essenciais” apriorísticos para que se aceite a obrigação acessória como verdadeira obrigação. É que, para a sua existência, não são necessários os requisitos classicamente apontados pela doutrina que cuida do direito privado, e sim aqueles definidos pelo direito positivo aplicável, no caso, o direito tributário

Ainda assim, entendemos que a conclusão a que chegou parcela da doutrina, antes citada, no sentido de que a obrigação acessória é um verdadeiro dever administrativo, se revela a mais adequada. Entendida como dever, identifica-se com maior clareza a natureza do instituto e, como tal, analisado e controlado.

Não obstante a sua natureza, continuaremos a nos referir a esses deveres ao longo trabalho como “obrigações acessórias”, em respeito ao texto do Código Tributário e para evitar confusões desnecessárias.¹⁶

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, v. 2. p.301-2.

¹⁶ FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT bem aponta: “entendemos que conceitos postos devem, na medida do possível, receber a acolhida da doutrina, que deve interpretar a lei, sem pretender substituir-se a ela (linguagem sobre, e partir da, linguagem), sob pena de criarem tantas denominações diferentes, cada qual com sua justificativa, cada qual com a pretensão igualmente louvável de esclarecer, que terminemos por, coletivamente, induzir à confusão e instabilidade”. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 144-5

1.2 Acessoriedade

O segundo debate que emergiu, relacionado ainda com a primeiro sobre a natureza jurídica, diz respeito à abrangência e significação da expressão “acessória”. O direito civil, de onde a expressão foi emprestada, é claro ao diferenciar o caráter principal do acessório em relação às obrigações. Como exemplo, cita-se a lição de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA¹⁷, em tradicional curso de Direito Civil:

“Como das próprias expressões se verifica, diz-se que é *principal* uma obrigação quando tem existência autônoma, independente de qualquer outra. E é acessória quando, não tendo existência em si depende de outra a que adere ou de cuja sorte depende.

O caráter acessório ou principal da obrigação é uma qualidade que lhe pode advir da vontade das partes ou da lei. Pode-se configurar desde o momento de sua constituição ou aparecer supervenientemente. Podem ambas nascer germinadas ou dissociadas uma da outra. Pode a acessoriedade referir-se ao objeto ou pode ocorrer como uma situação puramente subjetiva.(...)

A relação de dependência estabelecida entre a acessória e a principal tem várias conseqüências, todas porém subordinadas à regra geral *accessorium sequitur principale*. Assim, se a obrigação principal se extingue, a acessória automaticamente desaparece. A prescrição dela implica na desta.(...)Reciprocamente, a sorte da obrigação acessória não afeta a principal.”

A diferenciação civilista entre *principal* e *acessório* não passou despercebida na doutrina tributária, que teceu duras críticas à expressão legal. A doutrina é pacífica em afirmar que a acessoriedade de que trata o Código Tributário Nacional não pode ser lida com a mesma roupagem que lhe dá o direito civil. A regra de que o acessório segue o principal não encontra guarida no CTN. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA foi enfático¹⁸:

“Profligamos, sobremais, o adjetivo qualificativo ‘acessória’, que nos induz a supor, erroneamente, que estes deveres são sempre trazidos à sirga por uma outra entidade, principal, que, no caso, seria representada pela obrigação tributária.

Se isto procedesse, inexistindo a obrigação tributária, nenhum dever poderia mais prender o contribuinte (ou alguém a ele relacionado), compelindo-o a fazer, não fazer ou suportar algo (sob pena de uma sanção qualquer), pois *accessorium sequitur suum principale*. O certo é

¹⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.p. 77-8

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 29

que, com relativa frequência, o dever instrumental é visualizável completamente liberto de qualquer obrigação tributária ‘principal’, o que, por si, já justifica o afastamento do qualificativo em apreço - ‘acessória’-, que pode abrir espaço a uma série de disceptações e despautérios.”

No entendimento de LUCIANO AMARO¹⁹, a acessoriedade deve ser encarada em termos probabilísticos:

“A acessoriedade da obrigação dita ‘acessória’ não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias *acessórias* (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido.

(...)

Em suma, a obrigação acessória ‘X’ não supõe que ‘X (ou ‘Y’) possua, necessariamente, alguma obrigação principal; basta a *probabilidade* de existir obrigação principal de ‘X’ ou de ‘Y’. Mas não se dispensa essa probabilidade: é que as obrigações ditas ‘acessórias’ são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento.”

HUGO DE BRITO MACHADO²⁰ interpreta a acessoriedade no direito tributário como possuindo significado especial, diverso daquele empregado no direito civil. Para o autor, trata-se de uma:

“acessoriedade em relação à obrigação de pagar tributo, vista globalmente. Não em relação à obrigação de pagar determinado tributo, exigível em razão de um determinado e específico fato tipo, que realiza uma hipótese de incidência em determinada situação isolada.”

Além disso, HUGO DE BRITO MACHADO²¹ faz questão de ressaltar que a acessoriedade deve ser entendida dentro de sua natureza de dever administrativo instrumental. Por isso, a obrigação acessória não teria sentido fora do contexto das obrigações principais “embora não se ligue necessariamente a uma específica obrigação

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006. p. 249

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária Acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 24, p.61-67, set. 1997

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da Obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 96, p.29-35, set. 2003.

tributária principal”. Conclui seu raciocínio afirmando que “um dever administrativo que não seja indispensável ao controle do cumprimento de obrigação tributária principal só por lei pode ser instituído”, uma vez que “não se enquadra no conceito de obrigação tributária acessória”.

MISABEL DERZI²², a seu turno, foi além, proclamando a independência da obrigação acessória no direito tributário:

“acessório – tomado no sentido idêntico ao do Direito Civil - corresponde tão-somente aos consectários da obrigação tributária propriamente dita, como juros e correção monetária, cuja imposição depende, evidentemente, da existência e validade da obrigação tributária principal. A obrigação acessória, no Direito Tributário, tem independência em relação à principal, nascendo de hipótese própria e somente se extinguindo naqueles casos disciplinados em lei.”

Essas conclusões a que chegou a doutrina, desvinculando, total ou parcialmente, a obrigação acessória da principal, encontram pleno amparo em uma interpretação sistemática do próprio CTN.

A parte final do parágrafo 2º do artigo 113 do CTN determina que as obrigações acessórias sejam previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Como se vê, o Código não vincula a obrigação acessória ao tributo específico que se pretenda arrecadar e fiscalizar, mas à atividade fiscalizatória e arrecadatória, genericamente considerada.

O artigo 122, que trata do sujeito passivo da obrigação acessória, não vincula a obrigação ao sujeito passivo da obrigação tributária principal, afirmando, tão-somente, que, “é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. A inexistência de vinculação entre a obrigação acessória e a principal é reforçada pelo parágrafo único do artigo 194²³, que afirma que a legislação a respeito da fiscalização será aplicável para as pessoas físicas ou jurídicas, “contribuintes ou não”.

Ademais, o CTN, quando trata da fiscalização, em seus artigos 194 e seguintes, também institui algumas obrigações acessórias genéricas que evidenciam a falta de um tributo principal a acompanhar.

²² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

²³ Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, *contribuintes ou não*, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

É o caso do artigo 195, que cria a obrigação acessória de tolerar a fiscalização de livros e documentos fiscais e contábeis²⁴, e de seu parágrafo único, que cria a obrigação de manter a guarda dos referidos documentos e livros pelo prazo prescricional dos tributos²⁵.

Além da interpretação dos dispositivos do CTN, também a jurisprudência deve ser considerada sobre o assunto.

O Superior Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de existirem obrigações acessórias autônomas, que não têm relação alguma com o fato gerador do tributo. É exemplo da posição o julgamento do Recurso Especial nº. 258.139²⁶. Nessa linha de argumentação, concluiu-se que não pode ser afastada a multa imposta por descumprimento, com base no artigo 138 do Código Tributário Nacional, ainda que os tributos objeto da obrigação acessória (no caso a entrega da DCTF) tenham sido recolhidos por denúncia espontânea do contribuinte.

Por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 713.877²⁷, foi reconhecida como válida a exigência de obrigação acessória de contribuinte cuja operação é acobertada por norma isencional.

²⁴ Na verdade, a obrigação não foi criada de forma direta, mas a *contrario sensu*, por meio de uma norma que declara a ineficácia da legislação tributária que limitem ou impeçam esse direito da fiscalização da seguinte forma: 'Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.'

²⁵ Apenas para frisar a importância que o CTN dá à obrigação de tolerância do contribuinte à fiscalização, convém citar o artigo 200, que determina que "as autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção".

²⁶ TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS (DCTF). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.(...)2. Nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea e, por conseguinte, não se exclui a multa moratória.3. As obrigações acessórias autônomas não têm relação alguma com o fato gerador do tributo, não estando alcançadas pelo art. 138 do CTN. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido (REsp 258.139/RS, Rel. Ministro João Otávio De Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006 p. 236)

²⁷ TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. EXPORTAÇÃO DE MADEIRAS. ISENÇÃO. PORTARIA ESTADUAL. IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LEGALIDADE. I - A hipótese em tela diz respeito a mandado de segurança impetrado por A C PEDRO MADEIRAS contra ato do Agente Arrecador Chefe da Exatoria Estadual de Rendas do Município de Alta Floresta - MT, em razão da recusa da referida autoridade em apor a chancela na nota fiscal emitida pela impetrante, a fim de transportar madeiras com o intuito de exportá-las.II - É legal a imposição de obrigação acessória ao contribuinte, consubstanciada no poder fiscalizador do Estado, a fim de verificar o recolhimento do ICMS na operação de transporte interestadual de produtos semi-elaborados, do estabelecimento do exportador até o seu destino final no território nacional, sem que, para tanto, haja malferimento ao

No julgamento do Recurso Especial nº. 766.004²⁸, a primeira turma do Superior Tribunal de Justiça formou importante precedente, reconhecendo, em certa medida, a acessoriedade da obrigação acessória em relação à obrigação principal em determinadas hipóteses. Nesse caso, ficou decidido que, em operação sujeita apenas a imposto municipal – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –, não poderia ser exigido pela fiscalização estadual cumprimento de obrigação acessória própria do ICMS, imposto estadual. No mesmo sentido, a decisão do Recurso Especial nº. 539.084²⁹. Nesse julgamento, porém, o Superior Tribunal de Justiça, ainda que atingindo a mesma conclusão, o fez com fundamento diverso. No lugar de fundamentar a impossibilidade de exigência de obrigação acessória com base na regra do *accessório segue o principal*, a decisão utilizou o argumento de ausência de legítimo interesse.

Quanto à acessoriedade, portanto, a doutrina e a jurisprudência estão acordes no sentido de que não deve ser interpretada da maneira como é analisado no ramo do direito privado, e sim de acordo com as demais disposições contidas no Código Tributário Nacional.

disposto no art. 3º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a isenção do tributo quando da saída das mercadorias com destino ao exterior, a teor dos arts. 113, § 2º, e 194, parágrafo único, do CTN. III - Recurso especial provido. (REsp 713.877/MT, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 27.09.2005, DJ 21.11.2005 p. 149)

²⁸ TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO SUJEITA AO ISS. MULTA IMPOSTA EM DECORRÊNCIA DE REGULAMENTO LOCAL SOBRE O ICMS.

I – A parte recorrida foi autuada pelo Estado do Sergipe em razão do transporte de bens sem documentação idônea exigida em regulamento local de ICMS. Entretanto, caracterizada a operação como arrendamento mercantil, sujeita ao ISS, segundo a Súmula n.º 138/STJ, não subsiste a multa imposta com fundamento em regulamento sobre o ICMS, de acordo com o princípio de que a obrigação acessória segue o destino da principal. II – Recurso especial improvido. (REsp 766.004/SE, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 25.10.2005, DJ 19.12.2005 p. 263)

²⁹ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EMPRESA NÃO CONTRIBUINTE. OBRIGATORIEDADE DE EXIBIÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS. INEXISTÊNCIA. ART. 113, § 2º, DO CTN. I - A discussão dos autos cinge-se à necessidade, ou não, de a empresa recorrida, pelo fato de não ser contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ainda assim ser obrigada a exibir seus livros fiscais ao Município de São Paulo. II - Restou incontroverso o fato de que a empresa Recorrida não recolhe ISSQN aos cofres do Município de São Paulo. III - Nesse contexto, verifica-se que, mesmo que haja o Poder Estatal, ex vi legis, de impor o cumprimento de certas obrigações acessórias, a Administração Tributária deve seguir o parâmetro fixado no § 2º do art. 113 do CTN, isto é, a exigibilidade dessas obrigações deve necessariamente decorrer do interesse na arrecadação. IV - In casu, não se verifica o aludido interesse, porquanto a própria Municipalidade reconhece que a Recorrida não consta do Cadastro de Contribuintes do ISSQN. V - Mesmo que o ordenamento jurídico tributário considere certo grau de independência entre a obrigação principal e a acessória, notadamente quanto ao cumprimento desta última, não há como se admitir o funcionamento da máquina estatal, nos casos em que não há interesse direto na arrecadação tributária. VI - Se inexistente tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido § 2º do art. 113 do CTN a expressão "no interesse da arrecadação". VII - Recurso Especial improvido. (REsp 539.084/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18.10.2005, DJ 19.12.2005 p. 214)

Feitas essas considerações, importante agora debater outras normas que podem ser construídas a partir das disposições contidas no Código Tributário Nacional.

1.3 Veículo introdutório

Outro aspecto a ser explorado é a questão da referência contida no texto legal de que a obrigação acessória conste da legislação tributária e não da lei em sentido formal.

Segundo uma interpretação literal e sistemática do CTN, basta que a obrigação acessória venha prevista em legislação tributária, ou seja, não se exige que venha expressa somente em lei em sentido estrito, mas compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, conforme consta do artigo 96 do CTN.

As normas complementares mencionadas, por sua vez, são aquelas definidas no artigo 100, quais sejam, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Esse ponto, ainda que já tenha sido bastante analisado pela doutrina, na prática ainda suscita dúvidas no que pertine às obrigações acessórias.

Analisando o princípio da legalidade tributária, com base no artigo 97 do Código Tributário Nacional, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a obrigação acessória deve necessariamente estar prevista em lei, não podendo ser estendida para terceiros com base apenas em norma regulamentar. Esse é o conteúdo do que foi decidido no Recurso Especial nº. 552.479³⁰. O STJ chegou à mesma conclusão anterior,

³⁰ TRIBUTÁRIO. IPI. MANDADO DE SEGURANÇA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECRETOS Nºs 70.162/72 E 83.263/79. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI Nº 4.502/64. I - Os arts. 169, § § 3º e 5º, do Decreto nº 70.162/72 e 266, § § 3º e 5º, e 397 do Decreto nº 83.263/79 ao regulamentarem a Lei nº 4.502/64, determinando a classificação fiscal dos produtos e a correção do imposto lançado, assim como a cominação da mesma penalidade imposta ao industrial ou remetente, pela falta apurada, extrapolaram a disposição legal, criando obrigação não imposta por lei, ferindo o princípio da legalidade tributária, a teor

porém analisando sob ótica inversa, quando, no julgamento do Recurso Especial nº. 554.377³¹, reconheceu a validade de obrigação acessória prevista em regulamento uma vez que a norma regulamentar possuía o devido respaldo em lei.

A questão do veículo introdutório da norma, todavia, não pode ser analisado apenas sob a ótica do Código Tributário Nacional. O enfrentamento da legalidade da obrigação acessória exige o devido confronto com o ordenamento constitucional sobre o tema, o que será abordado na segunda parte do presente estudo, quando examinadas as limitações constitucionais ao poder de tributar.

1.4 Finalidade

Além das questões antes apresentadas, já exploradas profundamente pela doutrina, existem outras que ainda não receberam ainda o adequado tratamento, tendo partido apenas de vozes solitárias. MAURÍCIO ZOCKUN³², por exemplo, indaga quais seriam os “interesses” de que trata o §2º do artigo 113. A pergunta é pertinente. Afinal, estamos diante de uma norma de caráter indeterminado, que confere ampla liberdade ao legislador para determinar quais interesses seriam esses ou não? É de se perguntar, ainda, se o interesse de arrecadação se sobreporia ao de fiscalizar?

Concordamos com o MAURÍCIO ZOCKUN³³ quando afirma que o vocábulo “interesse” não pode ser lido como se possuísse “conceito fluído e impreciso”. Para o autor, isso implicaria “que se tenha aquinhoadado àquele que exerce função pública margem discricionária para eleger, a seu talante e arbítrio, os requisitos fáticos e jurídicos em que há ou não interesse na realização da função administrativa consistente na arrecadação e na fiscalização de tributos”.

do art. 97 do CTN. II - Recurso especial improvido.(REsp 552.479/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 08.11.2005, DJ 19.12.2005 p. 215)

³¹ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. AÇÃO ANULATÓRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECRETO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PODER REGULAMENTAR. POSSIBILIDADE. (...) II - A disposição contida no art. 173 do Decreto 87.981/82, que impõe ao contribuinte examinar a adequada classificação fiscal dos produtos adquiridos, bem como o lançamento do imposto, não constitui penalidade nem infringe o princípio da reserva legal, porquanto tal regulamentação decorre do contido no artigo 62 da Lei nº 4.502/64, que dispõe acerca das obrigações dos adquirentes dos produtos sujeitos à tributação do IPI. III - Recurso especial da União provido. Recurso especial adesivo improvido. (REsp 554.377/SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04.10.2005, DJ 19.12.2005 p. 215)

³² ZOCKUN, Maurício. **Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

³³ Idem, ibidem.

Cabe à doutrina, com amparo na jurisprudência (e vice-versa), definir o que se entende por interesse, a fim de se criarem os parâmetros balizadores da atuação administrativa e legislativa.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº. 24.699-9³⁴, entendeu que a discricionariedade não é consequência da utilização de ‘conceitos indeterminados’. O Relator do acórdão, Ministro Eros Grau, afirma:

“Só há efetivamente *discricionariedade* quando expressamente atribuída, pela *norma jurídica válida*, à autoridade administrativa, essa margem de decisão à margem da lei. Em outros termos: a autoridade administrativa está autorizada a atuar *discricionariamente* apenas, única e exclusivamente, quando norma jurídica válida expressamente a ela atribuir essa livre atuação. Ínsito em que a *discricionariedade* resulta de expressa atribuição normativa à autoridade administrativa, e não da circunstância de serem ambíguos, equívocos ou suscetíveis de receberem especificações diversas os vocábulos usados nos textos normativos, dos quais resultam, por obra da interpretação, as normas jurídicas. Comete erro quem confunde discricionariedade e interpretação do direito.”

Nesse ponto, trazemos a lição de HUMBERTO ÁVILA³⁵ que, com notável coragem, repensou a questão do interesse público, demonstrando a inexistência de fundamento jurídico para o ‘dogma’ da supremacia do público sobre o privado, posição com a qual concordamos irrestritamente. Em suas palavras:

“O interesse privado e o interesse público estão de tal forma instituídos pela Constituição brasileira que não podem ser separadamente descritos na análise da atividade estatal e de seus fins. **Elementos privados estão incluídos nos próprios fins do Estado** (p. ex. preâmbulo e direitos fundamentais). Por isso afirma HÄBERLE, referindo-se à Lei Fundamental Alemã, muito menos insistente na proteção da esfera privada do que a brasileira: “*Exagerando: o interesse privado é um ponto de vista que faz parte do conteúdo de bem comum da Constituição*”. Em vez de uma relação de contradição entre os interesses privado e público há, em verdade, uma »conexão estrutural« (“*ein struktureller Zusammenhang*”). Se eles — o interesse público e o privado — são conceitualmente inseparáveis, a prevalência de um sobre outro fica prejudicada, bem como a contradição entre ambos. A verificação de que a administração deve

³⁴ RMS 24.699-9, STF, Primeira Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJ 01.07.2005

³⁵ ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 7, outubro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 de março de 2006

orientar-se sob o influxo de interesses públicos não significa, nem poderia significar, que se estabeleça uma relação de prevalência entre os interesses públicos e privados. Interesse público como finalidade fundamental da atividade estatal e supremacia do interesse público sobre o particular não denotam o mesmo significado. O interesse público e os interesses privados não estão principalmente em conflito, como pressupõe uma relação de prevalência. Daí a afirmação de HÄBERLE: “*Eles comprovam a nova, aberta e móvel relação entre ambas as medidas...*”

Assim, o vocábulo interesse, constante do parágrafo 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, deve ser entendido como um *interesse* que concilie a função estatal com a proteção dos direitos individuais, uma vez que ambas as esferas são igualmente protegidas pela Constituição Federal.

Desse modo, as expressões “arrecadação” e “fiscalização dos tributos”, contidas na parte final do dispositivo em comento, merecem leitura adequada, seguindo a linha de raciocínio antes indicada.

Em primeiro lugar, a *arrecadação* deve ser compreendida como *arrecadação do tributo devido*, nem mais, nem menos. E a *fiscalização*, por sua vez, deve ser compreendida como *fiscalização regular*, *daquilo é que permitido ser fiscalizado*, em respeito às garantias individuais.

Em segundo lugar, nem só fiscalizar, nem só arrecadar. A conjunção “ou” que consta do texto do artigo 113, §2º, do CTN deve ser entendida como uma conjunção coordenativa aditiva, e não alternativa.

Do contrário, encontraríamos (como, de fato, encontramos) obrigações acessórias criadas apenas com o objetivo de fiscalizar, as quais, por falta de tecnicidade, só trazem ônus para o contribuinte e nada agregam em efetividade. Por exemplo, são requisitadas informações já disponíveis por meio de outras obrigações acessórias, ou são instituídas obrigações de apresentar declarações que se apresentam tão confusas que mais servem para induzir o contribuinte em erro e dúvida, que não contribuem para a atividade estatal. Aqui, como se observa, a arrecadação não está sendo privilegiada.

O mesmo problema, sob outra perspectiva, pode ser visualizado em obrigações acessórias que descumprem disposições legais. Podemos citar como exemplo o descumprimento do artigo 142 do CTN (cuja determinação é no sentido de que “*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*”), quando agentes da fiscalização exigem do contribuinte a elaboração de documentos (planilhas, extratos, etc.) em moldes criados para o caso específico, sem

qualquer previsão normativa, relegando para um segundo plano a análise da documentação contábil e fiscal. Aqui, a fiscalização, entendida como fiscalização válida e regular, está sendo desprestigiada em favor do intuito de arrecadação.

Outra questão que também merece debate diz respeito ao momento da fiscalização, se prévia, concomitante ou posterior à ocorrência do fato gerador do tributo. O legítimo interesse da administração está presente em todos esses momentos?

De forma genérica, podemos responder que, conforme verificado na anterior análise sobre a *acessoriedade* da obrigação acessória, não há necessidade de a obrigação acessória referir-se a um tributo em específico, já que sua função é instrumental. Em razão disso, não existiria óbice para que a fiscalização ocorresse antes, durante ou depois da ocorrência do fato gerador de um tributo específico. Além disso, existe uma questão lógica: o ente estatal não pode presumir ou saber, *a priori*, se o fato já ocorreu, está ocorrendo ou irá ocorrer. Isso só ficará esclarecido com o curso da própria fiscalização.

Ainda assim, mesmo demonstrado que não existe impedimento para a que fiscalização ocorra antes, durante ou após a ocorrência do fato gerador, o momento da fiscalização possui conseqüências.

Em relação à fiscalização posterior à ocorrência do fato gerador, fácil verificar o interesse da administração, pois possui justamente a finalidade de verificar o cumprimento da obrigação principal, consistente no pagamento do tributo. A fiscalização posterior ao fato gerador, portanto, é a situação mais comum, ocasião em que, constatado o descumprimento da obrigação principal, deverá ser efetuado lançamento de ofício.

Um pouco mais complexa é a situação da fiscalização em relação a fatos geradores em curso ou que ainda não ocorreram. Aqui, convém primeiro trazer a classificação de LUCIANO AMARO³⁶ sobre os tipos de fatos geradores, à qual nos filiamos.

Em sua opinião, “o fato gerador do tributo é dito *instantâneo* quando sua realização se dá num *momento do tempo*, sendo configurado por um ato ou negócio jurídico singular que, a cada vez que se põe no mundo, implica a realização de um *fato gerador e*, por conseqüência, o nascimento de *uma obrigação* de pagar tributo”³⁷.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006.

³⁷ Ibidem. p. 267

O segundo tipo de fato gerador é o *periódico* “quando sua realização se põe ao longo de um *espaço de tempo*”, e dessa forma, “não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam ‘n’ fatos isolados que somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo”³⁸. LUCIANO AMARO esclarece que esses fatos geradores “são também conhecidos na doutrina como fatos *complexivos*, *completivos*, *continuativos* ou de *formação sucessiva*”.

Por último, figura a categoria dos fatos geradores *continuados*, aqueles representados “por situação que se mantém no tempo e que é mensurada em cortes temporais”³⁹. Explica ainda LUCIANO AMARO, que “esse fato tem em comum com o instantâneo a circunstância de ser aferido e qualificado para fins de determinação da obrigação tributária, num determinado *momento do tempo* (por exemplo, todo dia ‘x’ de cada ano); e tem em comum com o fato gerador periódico a circunstância de incidir por *períodos de tempo*”.

Assim, uma vez que a fiscalização se depare com um fato gerador periódico, não pode ela antecipar efeitos, devendo aguardar o regular transcurso do tempo. Dessa forma, não pode presumir que o tributo não será regularmente pago no prazo ou mesmo desconsiderar a escrita contábil e fiscal arbitrando a base de cálculo do tributo para aquele período, ainda que se depare com um contexto fático de desorganização dos documentos contábeis e fiscais. Quando muito, se houver previsão legal, poderá aplicar as penalidades por eventuais descumprimentos das obrigações acessórias. Nada impede, contudo, que a fiscalização volte a fiscalizar posteriormente o contribuinte com a finalidade específica de verificar se, depois de transcorrido o lapso temporal relativo ao fato gerador do tributo em análise, houve ou não o cumprimento da obrigação tributária principal. Só daí poderá lançar mão de todos os meios legítimos que estiverem ao seu alcance para a apuração do principal.

O mesmo raciocínio vale para a fiscalização que constate estar diante de uma situação que antecede um fato gerador instantâneo. Tomemos como exemplo a situação de uma empresa em um ramo de atividade que envolva a produção de maquinários pesados, cujo período de produção pode se estender por vários meses. Nesse caso, só com a saída do produto ocorre o fato gerador instantâneo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Até que isso ocorra, não cabe à administração apurar o imposto devido, nem arbitrar o imposto, ainda que encontre problemas na

³⁸ Ibidem. p. 268

³⁹ Ibidem. p. 268

contabilidade. Compete-lhe tão-somente aplicar as penalidades por eventuais descumprimentos das obrigações acessórias exigidas por lei. Tampouco cabe à fiscalização acompanhar a atividade empresarial dentro do estabelecimento empresarial até que o fato gerador se concretize⁴⁰, por se tratar de uma violação excessiva ao princípio de livre iniciativa.

No julgamento do Recurso Especial nº. 502.760⁴¹, o STJ proferiu importante decisão, afastando a aplicação de penalidade quando, ainda que não obedecida estritamente a obrigação acessória, não adveio prejuízo para a fiscalização, se outras obrigações acessórias forneciam a informação necessária. Do voto do relator no referido julgamento, Min. Luiz Fux, convém citar a seguinte passagem:

“O procedimento administrativo é informado pelo princípio do informalismo, que tem como consectário o princípio do prejuízo. (*pas de nullité sans grief*). (...)A *ratio essendi* do comando normativo em questão revela a preocupação do legislador em viabilizar a fiscalização previdenciária, coibindo a evasão ilícita de receita. Confeccionando a empresa recibos de pagamento contendo todos os dados necessários a esse mister, não há porque exigir-se da empresa a elaboração de folhas de pagamento específica, *in casu*.”

O Tribunal Regional da 5ª Região, no mesmo sentido, também entendeu que o simples erro não atrai a incidência da penalidade, conforme decidiu na Remessa de Ofício nº. 8905030351⁴².

Assim, como visto, a finalidade das obrigações acessórias, já previstas no Código Tributário Nacional, fornece importante elemento de interpretação e verificação

⁴⁰ Não é raro, na prática, que o órgão fiscalizador “se aloje” dentro da empresa fiscalizada por diversos meses.

⁴¹ TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONFECÇÃO DE FOLHA DE PAGAMENTO. PRO LABORE PAGO A EMPRESÁRIOS SEGURADOS. RECIBOS. ART. 32, I, DA LEI 8.212/91. 1. A Lei 8.212/91 exige, em seu art. 32, I, a confecção de folhas de pagamento referente à remuneração paga a todos os segurados a serviço da empresa. 2. O procedimento administrativo é informado pelo princípio do informalismo, que tem como consectário o princípio do prejuízo. (*pas de nullité sans grief*). 3. A apresentação de recibos de pagamento efetuados aos segurados empresários, dos quais constem as informações elencadas no Decreto 356/91, art. 47, que regulamenta a citada lei, elide a sanção por descumprimento da obrigação prevista no art. 32, I da citada Lei Previdenciária. 4. Recurso Especial a que se nega provimento. (REsp 502.760/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 02.09.2003, DJ 29.09.2003 p. 162)

⁴² TRIBUTÁRIO. ERRO NO PREENCHIMENTO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CTN, ARTIGO 113, PARAGRAFO 3.- Simple erro no preenchimento da declaração de rendimentos, do qual não resultou redução do valor do tributo devido, não configura sequer inadimplemento de obrigação tributária acessória. Ainda que assim fosse, porém, não teria fundamento a exigência do imposto com fundamento no artigo 113, parágrafo 3, do CTN. Remessa ex-officio improvida. (REO 8905030351, TRF/5ª Região, Primeira Turma, Rel. Des. Hugo Machado, DJ 15/04/90)

da validade de sua exigência. Essas finalidades são fundamentais para o exame dos postulados da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso, que na segunda parte do trabalho serão abordadas.

1.5 Caracterização do CTN como norma geral

Outro ponto importante a ser debatido pela doutrina foi levantado por MAURÍCIO ZOCCUN⁴³, que questiona se “o artigo 113 do CTN, ao dispor sobre obrigações tributárias instrumentais, qualifica-se como norma geral de direito tributário”. Em outras palavras, se houve a recepção, com *status* de lei complementar, das normas do Código Tributário Nacional referentes às obrigações acessórias.

Dependendo da conclusão a que se chega, conseqüências variadas advêm. Em um primeiro lugar, se o CTN não for considerado norma geral de direito tributário, mas apenas uma norma federal, dirigida apenas à União, diversas obrigações acessórias só poderão ser exigidas pelos demais entes da federação diante de legislação local específica. Cite-se, como exemplo, o caso da obrigação de guarda dos documentos fiscais pelo prazo de prescrição dos tributos. Se se tratar apenas de norma federal, não haverá embasamento legal para que se exija de contribuintes de tributos estaduais ou municipais a referida documentação, salvo quando houver lei estadual ou municipal específica determinando tal providência.

Além disso, não considerar que o CTN, nessa parte, tenha sido recepcionado como norma geral, permitiria a sua alteração por lei ordinária, e não mais por lei complementar. Esse entendimento encontra amparo em reiteradas manifestações do Supremo Tribunal Federal sobre a função da lei complementar, como o que ocorreu no julgamento da ADC nº. 01⁴⁴, onde restou afirmado que

“A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº. 1/69 – e a Constituição atual, não alterou esse sistema –, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar

⁴³ ZOCCUN, Maurício. **Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 128

⁴⁴ ADC nº 1-1-DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 01/12/93. publicado no DJ 16/06/95.

para as matérias para cuja disciplina a constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daqueles para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária.”

MAURÍCIO ZOCKUN⁴⁵ defende que, embora o Código Tributário Nacional tenha sido recepcionado com *status* de lei complementar, as disposições referentes às obrigações acessórias nele contidas não possuem a natureza de norma geral. Para chegar a essa conclusão, ele afirma que “se as normas gerais em matéria tributária só podem dispor sobre *conflitos de competência tributária* (prerrogativa legislativa para inovar o ordenamento jurídico criando norma de tributação) e *regular limitações constitucionais ao poder de tributar* (...) pensamos que esses enunciados normativos têm seus efeitos jurídicos direcionados ao campo do direito tributário substantivo”.

Somos de posição diversa. Entendemos que as normas gerais de direito tributário não se dirigem apenas para o direito tributário substantivo. Extraímos nossa conclusão da terminologia utilizada pela própria Constituição Federal.

Em primeiro lugar, porque no inciso III do artigo 146⁴⁶ consta o advérbio *especialmente*, que não pode ser desconsiderado pelo intérprete. Com isso, em nosso entendimento, a Constituição admite expressamente que normas gerais sejam criadas além das hipóteses já previstas.

Em segundo lugar, mesmo que fosse conferido significado diverso para o advérbio, ainda assim haveria previsão constitucional para a existência de normas gerais em matéria de obrigação acessória. A letra *b* do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal prevê a possibilidade de normas gerais sobre “obrigação” tributária, não

⁴⁵ ZOCKUN, Maurício. **Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 128.

⁴⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, **especialmente** sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) **obrigação**, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

fazendo distinção entre principal e acessória. Como foi visto antes, ainda que parte doutrina entenda estar-se diante de um dever administrativo, outra parte reconhece verdadeira obrigação, sem caráter patrimonial. Nesse sentido, a Constituição usa vocabulário técnico, consentâneo com a linguagem do próprio CTN, não havendo razão para pressupor que quando o termo obrigação é utilizado, ela diga respeito apenas à obrigação principal.

Apesar do que foi dito, não se deve concluir que tudo o que constar no CTN sobre obrigação tributária, pelo simples fato de que lá está, deva ser considerado norma geral. Eventuais inclusões futuras que digam respeito apenas à União não podem ser aplicadas analogicamente para os demais entes da Federação, e serão, do ponto de vista material, lei ordinária. ROQUE CARRAZZA bem explica a possibilidade de a Lei Complementar conter deveres instrumentais tributários:

“Questão igualmente interessante é a que busca saber se os deveres instrumentais tributários podem nascer de lei complementar. A resposta, parece-nos, deve ser negativa.
(...)

Entretanto, como no Brasil, o Congresso Nacional enfeixa em suas mãos as funções de legislador da União (ordem jurídica parcial central) e do Estado brasileiro, considerado como um todo (ordem jurídica global ou nacional), a lei ‘complementar’ dele emanada, que veicula deveres instrumentais tributários, ainda que aprovado com o *quorum* qualificado previsto no art. 50, da Constituição será simples lei ordinária federal, desde que, naturalmente, se adecoe à Carta Suprema. Nesta medida, não alcançará quer os Estados, quer os Municípios, vinculando apenas a União, que, a qualquer tempo, por lei ordinária, poderá revogá-los ou alterá-los, por força do princípio geral de direito, recepcionado pelo nosso sistema jurídico, de que a lei posterior revoga a anterior.”⁴⁷

Portanto, o CTN, quando trata de obrigações acessórias, possui status de lei complementar. Passemos, agora, a análise da sujeição passiva.

1.6 Sujeição Passiva

Outro ponto debatido pela doutrina diz respeito à sujeição passiva. O artigo 122, antes transcrito, é uma verdadeira petição de princípios, pois afirma que o

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 42

sujeito passivo é “pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”, em nada servindo para definir o sujeito.

Para solucionar a questão, necessário reunir outras disposições do CTN. O artigo 197⁴⁸ afasta qualquer dúvida de que obrigação acessória diga respeito apenas ao sujeito passivo da obrigação tributária, ao enumerar outras pessoas físicas e jurídicas obrigadas a prestar informações.

Nos incisos I a VI do artigo 197 consta uma relação das pessoas físicas e jurídicas obrigadas a prestar informações à autoridade administrativa. São elas os tabeliães, escrivões e demais serventuários de ofício; os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; as empresas de administração de bens; os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; os inventariantes; e os síndicos, comissários e liquidatários. O problema central, todavia, reside no inciso VII no qual consta a seguinte delegação para a lei ordinária: “quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão”.

Em razão do princípio da legalidade, adiante mais bem explorado, o inciso VII é inconstitucional, pois, tratando-se o CTN de norma geral, como antes sustentado, não é permitido que matéria de lei complementar seja delegada para lei ordinária, pois isso constituiria, de forma indireta, uma burla à determinação constitucional.

Além disso, a previsão de que qualquer entidade ou pessoa possa ser sujeito da obrigação acessória esbarra na ausência de poder de polícia do particular, restrito ao poder público. Não pode o cidadão substituir a fiscalização de tributos, tarefa privativa do Estado, como já prevê o artigo 142 do CTN. Ademais, mesmo as pessoas enumeradas no artigo 197 só podem ser compelidas a fornecer as informações que já

⁴⁸ 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.

possuem em razão de seu ofício ou função e sobre as quais não devam manter sigilo. Não se pode delas exigir a obtenção de outros dados, nem puni-las quando os dados fornecidos não coincidirem com as informações prestadas pelo particular, quando a divergência não resultar de fraude.

Nesse aspecto, o CTN, no parágrafo único do artigo 197, tem o cuidado de fazer a ressalva de que “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”.

Não obstante a clareza do texto, não é incomum os órgãos administrativos encarregados da fiscalização e arrecadação tentarem criar obrigações para terceiros, exigindo informações acobertadas por sigilo profissional.

Também durante procedimentos de fiscalização, é comum a apreensão de documentos acobertados por sigilo ou mesmo a exigência, sob ameaças de prisão e agravamento de multas, de apresentação de informações que não devem ser fornecidas ou que só podem sê-lo sob ordem judicial. Nesses casos, o contribuinte e, com muito mais razão, o terceiro não relacionado com o fato gerador do tributo, não são obrigados a tolerar a fiscalização de documentos que não devam ser apresentados ao fisco.

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal tem decisão antiga, mas elucidativa, proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 86420⁴⁹, que entendeu que contabilista, em razão do sigilo profissional, não pode ser obrigado a informar ao fisco os atrasos de seus clientes no recolhimento de tributos.

Em síntese, ainda que a obrigação acessória possa ser exigida de terceiro não contribuinte, como prevê o Código Tributário Nacional, deve ela ficar restrita às pessoas enumeradas no artigo 197 e não pode violar o sigilo profissional.

⁴⁹ Ementa: CONTABILISTA. SIGILO PROFISSIONAL. Inadmissibilidade de pretendida obrigação tributária acessória, de o contabilista informar ao fisco os atrasos de seus clientes no recolhimento do imposto. Irrelevância do fato de haverem os interessados desobrigado o profissional. Ilegitimidade da autuação e da imposição de penalidade. segurança concedida. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 86420-RS, STF, Primeira Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 16/05/78, RTJ VOL 86-II, p. 639)

1.7 Conseqüências

Por derradeiro, insta salientar a importância que assumiram as obrigações acessórias no direito tributário, sobretudo quando se analisam as conseqüências que advêm das informações prestadas ou da omissão.

Um tipo de obrigação acessória muito em uso é a obrigação de declarar as bases de cálculo e o valor efetivamente pago no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. No âmbito federal, por exemplo, temos a DCTF - Declaração de Contribuições e Tributos Federais. A jurisprudência emprestou às declarações prestadas verdadeira natureza de confissão de dívida, aptas, por si só, para dispensarem a formalização do crédito tributário mediante lançamento.

No julgamento do Recurso Especial 637.850/PR⁵⁰ se percebe a orientação jurisprudencial já consolidada que reconhece a DCTF como procedimento de constituição do crédito tributário.

O exemplo, apresentado aqui sem o objetivo aqui de verificar o acerto ou não da posição adotada, demonstra que esse tipo obrigação acessória, no entender da jurisprudência é suficiente para dispensar o ato dito privativo e vinculado da administração de que trata o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Contudo, não se pode perder de vista a real função da obrigação acessória, transformando-a naquilo que não é. Não pode o Estado cobrar tributo que sabe ser indevido, ainda que a obrigação acessória indique situação diversa. É o restou decidido no julgamento do Recurso Especial nº. 577.0565⁵¹, em que se entendeu que a

⁵⁰ Ementa: TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE. PRETENSÃO DE COMPENSAÇÃO. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO.1. A DCTF constitui o crédito tributário que nela se declara. O fato de haver indicação e postulação de compensação não se equipara às hipóteses estritas de expedição de certidão positiva com efeito de negativa (art. 206 do CTN). 2. O pleito de compensação de crédito tributário não deferido, não se equipara a nenhuma das hipóteses do art. 151 do CTN, maxime à luz da interpretação estrita que informa o direito tributário, formaliza, inclusive, in casu, o lançamento tributário, atitude vinculadora, o que contraria a exegese sobre ser possível, analogicamente, estender hipótese assemelhada de expedição de certidão negativa, fora dos casos legais. 3. No caso sub judice a contribuinte, segundo afirmado no v. aresto impugnado, soberano no exame de provas e fatos que permeiam a lide, cumprindo a obrigação acessória de prestar informações ao Fisco, apresentou a DCTF, assentando ser devedora da COFINS. Declarou, outrossim, possuir crédito atinente ao FINSOCIAL, que lhe garante a possibilidade de efetuar compensação visando a eximir-se do débito tributário em questão, e, por esse motivo, entende fazer jus à certidão pretendida. 4. Recurso Especial provido. (REsp 637.850/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15.02.2005, DJ 21.03.2005 p. 259)

⁵¹ Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

consequência do erro de preenchimento de obrigação acessória é apenas a aplicação da respectiva penalidade, e não o afastamento do benefício fiscal a que o contribuinte tem direito.

Em sentido semelhante, a decisão proferida no julgamento da Apelação Cível nº. 199801000168054⁵², impedindo que a falta de colaboração do contribuinte no processo de fiscalização autorize a cobrança do tributo com base em valor que sabia equivocado. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por sua vez, entendeu, por ocasião do julgamento da Apelação Cível nº. 200504010407921⁵³, que não pode ser realizado o lançamento por arbitramento do imposto em razão simplesmente do descumprimento de obrigação acessória, quando a empresa mantém documentação disponível para a apuração da base de cálculo do tributo.

TRIGO DA ARGENTINA. ACORDO COMERCIAL INTERNACIONAL (MERCOSUL). ERROS DE NATUREZA FORMAL.(...)2. O mero fato de o importador apresentar nota fiscal retificadora de outra, não descaracteriza a operação como beneficiada pela alíquota zero, porquanto o trigo importado é efetivamente egresso da Argentina, signatária do MERCOSUL. 3. O erro de natureza formal já retificado pelo importador até poderia ensejar correspondente penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, porém, não possui o condão de afastar a redução do imposto de importação de 10% para 0% previsto no Acordo de Complementação Econômica nº 18, celebrado pelo Brasil no contexto do MERCOSUL, ou seja, de tornar exigível tributo não devido. 4. Recurso especial improvido (REsp 577.056/AL, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 01.02.2006 p. 480).

⁵² Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. DEDUÇÃO INTEGRAL DO SALÁRIO MATERNIDADE CORRESPONDENTE AO PRAZO DE LICENÇA PREVISTO NO ART. 7º, XVIII, DA CONSTITUIÇÃO. IMPROPRIEDADE DO ART. 195, § 5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL PARA CUSTEIO DAS PRESTAÇÕES DE ACIDENTES DE TRABALHO. CRITÉRIO DA PREPONDERÂNCIA. DECRETO 83.081/79, ART. 40, CAPUT E PARÁGRAFOS. ADEQUAÇÃO NA ESPÉCIE. I. A norma consubstanciada no art. 7º, XVIII, da Carta Constitucional é auto-aplicável ex vi do disposto no art. 5º, § 1º, da Constituição. II. O preceito consagrado no art. 195, § 5º, da Constituição tem como destinatários os novos benefícios e não aqueles preexistentes à nova Constituição. III. Legitimidade da dedução, mesmo antes da edição da Lei 8.212/91, dos valores pagos pelo empregador relativos a 120 dias de licença-maternidade. IV. Hipótese em que a administração tributária reconheceu a ilegalidade da glosa da despesa, não a abatendo, contudo, na inscrição do débito em dívida ativa. V. A inércia da Embargante na apresentação de documentos, subsumindo-se em descumprimento de uma obrigação acessória, não autoriza o Fisco a proceder a constituição do crédito fiscal com dados sabidamente equivocados. VI. Ressalvado o entendimento pessoal, no sentido de que o critério da preponderância deve ser aferido a partir da atividade da empresa e não por setor desta, segue-se a orientação jurisprudencial contrária da Corte, enfatizando, na espécie, a uniformidade do risco em face da substancial alocação dos empregados da Embargante na atividade de postagem. VII. Apelação e remessa oficial improvidas. (AC 199801000168054, TRF/1ª Região, Segunda Turma, Rel. Des. Vera Carla Cruz, DJ 01/04/2002, p. 193)

⁵³ Ementa: AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DOCUMENTAÇÃO NECESSÁRIA DISPONÍVEL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ILEGITIMIDADE DO ARBITRAMENTO. Se a empresa fiscalizada mantém documentação disponível, com registro de seus empregados e comprovação de efetivação dos respectivos recolhimentos, as falhas decorrentes de descumprimento da obrigação acessória - de fazer guias em separado para cada tomador - e a existência de divergências quanto ao valor dos salários em algumas competências e ao número de empregados, não são suficientes para embasar a realização de arbitramento, uma vez que não é a mera existência de alguma irregularidade da escrita fiscal que induz à aferição indireta. (AC 200504010407921, TRF/ 4ª Região, Primeira Turma, Rel. Des. Wilson Darós, DJ 07/12/2005, p. 663)

Na Apelação Cível nº. 199801000011850⁵⁴ ficou decidido que o descumprimento de obrigação acessória não pode servir de fundamento para o agravamento da obrigação principal.

No julgamento da Apelação Cível nº. 199701000585734⁵⁵, o Tribunal Regional da 1ª Primeira Região entendeu que a falta de cumprimento de obrigação acessória relativamente a imposto real não pode servir de fundamento para cobrança do tributo de quem não é o sujeito passivo.

Ainda que a jurisprudência tenha se encaminhado no sentido de evitar a cobrança de tributo indevido em razão das obrigações acessórias, em algumas situações as conseqüências para os contribuintes omissos com suas obrigações acessórias é diversa.

Dessa forma, já se entendeu que não tem o Estado obrigação de conhecer informação que deveria constar de obrigação acessória e deixou de ser informada pelo contribuinte. No julgamento do Recurso Especial nº. 302.672⁵⁶ restou decidido que, nos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, não compete à administração verificar, ou tomar conhecimento de ofício, de alterações da situação de fato que implicariam em

⁵⁴ Ementa: PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. INTIMAÇÃO PESSOAL DA FAZENDA. CPC, ART. 237, II E LEF, ART. 25. ITR. CONTRIBUINTE. ALIENAÇÃO ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. CTN, ART. 31. IRRELEVÂNCIA DA ATUALIZAÇÃO CADASTRAL PARA FINS DA INCIDÊNCIA DO ITR (...) IV. Uma vez alienado o imóvel, o antigo dono deixa de ser parte legítima nas ações executivas promovidas com o objeto de exigir o imposto relativamente a fatos geradores ocorridos após o evento que ensejou a sucessão imobiliária. V. O cadastramento tem natureza de obrigação acessória. Portanto, a sua não atualização pode, se prevista a infração e a respectiva sanção em lei, autorizar a punição do infrator, mas não o alargamento da obrigação principal do contribuinte. VI. Apelação improvida. (AC 199801000011850, TRF/ 1ª Região, Segunda Turma, Rel. Des. Vera Carla Cruz, DJ 08/04/2002, p. 117)

⁵⁵ Ementa: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR). ALIENAÇÃO. CADASTRAMENTO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 1. O alienante tem legitimidade para opor os embargos do devedor a fim de demonstrar a sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da ação de execução fiscal (que versa sobre a cobrança de ITR), por haver transferido a terceiro, antes da ocorrência do fato gerador respectivo, o imóvel rural. 2. Estando comprovado que no período em que se verificou o fato gerador o embargante havia perdido a posse e a propriedade do imóvel, por o haver alienado, não pode ele ser considerado contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) (C.T.N., arts. 29 e 31; e Lei 9.393/96, art. 1º, § 1º). Precedentes desta Corte. 3. Por outro lado, a comunicação ao Poder Público sobre a transferência de propriedade efetuada caracteriza obrigação acessória cujo descumprimento não tem relevância para a configuração da hipótese de incidência do tributo (obrigação principal) (C.T.N., arts. 113 e 115). Precedentes desta Corte. 4. Apelação e remessa a que se nega provimento. AC 199701000585734, TRF/1ª Região, Terceira Turma Sup., Rel. Des. Leão Aparecido Alves, DJ 18/03/2004, p. 131

⁵⁶ Ementa: TRIBUTÁRIO - IPTU - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 1. Em havendo considerável mudança no imóvel, deve o seu proprietário ou detentor prestar informações ao Fisco para efeito de cadastramento. 2. Obrigação do contribuinte que se identifica como obrigação acessória (arts. 113, § 2º, e 147 do CTN). 3. Recurso especial provido. (REsp 302.672/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20.06.2002, DJ 02.09.2002 p. 160)

redução do valor devido, se o contribuinte não apresentou as obrigações acessórias devidas informando tal fato na época apropriada.

Do mesmo modo, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu como legítima, no Recurso em Mandado de Segurança nº. 17.940⁵⁷, a exigência de preenchimento de formulários para o exercício de direitos assegurados ao contribuinte, no caso, a utilização de crédito de ICMS, sob o entendimento de que seria inerente ao direito de fiscalização que o Estado possui.

Não obstante a função que a obrigação acessória desempenha, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº. 200361000042203⁵⁸, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região entendeu que o descumprimento de obrigação acessória não configura débito apto a impedir a expedição de certidão negativa.

Outra questão interessante foi analisada no julgamento da Apelação Cível nº. 9301230950⁵⁹, em caso que se discutia a aplicação de várias multas em razão do descumprimento continuado da obrigação acessória. Nesse contexto ficou decidido que

⁵⁷ Ementa: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. PEDIDO DE AUTORIZAÇÃO DE CRÉDITO (PAC) E PEDIDO DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO (PUC). 1. A exigência de preenchimento, pelo contribuinte, de formulários de pedidos de autorização e utilização de créditos do ICMS é legal. 2. Pode o Estado criar obrigação acessória, com o fim de exercer suas funções de controle e fiscalização. 3. Recurso ordinário improvido. (RMS 17.940/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.08.2004, DJ 20.09.2004 p. 215)

⁵⁸ TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. COMPENSAÇÃO DETERMINADA POR SENTENÇA. RECURSOS RECEBIDOS NO DUPLO EFEITO. FALTA DE GFIP. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INEXISTÊNCIA DE DÉBITOS. EXPEDIÇÃO DE CPD-EM. ARTIGO 206 DO CTN. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO NÃO PROVIDAS. - A pretensão resistida e o interesse de agir restaram suficientemente demonstrados pelos documentos constantes dos autos. - A sentença que determinou a compensação de valores recolhidos a maior não gerou os efeitos pretendidos, pois os recursos interpostos contra ela foram recebidos no duplo efeito e ainda estão pendentes de julgamento. Inviável, por meio dos documentos colacionados aos autos, constatar sua regularidade.- O recurso do INSS, bem como as informações prestadas e os documentos juntados certificam que a empresa não é devedora. - O relatório de restrições aponta falta de GFIP. Cuida-se de obrigação acessória que, "per si" não pode obstar a expedição de CND ou CPD-EM, nos termos dos artigos 205 e 206 do CTN, porquanto não foi apurada a existência de qualquer débito. - Remessa oficial e apelação não providas (AMS 200361000042203, TRF/3ª Região, Quinta Turma, Rel. Des. Andre Nabarrete, DJ 02/003/2005, p. 237)

⁵⁹ Ementa: EMBARGOS À EXECUÇÃO. MULTA. SUNAB. ART. 11, "a", LD 4/62. PRÁTICA DE PREÇO SUPERIOR AO FIXADO PELO CIP, NA VENDA DE CIMENTO. ILEGALIDADE DE ADOÇÃO DE PREÇO DITADO PELO SNIC, SEM A APROVAÇÃO DO CIP. INAPLICÁVEL AO DIREITO TRIBUTÁRIO A TEORIA DO CRIME CONTINUADO. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. Se a empresa não nega que praticou, na venda de cimento, preço superior ao fixado pelo CIP, adotando preço ditado pelo SNIC - Sindicato Nacional da Indústria de Cimento, antes da aprovação pelo CIP, pratica infração ao Art. 11, "a", da LD 4/62. 2. No Direito Tributário, a cada ocorrência do fato gerador, resulta uma obrigação tributária autônoma, não podendo ser trasladada do Direito Penal a teoria do crime continuado (Art. 71 do CP), para se aplicar uma única multa, para reiteradas infrações à obrigação acessória (Art. 113, § 2º, c/c Art. 115 do CTN).

3. Apelação desprovida. (AC 9301230950, TRF/1ª Região, Terceira Turma, Rel. Des. Eustáquio Silveira, DJ 17/12/1999, p. 1007)

não se aplica o raciocínio do Direito Penal de crime continuado, cabendo a aplicação da penalidade para cada descumprimento verificado.

Ainda no aspecto da importância que lhes têm sido agregada, constata-se que as obrigações acessórias podem e são utilizadas como prova de cometimento de ilícitos penais. A prova da sonegação tributária tem sido feita mediante a demonstração da incompatibilidade da base de cálculo apurada pela fiscalização e aquela efetivamente declarada pelo contribuinte. A ausência de comunicação de fato tributável, como, por exemplo, alienação de imóvel com ganho de capital, também atrai o tipo penal da sonegação, como ocorreu no processo nº. 200102010313746⁶⁰, julgado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

Ademais, da análise do artigo 1º da Lei nº. 8.137/90, que cuida dos crimes contra a ordem tributária, se constata que os tipos penais estão baseados justamente na ação ou omissão do contribuinte em relação ao cumprimento das obrigações acessórias⁶¹. Vide, exemplificativamente, o inciso I do artigo 1º da lei que considera crime “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”.

Feitas todas essas observações sobre o regime jurídico da obrigação tributária acessória de acordo com as disposições contidas no Código Tributário Nacional e suas implicações, passemos à análise dos limites de imposição dessas obrigações no nosso ordenamento jurídico, sob o ponto de vista constitucional, de

⁶⁰ Ementa: PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL (ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90). SUPRESSÃO DE IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. GANHOS DE CAPITAL. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS ADMINISTRATIVA E CRIMINAL. INOCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO RETROATIVA. Comprovada a omissão de informação compulsória na declaração do imposto de renda de pessoa física, consistente na alienação de imóvel a acarretar ganhos de capital de contribuinte, sem o correspondente pagamento do tributo devido, resta evidenciada a autoria e materialidade do delito previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. (ACR nº 2001.02.01.031374-6-RJ, TRF/2ª Região, Quarta Turma, Rel. Des. Fernando Marques, DJ 02/10/2003)

⁶¹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

acordo com as limitações ao poder de tributar e dos postulados da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso.

2 LIMITES PARA CRIAÇÃO E EXIGÊNCIA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

2.1 Necessidade de limites

Todo o ato de pagamento de uma obrigação principal tributária vem acompanhado de uma obrigação acessória. Não é possível ao contribuinte simplesmente dirigir-se à sede administrativa do ente da federação, sujeito ativo da obrigação tributária, e entregar-lhe a quantia monetária correspondente ao tributo devido. Deve, se quiser extinguir a obrigação tributária principal, efetuar o pagamento dentro das formalidades exigidas. Para agir diferente, só se o contribuinte ingressar com ação de consignação em pagamento, como tem decidido o Superior Tribunal de Justiça com base no artigo 164 do CTN⁶².

Nesse sentido, o próprio ato de pagar o tributo vem acompanhado de uma obrigação acessória, uma vez que os tributos são pagos mediante guias específicas, cujos modelos são ditados pelo órgão arrecadador, onde podem constar as mais diversas informações, como período de apuração, vencimento, códigos de receita, juros, multa, entre outros elementos. Até para os depósitos judiciais de tributos vêm sendo criadas obrigações acessórias específicas, não podendo mais o contribuinte, simplesmente abrir uma conta à disposição do juízo para esse fim, como é o caso da Lei ° 9.703/98.

⁶² TRIBUTÁRIO. CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES. 1. É correta a propositura da ação consignatória em pagamento para fins de o contribuinte se liberar de dívida fiscal cujo pagamento seja recusado ou dificultado pelos órgãos arrecadadores - arts. 156, VIII, e 164, do CTN. 2. Tem-se por legítima a consignação em pagamento de tributo que o Fisco se recusa a receber sem que esteja acompanhado de obrigação acessória. 3. Precedentes desta Corte Superior. 4. Recurso provido. Baixa dos autos ao douto juízo de origem, para que prossiga com o exame das demais questões. (REsp 496.747/SC, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 22.04.2003, DJ 09.06.2003 p. 191)

A complexidade das relações hoje existentes, aliada à estrutura burocrática cada vez mais especializada e reforçada também pelo nosso detalhado sistema constitucional de repartição de competências tributárias, deu ensejo à multiplicação desordenada das obrigações acessórias imputadas aos contribuintes. Não raras vezes, o contribuinte é obrigado a prestar as mesmas informações em formulários distintos, em momentos diversos ao longo do ano. ROQUE CARRAZZA⁶³ já descrevia o cenário:

“Concordamos que, no silêncio dos gabinetes, normas jurídicas têm sido urdidas em profusão e sem critério nem compasso, imprescindíveis que se tornaram, como querem os governantes, para a salvaguarda dos interesses nacionais. Bem ou mal, o fato é que transformou-se radicalmente nosso direito posto, no sentido da maior amplitude de seu alcance normativo. Contudo, semelhante fenômeno, que beira as raias do casuísmo, não destrói, antes, confirma, a validade dos princípios jurídicos, invulneráveis ao furor legiferante.

(...)

Dentre estas regras, incrivelmente multiplicadas pela ingerência cada vez maior do Estado nas relações entre os particulares, ocupam posição de destaque, pela sua inegável importância, os regulamentos.”

Essa proliferação de obrigações, criadas nos mais diversos âmbitos da administração e pelos mais diferentes órgãos, que nem sempre se comunicam entre si, tem gerado um ônus para aos contribuintes e para a sociedade, prejudicando, às vezes, o próprio andamento da atividade econômica.

É evidente que a obrigação acessória tem a função – ou, ao menos, deveria sempre ter – de municiar a administração dos elementos necessários para a apuração do montante tributário ou fiscalização dos valores arrecadados, criando mecanismos para impedir a sonegação e a evasão tributária. Mas, se de um lado a fiscalização é um direito da administração, cuja finalidade é assegurar que todos paguem os tributos devidos, e concretizando o princípio da igualdade, não se pode permitir que esse direito perturbe o cidadão a ponto de prejudicar o livre exercício da atividade econômica ou de direitos como privacidade e intimidade.

Não obstante, a obrigação acessória tem sido, de certa forma, negligenciada pela jurisprudência pátria e por parte da doutrina. Talvez por sua aparente irrelevância patrimonial, talvez pela enraizado ‘dogma’ da supremacia do interesse

⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 2

público, as decisões do Poder Judiciário têm se mostrado excessivamente complacente com a administração nos que diz respeito à criação e exigência das obrigações acessórias, com exceção das situações mais extremas. Também a doutrina possui sua parcela culpa, pois, por muito tempo, se deteve em algumas poucas questões a respeito das obrigações acessórias, deixando vários aspectos de lado.

A negligência no estudo das obrigações acessórias pode ser percebida no reflexo que trouxe para os dias atuais, conforme situação antes retratada. Estudar os limites de imposição das obrigações acessórias é tentar criar mecanismos de defesa para o cidadão, bem como formas de controle de atuação da atividade estatal.

Para tanto, acreditamos que limites já previstos no ordenamento jurídico positivo ou criados jurisprudencialmente devem ser observados para as obrigações acessórias. Com o objetivo de demarcar tais limites, iniciaremos pela análise das limitações constitucionais ao poder de tributar, de acordo com as disposições do artigo 150 da Constituição Federal. Depois, verificaremos se, e como, a aplicação dos postulados normativos da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de exceção podem servir para o controle das obrigações acessórias.

2.1.1 Diferenciação entre regras, princípios e postulados

A análise dos limites à imposição das obrigações acessórias que se segue pressupõe a diferenciação entre princípios e regras, e, em um segundo momento, a inclusão da categoria dos postulados. Essa classificação é baseada no estudo do professor HUMBERTO ÁVILA sobre o tema⁶⁴.

Em primeiro lugar, é preciso diferenciar texto de norma, a fim de que se entendam as diferentes dimensões normativas que um mesmo dispositivo legal pode assumir. Assim, “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”⁶⁵. É por isso que, conforme a situação, pode haver a) dispositivo sem norma; b) dispositivo do qual se

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.

⁶⁵ Ibidem. p.22

constrói mais de uma norma e c) dispositivos do qual se constrói um única norma. Isso “significa que não há correspondência biunívoca entre dispositivo e norma”⁶⁶.

Mais importante do que aceitar a existência de diferença ente texto legal e norma é compreender o que isso significa. O intérprete e o aplicador do Direito não buscam extrair um significado previamente existente e dado dos textos legais, pois isso não existiria. O intérprete e o aplicador devem construir a norma por meio de exemplos do uso da linguagem, em um processo de interpretação. Adverte HUMBERTO ÁVILA, contudo, que “a constatação de que os sentidos são construídos pelo intérprete no processo de interpretação não deve levar à conclusão de que não há significado algum antes do término desse processo de interpretação”⁶⁷. Isso ocorre porque o direito se vale da linguagem e ela possui significados mínimos que são comumente aceitos, juntamente com a utilização de vocábulos com sentido técnico, definidos por cada ramo do conhecimento humano.

Feitas essas observações, importa diferenciar as normas em duas categorias: as regras e os princípios. A dissociação das normas nessas duas categorias é de extrema relevância, pois a adoção de uma ou outra categoria na construção da norma, a partir do texto legal, pode conduzir a resultados diversos. É por isso que HUMBERTO ÁVILA afirma que a distinção tem como finalidade “antecipar características das espécies normativas de modo que o intérprete ou o aplicador, encontrando-as, possa ter facilitado seu processo de interpretação e aplicação do Direito” e, em razão disso, “aliviar, estruturando-o, o ônus da argumentação do aplicador do Direito”⁶⁸. Para que isso funcione com o objetivo previsto, necessário que a classificação adotada apresente parâmetros seguros e assim se possa realizar essa distinção, pois, do contrário, no lugar de *aliviar* a argumentação, haveria uma sobrecarga.

São apontados pela doutrina critérios para a dissociação das normas. Eles podem ser agrupados *quanto ao modo como prescrevem o comportamento*⁶⁹, *quanto à justificação que exigem*⁷⁰, e *quanto ao modo como contribuem para a decisão*⁷¹. A

⁶⁶ Ibidem. p.23

⁶⁷ Ibidem. p.24

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003. p.57

⁶⁹ Ibidem. p.63

⁷⁰ Ibidem. p.65

⁷¹ Ibidem. p.68

partir desse levantamento, Humberto Ávila apresenta seus conceitos de regra e princípio, com o qual nos filiamos⁷²:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.”

Além da diferença das categorias normativas entre regras e princípios, necessário utilizar outra categoria, a dos *postulados*, cuja contribuição é dotar o intérprete ou o aplicador do Direito de mais clareza em sua argumentação.

Os postulados cuidam da forma de aplicação de outras normas, sejam elas princípios ou regras. Os postulados normativos, dessa forma, situam-se em plano distinto das normas cuja aplicação estruturam, sendo considerados metanormas ou normas de segundo grau⁷³, não descrevendo comportamentos ou deveres de realização.

É na categoria dos postulados que se enquadra aquilo que a doutrina e a jurisprudência tendem a chamar de princípio da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição de excesso.

A inserção desses institutos dentro da categoria dos postulados, retirando-os da categoria dos princípios, mais do que uma simples diferença de denominação, serve para esclarecer a sua função dentro do ordenamento jurídico. Assim, no processo de interpretação e aplicação do Direito, como ensina HUMBERTO ÁVILA⁷⁴, “só elípticamente é que se pode afirmar que são violados os postulados da razoabilidade, da proporcionalidade ou da eficiência (...) A rigor, violadas são as normas – princípios e regras – que deixaram de ser devidamente aplicadas”.

Feitas essas considerações iniciais, passemos agora à análise das limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas no artigo 150 da Constituição

⁷² Ibidem. p.70

⁷³ Ibidem. p.80

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003. p.80

Federal, verificando a sua aplicabilidade no campo de estudo das obrigações acessórias tributárias.

2.2 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

2.2.1 Legalidade

O CTN, no artigo 113, §2º, estabelece no que a obrigação acessória deve estar prevista na legislação tributária. O próprio Código define o que entende como legislação tributária, abrangendo não só as leis, em sentido estrito, mas também os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. As normas complementares mencionadas são os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A indagação que surge é se o disposto no §2º do artigo 113 do CTN prevalece face ao princípio da legalidade constante das cláusulas pétreas da Constituição Federal, que estão previstas no artigo 5º, inciso II.

É preciso definir, assim, em que medida a legalidade estrita é fundamental para a validade do ato de criação da obrigação acessória e quais os elementos que devem constar da lei e os que podem constar de regulamento. Ainda, insta perquirir se algum elemento pode constar de atos expedidos por órgãos de administração, que não os regulamentos do poder executivo, editados por meio de decretos.

O conceito de regulamento foi profundamente analisado por ROQUE CARRAZZA. Em seu estudo, definiu que “regulamentos são regras jurídicas gerais e abstratas, expedidas pelo Chefe do Poder Executivo (ou pelo Ministro de Estado ou pelo Secretário de Governo ou pelo Secretário de Município), por meio de decreto (ou de instrução), para disciplinar a organização ou a atividade do Estado, enquanto poder

público⁷⁵.” Em complemento, afirmou que “no Brasil, o regulamento é um ato normativo, unilateral, inerente a função administrativa, que, especificando os mandamentos de uma lei não auto-aplicável, cria normas jurídicas gerais”⁷⁶.

O regulamento, nesse aspecto e dentro da conceituação apresentada por ROQUE CARRAZZA, situa-se em uma posição intermediária entre a lei, que é abstrata, e o ato administrativo, concreto. Não obstante a classificação adotada, não é correto concluir que o regulamento em nada contribua para modificar a ordem jurídica. ROQUE CARRAZZA⁷⁷ bem esclarece a questão:

“Como, porém, execução é mais do que simples cumprimento mecânico de comandos alheios, não chegamos ao exagero de afirmar que ele não altera, de algum modo, a ordem jurídica. É claro que, para executar a lei, deve necessariamente lhe agregar algo, até porque um ato normativo que não cria nenhuma nova situação jurídica é, no mínimo, irrelevante, não tendo, por isso, qualquer razão de ser. Em realidade, o regulamento executivo, sem suprir a lei administrativa não bastante em si, nem, muito menos, sem limitá-la ou retificá-la, preenche o seu arcabouço, revestindo-a da normatividade necessária para que seja bem aplicada, aos casos concretos.”

O regulamento, apesar de sua natureza infralegal, possui presunção de legitimidade e executoriedade, por estar previsto na ordem constitucional como instrumento adequado para a fiel execução das leis (artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal). Adverte ROQUE CARRAZZA, contudo, que “não são regulamentáveis as leis que a Administração não executa, como, por exemplo, as leis comerciais e civis”⁷⁸.

Não raras vezes, porém, a legalidade é tratada de forma extremada. Ora se entende que tudo precisa estar previsto na lei, desconhecendo-se a função dos regulamentos, ora se exalta o poder regulador do poder executivo, permitindo que tudo seja criado por atos infralegais, que muitas vezes encontram “fundamento” em um único artigo de lei.

Um subsídio importante sobre o assunto pode ser obtido na doutrina pátria que trata das agências reguladoras, na parte em que analisa os poderes normativos. Face ao papel que as agências vêm desempenhando na sociedade brasileira, demandaram uma revisão do conceito de legalidade. Ademais, vale ressaltar que a

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 11

⁷⁶ Ibidem. p. 14

⁷⁷ Ibidem. p. 16

⁷⁸ Ibidem. p. 17

atividade desempenhada pelos órgãos de arrecadação, como a Secretaria da Receita Federal, possui afinidade com a atividade das agências reguladoras propriamente ditas, ainda que não possam ser, pelos critérios doutrinários, incluídos nessa categoria. Mesmo assim, a doutrina a respeito das agências traz elementos importantes que podem subsidiar o intérprete nessa questão. ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO⁷⁹ reconhece que o fenômeno não é exclusivo das agências reguladoras:

“As agências reguladoras independentes, baseadas nas diretrizes gerais fixadas em lei, exercem grande variedade de poderes: normativos, propriamente ditos ou de natureza concreta; de solução de conflitos de interesses; investigativos; fomentadores; e de fiscalização, preventiva ou repressiva.

Note-se que esta característica das agências reguladoras não lhes é exclusiva, havendo muitos outros órgãos e entes públicos reguladores, não dotados de ‘independência’, que também exercem uma multiplicidade de funções a eles atribuídas pelo Legislador. Todavia, se o fenômeno não é exclusivo das agências reguladoras, é presente em todas elas, integrando, como visto, o seu próprio conceito.”

Feita essa aproximação entre os órgãos de arrecadação e as agências reguladoras, nos valem dos ensinamentos de CARLOS ARI SUNDFELD⁸⁰ para apresentar o contexto atual da produção normativa:

“Nos novos tempos, o Poder Legislativo faz o que sempre fez: edita leis, freqüentemente com alto grau de abstração e generalidade. Só que, segundo os novos padrões da sociedade, agora essas normas não bastam, sendo preciso normas mais diretas para tratar das especificidades, realizar o planejamento dos setores, viabilizar a intervenção do Estado em garantia do cumprimento ou realização daqueles valores: proteção do meio ambiente do consumidor, busca do desenvolvimento nacional, expansão das telecomunicações nacionais, controle sobre o poder econômico – enfim, todos esses que hoje consideramos fundamentais e cuja persecução exigimos do Estado.

É isso o que justificou a atribuição de poder normativo para as agências, o qual não exclui o poder de legislar que conhecemos, mas significa, sim, o aprofundamento da atuação normativa do Estado.

(...)

Quando reconheço ser constitucionalmente viável que elas desfrutem de um tal poder, de modo algum estou sugerindo que elas produzam ‘regulamentos autônomos’ ou coisa parecida, pois todas as suas competências devem ter base legal – mesmo porque só a lei pode criá-las, conferindo-lhes (ou não) poderes normativos.

⁷⁹ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências Reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.369

⁸⁰ SUNDFELD, Carlos Ari. “Serviços Públicos e Regulação estatal: Introdução às Agências Reguladoras” in SUNDFELD, Carlos Ari (Coordenador). *Direito Administrativo Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 27.

A constitucionalidade da lei atributiva depende de o legislador haver estabelecidos *standards* suficientes, pois do contrário haveria delegação pura e simples de função legislativa.”

O citado jurista, com muita lucidez, alerta que⁸¹

“o desprezo pelo Direito é sempre um caminho desastroso; os reguladores, que têm tarefas e poderes imensos, precisam ser alertados disso. O dever de obedecer ao Direito nem é uma velharia nem um item a mais do ‘custo Brasil’. Todo Estado civilizado respeita sua ordem jurídica e luta por sua preservação, mesmo durante as grandes transformações.

Assim, o déficit que vejo na regulação econômica é o mesmo que ainda afeta a administração Brasileira como um todo: o puro e simples déficit de Direito Administrativo.”

ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO⁸² aponta a dificuldade do exercício do poder regulador para as agências, dificuldade essa que, por analogia ou extensão, pode-se também verificar em relação aos órgãos da administração no que se refere a suas tarefas de arrecadação e fiscalização:

“A noção de regulação implica a integração de diversas funções: pressupõe que um quadro seja imposto às atividades econômicas, devendo respeitar um certo equilíbrio dos interesses das diversas forças sociais presentes. Este quadro normativo é estabelecido por decisões gerais e abstratas, constantes geralmente de regulamentos; pela aplicação concreta das suas regras; e pela composição dos conflitos que delas advêm, dando lugar, nestas duas últimas hipóteses, a decisões individuais. Há, portanto, três poderes inerentes à regulação: aquele de editar a regra, o de assegurar a sua aplicação e o de reprimir as infrações.”

Para ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO⁸³, a sociedade atual exige a releitura de velhos conceitos. Em suas palavras:

“A desmistificação da lei e a mudança do seu *modus operandi* estão entre as principais conseqüências da instrumentalização da regulação pelos princípios e finalidades públicas. As leis deixaram de expressar verdades universais, para passar a ser instrumentos da realização de políticas finalísticas. ‘Passam a ter o seu critério de validade aferido não apenas em virtude da higidez do seu procedimento criador, como

⁸¹ SUNDFELD, Carlos Ari. “Serviços Públicos e Regulação estatal: Introdução às Agências Reguladoras” in SUNDFELD, Carlos Ari (Coordenador). *Direito Administrativo Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 38.

⁸² ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências Reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.24.

⁸³ *Ibidem*. p.24.

da sua aptidão para atender aos objetivos da política pública, além da sua capacidade de resolver os males que esta pretende combater.”⁸⁴

Ainda que com a releitura dos conceitos, a função da lei em sentido estrita não fica esvaziada. Isso porque, segundo ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO, “são as Leis e as normas delas oriundas (inclusive as expedidas pela própria agência) que, dentro do amplo espectro regulatório que o Poder Público possui, fixam os marcos, menos ou mais amplos, em que o poder regulatório se desenvolverá, razão pela qual ‘se uma competência não foi expressamente conferida por lei, nem com base nela, pelos regulamentos, pelo edital da licitação ou pelo contrato, o órgão não a tem.’”⁸⁵

Com posição menos flexível, com a qual nos filiamos, MARÇAL JUSTEN FILHO⁸⁶ defende que, mesmo no caso das agências e órgãos reguladores, não podem ser afastados os princípios constitucionais da legalidade e da separação dos poderes. Para ele:

“Insista-se em que a dinâmica do processo econômico-político-social não significa a eliminação da função normativa da Constituição. Não é possível invocar a nova realidade como forma de ignorar a disciplina normativa estrutural consagrada num diploma constitucional. Portanto e enquanto vigente determinada Constituição, ali se estabelecem os limites, os fundamentos e os parâmetros da organização do poder político.

(...)

Como decorrência, não se admite que o intérprete produza uma reorganização dos poderes políticos, adotando fórmulas inéditas de distribuição de competências. Não é admissível que se afirme, pura e simplesmente, que o Poder Executivo deve dispor de amplas atribuições normativas e que não pode mais estar subordinado ao princípio da legalidade.

(...)

Permanece vigente e obrigatória a estruturação organizacional e funcional consagrada pelo CF/88, que ele o princípio da legalidade como postulado fundamental da ordem jurídico-institucional pátria

Em razões dessas ponderações, MARÇAL JUSTEN FILHO⁸⁷ acaba por concluir que, mesmo no caso das agências com funções reguladoras, a normatividade que lhes compete deve respeitar o princípio da legalidade. Em seu entendimento, existe

⁸⁴ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências Reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.90

⁸⁵ *Ibidem*. p.386

⁸⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 503

⁸⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Dialética, 2002. 503

“uma impossibilidade de reconhecer, pura e simplesmente, a competência normativa das agências para regulamentação das diferentes atividades econômicas privadas e públicas”, uma vez que “as agências não são dotadas de atribuições equivalentes àquelas reservadas constitucionalmente para o Poder Legislativo”.

Concordamos integralmente com as conclusões de MARÇAL DE JUSTEN FILHO, que, com muita clareza, percebeu que o princípio da legalidade, apesar de todas as pressões de setores políticos e econômicos da sociedade, permanece intacto.

Feitas essas reflexões, passamos à análise da legalidade no contexto do presente trabalho: as obrigações acessórias tributárias.

Nem toda a doutrina do direito tributário vê necessidade de lei em sentido formal para a criação das obrigações acessórias. HUGO DE BRITO MACHADO⁸⁸ entende que o princípio da legalidade deve ser visto com ressalva nas obrigações acessórias, admitindo a possibilidade de fixação em legislação tributária, genericamente considerada:

“Ao estabelecer que o fato gerador da obrigação acessória é a situação prevista na legislação aplicável, o Código parece indicar que se trata de um tipo aberto, uma situação que muita vez resulta implícita em determinados contextos, e deixa clara a idéia de que essa situação não precisa estar sempre prevista em lei, em sentido estrito.
(...)

A doutrina que tenta colocar as obrigações acessórias no âmbito da legalidade estrita é, sem dúvida, respeitável, sobretudo pela intenção de reforçar as garantias do contribuinte. Não nos parece, porém, defensável em face do Código Tributário Nacional, que exclui expressamente as obrigações acessórias do princípio da legalidade estrita. No inciso III do artigo 97, definindo o âmbito da legalidade estrita refere-se apenas ao fato gerador da obrigação tributária principal, quando a simples omissão dessa qualificação específica faria com que a norma abrangesse as duas espécies.”

Para ALIOMAR BALEEIRO⁸⁹ “o CTN estatui que fato gerador da obrigação acessória ‘é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção do ato ...’. Mas, – acreditamos – da definição desse fato gerador há de constar expressa e especificamente quais as práticas e abstenções impostas ao sujeito passivo delas. Isso não poderá ficar ao abrigo da autoridade fiscal”.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da Obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 96, p.29-35, set. 2003.

⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.709

Nos filiamos à corrente de ROQUE CARRAZZA, por ser consentânea com os princípios constitucionais vigentes. Segundo ele, a referência à legislação tributária, de que fala o CTN, só pode ser vista em conjunto com o princípio da legalidade constitucional. Assim, primeiro a lei, produto do processo legiferante, deverá estabelecer os contornos essenciais da obrigação acessória para, em um segundo momento, o restante da legislação tributária definir os aspectos técnicos. Trazemos mais uma vez os ensinamentos de ROQUE CARRAZZA⁹⁰, por sua precisão, no qual nos balizamos:

“Permitimo-nos dissentir dos opinados juristas que apregoam que o regulamento pode ensejar deveres instrumentais, por estarmos convencidos que a tese atrita, às abertas e publicadas, com o princípio da legalidade, que domina e informa nosso direito.

(...)

Buscando a coerência com relação às premissas que adotamos, vemos que o regulamento existe para tornar efetivo o cumprimento do dever instrumental criado pela lei. Nada mais. Assim, se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais é o regulamento que irá dizer qual o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos e qual a forma de preenchê-los, de modo a facilitar-lhes o manuseio.

Nem se objete que os deveres instrumentais, de tão singelos, são de fácil cumprimento e que, destarte, nada obsta sejam veiculados por regulamentos. A argumentação, impressionante, é, porém, confutável.

Antes de mais nada, impende assinalar que ela não é jurídica, mas sociológica e, ainda que procedente, não teria o condão de se sobrepor ao princípio da legalidade.

Nem isto, porém, corresponde à verdade, pelo menos na maioria dos casos. De regra, para cumprir os deveres instrumentais, o contribuinte ou o terceiro a ele relacionado, precisa mobilizar pessoal, efetuar gastos (adquirindo livros, mandando imprimir notas fiscais, etc), dispor de espaço (para acondicionar as guias de recolhimento, para possibilitar, aos agentes do Fisco, o exame da documentação, etc.) contratar mão-de-obra especializada (contadores, advogados, economistas, etc) e assim por diante. Tais providências demandam, sem dúvida, tempo e dinheiro.”

Em face da importância do tema, importante trazer a lição de MISABEL DERZI⁹¹. Em sua opinião, “a lei cria os deveres acessórios, em seus contornos básicos, e remete ao regulamento a pormenorização de tais deveres. Mas eles são e devem estar antes plasmados, modelados e enformados na própria lei”.

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 44

⁹¹ nota de atualização *in* BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.709

Apesar da farta doutrina a respeito do tema enfatizando a força e importância do princípio da legalidade, vem sendo ele corriqueiramente espezinhado em matéria de obrigações acessórias. Tomemos como retrato da situação a legislação federal a respeito das obrigações acessórias. A suposta base legal para a criação de obrigações acessórias pela Secretaria Receita Federal consta do genérico artigo 16 da Lei nº 9.779/99, que possui a seguinte redação:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

As penalidades por descumprimento de obrigação acessória, por seu turno, são previstas de forma igualmente genérica no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ainda em vigor em decorrência do anômalo artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001⁹²:

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei no 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

A lei, por óbvio, deve prever não só o resultado, mas, principalmente, a conduta que, ao não ser observada, será penalizada. Na Medida Provisória citada, nenhuma obrigação foi instituída e nenhuma conduta específica está prevista. Tampouco a Lei nº 9.779/99, à qual o artigo 57 se remete, o faz. A lei em questão não cria qualquer obrigação tributária. Existe, apenas, uma delegação genérica e uma fixação igualmente genérica da penalidade, sem qualquer relação com algum ato determinado. A cominação está incompleta, e como tal, não pode ser imposta.

A redação da Lei 9.779/99 deixa evidente que houve delegação mascarada do poder de instituição de obrigações acessórias à Secretaria da Receita

⁹² O artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, dispõe: As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.

Federal. Como é sabido, este tipo de delegação afronta o princípio da legalidade e, até mesmo, o princípio da separação dos poderes, insculpido no artigo 2º da Constituição Federal.

CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁹³ defende que este tipo de delegação viola nitidamente a separação de poderes, conforme segue:

É dizer: se à lei fosse dado dispor que o Executivo disciplinaria, por regulamento, tal ou qual liberdade, o ditame assecutorio de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” perderia o caráter de garantia constitucional, pois o administrado seria obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa *ora* em virtude de *regulamento*, *ora* de lei, ao líbido do Legislativo, isto é, conforme o legislador ordinário entendesse de decidir.

(...)

Por isto, a lei que limitar-se a (pretender) transferir ao Executivo o poder de ditar, por si, as condições ou meios que permitem restringir um direito configura delegação *disfarçada*, inconstitucional.

(...)

É que, sendo certo e indiscutido que os três Poderes existem precisamente para apartar as funções que lhes são correspondentes, se pudessem delegar uns aos outros as que lhes são próprias, a tripartição proclamada pela Lei Maior não estaria nela ou por ela assegurada.”

O Supremo Tribunal Federal é absolutamente categórico ao afastar a possibilidade de a lei delegar ao Poder Executivo o poder de dispor sobre quaisquer elementos reservados à lei, mormente em relação às penalidades, como se verifica mediante a leitura da decisão proferida por ocasião da ADIN 1296⁹⁴:

“A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder a delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta a disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se irrita e desvestida de

⁹³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 308-309

⁹⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1296, Medida Cautelar, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 10.08.95

qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei. - Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar.”

É por isso que, como em todas as demais áreas de estudo do direito, a aplicação da legalidade merece atenção redobrada. Base do estado democrático de direito, a legalidade não pode servir de legitimador vulgar dos arbítrios do poder estatal. Não se pode conceber que a lei, por ser lei, autorize o desrespeito à proteção dos princípios que a Constituição assegurou.

Afinal, a legalidade vem inscrita dentro do artigo 5º da Constituição Federal, que trata das garantias individuais. A legalidade está prevista a favor do cidadão contra os arbítrios do Estado, e não o oposto.

O Supremo Tribunal Federal já barrou a aplicação de condutas da administração que limitavam a quantidade de notas fiscais a que o contribuinte teria direito, por considerar sanção não prevista em lei, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 106.759⁹⁵.

Parece-nos claro que a delegação total para o Poder Executivo do poder de criar obrigação acessória a seu livre talante afronta o princípio da legalidade. Ainda mais grave é o fato de que, nos termos do artigo 16 da Lei 9.779/99, a criação sequer será efetuada por Decreto expedido pelo Presidente da República, mas por atos expedidos por órgão subordinado a um Ministério, no caso a Secretaria da Receita Federal. O mesmo se diga da fixação genérica de penalidades.

Entendemos que os contornos mínimos da obrigação acessória devem ser criados em lei, de forma específica para cada situação, relegando para o regulamento e

⁹⁵ ICM - Regime especial. Sancões não impostas por lei e entregues ao exclusivo arbítrio da autoridade fiscal. Recurso extraordinário conhecido e provido (RE 106.759-SP, STF, Primeira Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, DJ 18-10-85, p. 1439)

atos dos órgãos fiscalizadores a fixação de elementos técnicos. ROQUE CARRAZZA sintetiza⁹⁶:

“É interessante notar que, por vezes, o legislador atribui à Administração Fazendária um *objetivo* (por exemplo: proceder às medidas necessárias à apuração de uma certa realidade). Será que, nesta hipótese, ele não lhe outorga, igualmente, os *meios* para atingir este objetivo? Não cremos, já que a lei não pode se limitar a consentir que a Fazenda crie o dever, isto é, não pode lhe deferir uma discricionariedade tão ampla, a ponto de lhe permitir a alteração originária da ordem jurídica. Pelo contrário, o texto legal deve, sim, determinar a natureza jurídica do dever instrumental tributário, bem como sua estrutura fundamental, sob pena de agredir o princípio da reserva de lei. De fato, se se permitisse que a indicação dos elementos essenciais do dever instrumental tributário viesse a ser feito pelo Fisco, fatalmente atribuir-se-ia a este, a função de legislador, o que é vedado, em nosso direito positivo.”

Evidentemente, nem todos os aspectos precisam constar da lei, pois isso implicaria, inclusive, retirar a legítima função do regulamento prevista no direito brasileiro. Entendemos que deve constar em lei a obrigação acessória, de forma ampla.

Exemplificando, na legislação do imposto sobre a renda, deve constar também a obrigação acessória de o contribuinte apresentar declarações para a administração. No regulamento deverá constar a periodicidade, o prazo e os elementos a serem apresentados. Nos demais atos, como instruções normativas e portarias serão definidos o formulário, questões técnicas e normas dirigidas aos agentes públicos (v.g., se a entrega será por meio eletrônico, local de apresentação, setor responsável pela análise).

No caso de obrigações acessórias estaduais que guardem relação com imposto sobre circulação de mercadorias, por exemplo, deve constar da lei a obrigação de aquisição de equipamentos para a impressão de documentos fiscais. O regulamento indicará o prazo para apresentação das informações para a Receita Estadual e quais elementos devem constar dos documentos. E para as instruções normativas e portarias restarão a definição de normas voltadas para a própria administração e questões técnicas dos equipamentos. (como padrões e marcas de equipamentos homologadas para o uso).

Além disso, trazendo o apoio da jurisprudência para discussão, interessante citar o julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 46

200001000690326⁹⁷, que, na linha do que foi antes argumentado, decidiu que não viola o princípio da legalidade o mero reajuste do valor da multa por descumprimento de obrigação acessória veiculado por instrução normativa, desde que fixada originalmente por lei.

Feitas essas ponderações, entendemos que somente com uso adequado dos regulamentos em matéria de obrigações acessórias, ou seja, apenas para dar fiel execução à obrigações previamente criadas por lei, estará sendo respeitado o princípio da legalidade.

2.2.2 Igualdade Tributária

A igualdade tributária está expressamente prevista no inciso II do artigo 150⁹⁸ da Constituição Federal e veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. A disposição do inciso II do referido artigo 150 serve para reforçar a o princípio da isonomia, já previsto nos artigos 3º e 5º, e que é base do estado democrático de direito, conforme previsto no artigo 1º. Em outras palavras, a isonomia tributária, independente da previsão do artigo 150, inciso II, ainda seria aplicável com base em outras normas da Constituição Federal.

LUCIANO AMARO⁹⁹ explica que:

“Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei ‘x’, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. (...) Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao *aplicador* da lei. (...) Mas há um segundo aspecto a ser analisado, no qual o princípio se dirige ao próprio *legislador* e veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes.”

⁹⁷ TRIBUTÁRIO. DCTF. ATRASO NA ENTREGA. DECRETOS-LEIS 1968/82 E 2065/83. IN/SRF 129/86 E IN/SRF 73/96. MULTA. POSSIBILIDADE. 1. A penalidade, resultante do descumprimento da obrigação acessória, foi legalmente prevista. A instrução normativa, tão-somente ajusta valores fixados em razão das sucessivas mudanças, seja no padrão econômico, seja de indexadores, porventura ocorridas. 2. Inocorrência de ofensa ao princípio da legalidade. 3. Apelo da UNIÃO e remessa oficial providos (AMS 200001000690326, TRF/ 1ª Região, Quarta Turma, Rel. Des. Hilton Queiroz, DJ 11/04/2003, p. 84)

⁹⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁹⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12.ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006, P. 135

O citado autor bem sintetiza que não só todos são iguais perante a lei, mas todos também são iguais perante o legislador. Não temos dúvida, dessa forma, de que a isonomia tributária deve sempre balizar a conduta da administração e do poder legislativo.

HUMBERTO ÁVILA¹⁰⁰ esclarece a tridimensionalidade do princípio da igualdade, sob a perspectiva normativa:

“Sua dimensão normativa preponderante é de *princípio*, na medida que estabelece o dever de buscar um ideal de *igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade* no exercício das competências atribuídas aos entes federados. É necessário salientar, todavia, que a igualdade possui sentido normativo indireto tanto de *regra*, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, determinando a igualdade de tratamento para situações equivalentes, quanto de *postulado*, porquanto exige do aplicador a consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e das finalidades justificadoras da diferenciação.”

Especificamente em relação às obrigações acessórias, a conclusão há de ser idêntica. Vale destacar que o constituinte optou por utilizar no inciso II do artigo 150 a expressão “tratamento desigual”, que demonstra a necessidade de respeito à isonomia não só na criação de tributos, mas em toda a gama de relações envolvidas, como a concessão de benefícios fiscais e, no que interessa ao presente estudo, também na criação e exigência de obrigações acessórias. Igual conclusão pode ser obtida pela interpretação dos demais dispositivos da Constituição Federal, sobretudo o artigo 5º.

2.2.3 Irretroatividade

A Constituição consagra o princípio da irretroatividade das leis dentre as garantias fundamentais. O artigo 5º, inciso XXXVI protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Em matéria penal, há a garantia de que não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal, conforme inciso XXXIX do artigo 5º. Deve-se citar ainda o Estado de Direito, previsto no artigo 1º da

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 334-5

Constituição Federal, a partir do qual a irretroatividade das leis pode ser reconstruída, mesmo na ausência de outros dispositivos.

Em matéria tributária, o princípio da irretroatividade vem estampado no artigo 150, inciso III, letra ‘a’:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

(...)

LUCIANO AMARO¹⁰¹ bem destaca que esse dispositivo “é dirigido não só ao *aplicador da lei* (que não a pode fazer incidir sobre fato pretérito), mas também ao próprio *legislador*, a quem fica vedado ditar regra para tributar fato passado ou para majorar tributo que, segundo a lei da época, gravou esse fato”.

HUMBERTO ÁVILA¹⁰² ensina que:

“Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a proibição de retroatividade é bidimensional. Sua dimensão normativa preponderante é o de *regra*, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos relativamente a fatos que já se tenham consolidado completamente no passado. É preciso enfatizar, porém, que a irretroatividade possui sentido normativo indireto de *princípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade, de estabilidade, de congoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade*, no exercício das competências normativas pelo Poder Público.”

Para a instituição de tributos, não há dúvida de que a irretroatividade é verdadeira limitação ao poder de tributar. No caso das obrigações acessórias, a situação não está tão claramente definida.

A redação do artigo 150, inciso III, letra ‘a’, é claramente voltada para a obrigação principal (obrigação de pagar tributo) e não se refere diretamente às obrigações acessórias. Além disso, como analisado na primeira parte desse trabalho, a

¹⁰¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006. p. 118-9

¹⁰² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 142

acessoriedade da *obrigação acessória* diz respeito à fiscalização e arrecadação de tributos genericamente, e não a um determinado tributo.

Isso afastaria a incidência dos efeitos do artigo 150, inciso III, letra 'a'. Todavia, esse dispositivo constitucional, que trata exclusivamente da obrigação tributária principal, é mera decorrência do princípio da irretroatividade das leis, que se extrai das cláusulas pétreas da Constituição, antes mencionadas. Em outras palavras, a irretroatividade em matéria tributária ainda seria princípio a ser respeitado, mesmo que não existisse a letra 'a' do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal.

Nesse sentido, as obrigações acessórias também devem respeitar o princípio da irretroatividade das leis, não por força do disposto no artigo 150, mas em razão das cláusulas pétreas constitucionais. Sempre esclarecedora a lição de HUMBERTO ÁVILA¹⁰³:

“A segurança jurídica é subprincípio do Estado de Direito e, relativamente à regra da irretroatividade, sobreprincípio. Ela pode ser descrita com base em duas perspectivas. Primeiro, o cidadão deve saber previamente quais são as normas válidas. Isso só é possível, quando elas atingirem fatos ocorridos após a sua edição (proibição de retroatividade) e quando o cidadão tiver condições de conhecer com antecedência o conteúdo das leis (regra da anterioridade).”

A questão, contudo, revela sutilezas que nem sempre são percebidas pela doutrina pátria. Saber quais são os fatos a serem considerados e se são antecedentes ou posteriores à edição da lei não é tarefa tão simples.

HUMBERTO ÁVILA¹⁰⁴, baseado na proposta de VOGEL/WALDHOFF, explica que a abrangência da norma em relação a fatos passados pode assumir diversos contornos, sintetizados nos seguintes aspectos: 1) *modificação retroativa das conseqüências jurídicas*, quando “o fato jurídico já ocorreu e as condições para a produção dos efeitos jurídicos já se verificaram”; 2) *ligação retroativa da hipótese de incidência - leis com referência pretérita total*, quando “os pressupostos de fato já ocorrem antes da publicação da nova lei; 3) *ligação retroativa da hipótese de incidência - leis com referência pretérita parcial*, quando “apenas parte dos pressupostos de fato ocorreram antes da publicação da nova lei, ocorrendo a outra parte e a decorrente implementação da conseqüência jurídica, depois da nova lei”; 4) *fatos pré-causados I*, quando “tanto os pressupostos de fato quanto a implementação da

¹⁰³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p.144

¹⁰⁴ Ibidem. 144

conseqüência jurídica ocorreram depois da publicação da nova lei” e 5) *atos pré-causados II*, quando “tão-só parte da causa do ato ou negócio jurídico é que se deu no passado”.

Em razão das diferentes hipóteses, conclui¹⁰⁵:

“As considerações anteriores já demonstram a limitação da análise da irretroatividade como exigência de que a lei seja anterior ao fato gerador. Este tipo de investigação pressupõe, de um lado, que os fatos ocorrem, por inteiro, antes ou depois da lei. Na verdade, os fatos podem ser iniciados antes da lei para se completarem após sua edição, bem como podem ocorrer somente após a edição da lei, mas em decorrência de uma causa surgida antes dela. Enfim, uma adequada compreensão do alcance da irretroatividade pressupõe uma compreensão mais abrangente do surgimento e da ocorrência dos fatos jurídicos enquanto pontos no tempo ou processos desenvolvidos durante determina período”;

Nesse aspecto, aproveitando os ensinamentos acima referidos, entendemos que a aplicação do parágrafo 1º do artigo 144 do CTN sem a devida observação do princípio da irretroatividade das leis pode ser considerada inconstitucional. A redação do artigo é seguinte:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.
(...)

A atribuição de novos poderes para a administração, permitindo novos processos de fiscalização, só pode ser aplicada em relação a fatos geradores ocorridos após a edição da lei que cria esses novos mecanismos. Dentro da classificação antes mencionada, essa situação se enquadraria, conforme o caso, ou na *modificação retroativa das conseqüências jurídicas* ou na *ligação retroativa da hipótese de incidência*.

¹⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p.148

SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁰⁶ destaca que “o princípio da irretroatividade da lei tributária defluiu da necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei”.

Convém examinar situação recente, criada com instituição da obrigação acessória que permite a utilização de informações bancárias. Essa obrigação acessória foi instituída pela Lei Complementar 104/2001¹⁰⁷. Entendemos que somente é permitida a utilização de dados bancários referentes a períodos posteriores à edição da Lei. Do contrário, estaríamos diante de evidente afronta ao princípio da irretroatividade. O contribuinte não pode ser obrigado a tolerar ou prestar informações referentes a períodos passados, em relação aos quais não havia essa exigência legal.

O Poder Judiciário, enfrentando essa questão, proferiu decisões no sentido de que fiscalização tributária não pode utilizar os dados da CPMF ou informações bancárias relativamente ao período anterior à 2001. Nesse sentido, podemos citar os acórdãos proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 20027005006523-2¹⁰⁸, dos Embargos Infringentes nº 20020401002515-4¹⁰⁹ e do Agravo de Instrumento nº 20030401026073-1¹¹⁰.

¹⁰⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999. p. 195

¹⁰⁷ O mesmo ocorre com a utilização dos dados referentes à CPMF. A Lei nº 9.311/96, que autorizou a fiscalização a obter informações bancárias dos contribuintes, proibia que essas informações fossem utilizadas para a lavratura de autos de infração relativos a outros tributos. Foi somente com a Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001 que essa proibição foi revogada. Isso significa que até o exercício de 2001 vigorava proibição explícita para utilização de dados provenientes da CPMF para autuação do contribuinte relativamente a impostos federais.

¹⁰⁸ Ementa: UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. NULIDADE DE SENTENÇA. JUIZ NATURAL. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. LEI 10.174/2001. UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF (LEI 9.311/96 ART 11 PAR 3) PARA LANÇAMENTO OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE. INCABIMENTO. (...) Irretroatividade da Lei 10.174/2001 que deu nova redação ao comando insculpido no § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96. Imprestáveis os dados da CPMF para lançamento de imposto de renda atinente aos anos-base 1998, 1999 e 2000. Inteligência dos artigos 145, §1º, c/c 149-I ambos do CTN. (AMS nº 200270050065232/PR, TRF 4ª Região, Segunda Turma, Rel. Alcides Vettorazzi, DJ 11/06/2003)

¹⁰⁹ Ementa: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF PARA FINS DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRRETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO.1. A Lei nº 9.311/96, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.174/2001, não pode atingir fatos regidos pela lei pretérita, que proibia a utilização destas informações para outro fim que não fosse o de lançamento da CPMF e zelava pela inviolabilidade do sigilo bancário e fiscal. (...) (EIAC nº 200204010025154/RS, TRF 4ª Região, Primeira Seção, Rel. Wellington M. de Almeida, DJ 11/12/2002)

¹¹⁰ Ementa: QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. IRRETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174/01. COLISÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS. INTIMIDADE E SIGILO DE DADOS VERSUS ORDEM TRIBUTÁRIA HÍGIDA. ART. 5º, X E XII. PROPORCIONALIDADE. 1. Consoante entendimento da 1ª Seção desta Corte (EIAC nº

Em relação às obrigações acessórias de fazer, como preencher declarações ou determinados tipos de documentos contábeis, vale o mesmo raciocínio. No julgamento da Apelação Cível nº 19980100072479-1¹¹¹, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, entendeu ilegal a exigência de cumprimento de obrigação acessória – no caso, a confecção de folhas de pagamento – em relação à período anterior à edição da lei, em razão do princípio da irretroatividade.

Em nosso entendimento, não pode o contribuinte ser compelido, nem por lei posterior, a prestar informações de períodos em que não havia tal obrigação, uma vez que o princípio da irretroatividade é plenamente aplicável no controle das obrigações acessórias.

2.2.4 Anterioridade

A vedação de cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou (artigo 150, inciso III, b, da Constituição), bem como a vedação sua de cobrança antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (artigo 150, inciso III, c, da Constituição Federal), acrescentada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, revelam os contornos daquilo que a doutrina comumente chama de princípio da anterioridade.

2001.70.003385-9/PR, Relator Juiz Alcides Vettorazzi, julgado em 05.06.2003), incabível a utilização de dados da CPMF para lançamento de outros tributos, até o advento da Lei nº 10.174/01, tendo em vista a vedação contida no art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96. (AG nº 200304010260731/PR, TRF 4ª Região, Segunda Turma, Rel. Dirceu de Almeida Soares, DJ 20/08/2003)

¹¹¹ Ementa: TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARTIGO 32, I, LEI Nº 8.212/91. AUTO DE INFRAÇÃO LASTREADO EM FATO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA NORMA INSTITUIDORA. APLICAÇÃO PRETÉRITA. IMPOSSIBILIDADE. 1. Conforme estipulado no artigo 105 do Código Tributário Nacional a legislação tributária aplica-se de imediato aos fatos geradores futuros e aos pendentes, excepcionando-se, contudo, sua aplicação a fatos pretéritos, desde que se configure qualquer das hipóteses previstas no artigo 106 do mesmo diploma legal. 2. É ilegal o auto de infração que se funda em descumprimento de norma que ainda não vigia ao tempo dos fatos nele contemplados, notadamente quando não se configurou qualquer das hipóteses de incidência retroativa da norma. 3. Tratando-se de obrigação tributária específica (exigibilidade de confecção de folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas aos segurados postos a serviço da empresa) a existência de capitulação legal é de rigor, sob pena de afronta ao princípio da legalidade. 4. Apelação e remessa oficial desprovidas. AC 199801000724791, TRF/1ª Região, Terceira Turma Suplementar, Rel. Des. Wilson Alves de Souza, DJ 11/11/2004, p. 112

Em sua dimensão de regra, nos parece claro que a anterioridade se destina unicamente à obrigação tributária principal. Apenas em sua dimensão de princípio, segundo a qual estabelece a busca de previsibilidade, de controlabilidade, de inteligibilidade e de mensurabilidade, como enumera HUMBERTO ÁVILA¹¹², se poderia conferir alguma eficácia no que diz respeito às obrigações acessórias.

Todavia, o Tribunal Regional da 1ª Região, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 9101142429¹¹³, entendeu que não se aplica às obrigações acessórias o princípio da anterioridade.

Também não vislumbramos a necessidade de respeito ao prazo de 90 dias para a exigência de cumprimento de obrigações acessórias instituídas por lei, ou mesmo a necessidade da publicação em exercício anterior à lei que a institui.

Isto não significa dizer que a instituição de obrigações acessórias sem respeito a prazos mínimos para cumprimento não possa ser controlada sob outros aspectos. A eventual exigência de cumprimento de uma obrigação acessória de fazer, complexa, que demande tempo, não pode ser exigida abruptamente, em prazos exíguos, sob pena de violação de princípios, como segurança jurídica e liberdade empresarial, que podem ser examinados mediante a aplicação do postulado da proporcionalidade e da razoabilidade.

2.2.5 *Proibição de confisco*

Uma excelente definição do que seja a proibição de constitucional do confisco foi dada pelo Supremo Tribunal Federal¹¹⁴, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010:

¹¹² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

¹¹³ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. LEI Nº 7.799. CORREÇÃO MONETÁRIA (ART. 7º).1. A correção mensal dos lucros e dividendos distribuídos no exercício não implica aumento na base de cálculo do imposto de renda, por funcionar contabilmente como conta negativa. 2. À obrigação acessória, que não acarreta modificação do imposto devido, não se exige a observância do princípio da anterioridade. 3. Precedente do TRF-1ª Região.

4. Apelação improvida.AMS 9101142429, TRF/ 1ª Região, Quarta Turma, Rel. Des. Slene Maria de Almeida, DJ 26/11/98, p. 123

¹¹⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2, Tribunal Pleno, Medida Cautelar, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 12.04.02.

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

A análise da incidência da proibição de confisco pode parecer, em uma primeira análise, impertinente em relação às obrigações acessórias, pois se trataria apenas de princípio aplicável à obrigação principal (pagar tributo). Assim dispõe a Constituição:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

No entanto, referida limitação constitucional merece análise em função do artigo 113, §3º do CTN, que determina a conversão da obrigação acessória em penalidade pecuniária, quando ocorrer a sua inobservância.

Nesse quadro normativo, emerge a questão: a multa paga em razão de descumprimento de obrigação acessória possui natureza tributária? Pode ela ser enquadrada no conceito de tributo de que fala o inciso IV do artigo 150?.

ESTEVÃO HORVATH¹¹⁵ adverte, que

“Em primeiro lugar, a multa é penalidade imposta pela legislação, decorrente do incumprimento de algum dever ou obrigação por parte de quem a ela se assujeita. (...)

Noutro giro, *tributo* não é *multa* e o princípio da não-confiscatoriedade proclamado pelo art. 150, IV da Constituição reporta-se àquele e não a esta.

(...) Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com outra. O próprio Código Tributário Nacional, ao definir tributo, diz que ele é uma prestação compulsória *que não constitui sanção por ato ilícito.*”

¹¹⁵ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. P. 114

FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT¹¹⁶ entende da mesma forma. Em sua opinião, “a letra da Constituição alude restritamente a tributos, e tributo, parece indene de dúvidas, é tomado no Texto como obrigação tributária *principal*, i.e., como obrigação *de dar*.(...)”

Não obstante a natureza não-tributária da multa proclamada por grande parte da doutrina, HUGO DE BRITO MACHADO¹¹⁷ faz interessante construção sobre o tema, relendo a *conversão* da obrigação em principal de que fala o texto do código, e visualizando, em um momento posterior, a surgimento de um crédito tributário passível de cobrança sob o regime tributário:

“Não obstante severamente criticado, como já nestes comentários se mostrou, certo é que o Código Tributário Nacional inseriu o crédito da Fazenda Pública, decorrente da imposição de multas previstas na legislação tributária, na categoria de obrigação tributária principal, ou, mais exatamente, na categoria de crédito tributário, posto que a inserção se dá exatamente no momento do lançamento.

Seja como for, certo é que, em razão do inadimplemento da obrigação tributária, surge para a Fazenda Pública o poder-dever, ou direito potestativo, de constituir um crédito tributário cujo conteúdo é a penalidade pecuniária correspondente.

(...)

Assim, a norma albergada pelo §3º, do art. 113 do Código Tributário Nacional, ao dizer que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, deve ser entendida em termos. Impõe-se a interpretação sistemática dessa norma, para que se possa dela extrair um significado compatível com contexto no qual está encartada.

Como a penalidade pecuniária é a consequência lógico-jurídica do inadimplemento, entende-se que a inobservância da obrigação acessória faz nascer uma obrigação principal relativamente à respectiva penalidade pecuniária. Nasce uma obrigação principal cujo acerto leva à constituição de um crédito tributário.”

Em razão do que dispõe o Código Tributário Nacional, apesar das fortes críticas da doutrina, acompanhamos o entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO. Não pode ser simplesmente desconsiderado a previsão do §3º do artigo 133 do CTN, que submete ao regime jurídico dos tributos a multa imposta por descumprimento da obrigação acessória.

¹¹⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. P. 148

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, v. 2

Como conseqüência, uma vez descumprida, deixa de existir a obrigação acessória e surge a possibilidade de constituição de um crédito tributário, com conteúdo patrimonial, sujeito ao controle pelo princípio do não-confisco.

De qualquer forma, ainda que se adotasse a corrente majoritária que não admite o caráter tributário da multa, ainda assim o princípio do não-confisco pode aplicado por fundamento diverso. Para ESTEVÃO HORVATH¹¹⁸, “embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado.”

Ademais, a discussão da aplicabilidade ou não do princípio do não-confisco para as multas não pode deixar de considerar a posição já consolidada do Supremo Tribunal Federal. O STF, por diversas vezes, considerou inconstitucional a aplicação de multas com caráter confiscatório. Na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075, o STF suspendeu a eficácia do artigo 3º da Lei nº 8.846/97, que fixava multa de ofício de 300%. A redação declarada inconstitucional era a seguinte:

Art. 3º - Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o artigo 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.

O mesmo aconteceu no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551¹¹⁹, quando o STF julgou confiscatórias as multas instituídas pelo Estado do Rio de Janeiro, nos percentuais mínimos de 200% e 500% :

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua conseqüência jurídica, a multa, evidencia o

¹¹⁸ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. P. 115

¹¹⁹ ADI nº 551, STF, Tribunal Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão

caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551-RJ, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14-02-20063)

A redação declarada inconstitucional era a seguinte:

Art. 57. ...

(...)

§2º As multas conseqüentes do não-recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.

§3º As multas conseqüentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 81.550¹²⁰, o STF reduziu a multa moratória de 100% para 30%, por entendê-la excessiva. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 91.707¹²¹, o STF confirmou o Acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que também havia reduzido a multa moratória de 100% para 30%, por entendê-la confiscatória.

Além da questão abordada, outra eventual aplicação do princípio do não-confisco poderia ser aventada em relação às obrigações acessórias. Trata-se da possibilidade de controle do custo financeiro (direto e indireto), envolvido com o cumprimento das referidas obrigações acessórias, baseado no princípio da não-confisco¹²².

¹²⁰ 1) ICM. Cooperativa de consumo. Incidência do tributo desde o advento do Decreto-lei nº 406/68, consoante orientação ultimamente firmada no Supremo Tribunal. 2) Multa moratória de feição confiscatória. Redução a nível compatível com a utilização do instrumento da correção monetária. 3) Recurso extraordinário conhecido e provido em parte (RE nº 81.550, STF, Segunda Turma, Relator Min. Xavier de Albuquerque, DJ 13-06-1975)

¹²¹ ICM. REDUÇÃO DA MULTA DE FEIÇÃO CONFISCATÓRIA. - Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. - Dissídio de jurisprudência não demonstrado. Recurso extraordinário não conhecido. (RE nº 91.707, STF, Segunda Turma, Relator Min. Moreira Alves, DJ 29-02-1980)

¹²² No julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 200070030002311, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu legítima a cobrança para o fornecimento de selo de controle, ainda que se trate de uma obrigação acessória. A decisão foi assim ementado: **TRIBUTÁRIO. IPI. SELOS. CONTROLE QUANTITATIVO. COBRANÇA. LEGALIDADE.** - A obrigatoriedade de uso de selos de controle do IPI constitui obrigação acessória, na forma prevista pela Lei 4.502/64. A Receita Federal está autorizada a fixar os produtos sujeitos ao controle quantitativo do IPI. A cobrança no fornecimento dos selos nada mais é do que o ressarcimento aos cofres públicos do seu custo, nada havendo de ilegal ou inconstitucional na exigência do seu pagamento. - Apelação e remessa oficial providas. (AMS 200070030002311, TRF/ 4ª Região, Segunda Turma, Rel. Des. João Surreaux Chagas, DJ 11/08/2004, p. 397)

FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT¹²³ apresenta a questão da seguinte forma:

“A questão que se coloca, entretanto, diz respeito ao fato de que, embora as obrigações tributárias acessórias não detenham o atributo da patrimonialidade, parece inegável o fato de que elas representam um *custo*, um valor economicamente **mensurável** para o contribuinte, ou ainda um *aspecto patrimonial reflexo*, em que pese, via de regra, bem inferior ao *custo* da obrigação principal. Assim, o contribuinte que emite notas, que mantém livros, que fornece relatórios anuais de atividades, incorre necessariamente em *despesas* no cumprimento de tais obrigações, sendo muitas vezes necessária inclusive a contratação de técnicos, a fim de viabilizar o bom cumprimento da obrigação, o que, é claro, igualmente importa *despesas*.”

Entendemos, seguindo a linha de FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, que aplicar o princípio do não-confisco nessa hipótese implicaria em alargar demasiadamente, e sem embasamento constitucional, a campo de incidência do princípio. Enquanto não descumprida a obrigação, não vislumbramos qualquer caráter patrimonial. Como já nos posicionamos na primeira parte do trabalho, a obrigação acessória deve ser vista como dever administrativo e, sob esse prisma, controlada. No caso de um custo exagerado para o cumprimento de determinada obrigação acessória, mostra-se mais acertado aplicar os postulados normativos da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso, do que alargar indiscriminadamente a finalidade do princípio.

Para finalizar esse tópico, importante destacar que, em nosso entendimento, a proibição de confisco é uma decorrência do postulado da proibição de excesso protegendo o direito de propriedade. Sob esse enfoque do direito de propriedade, portanto, entendemos que a limitação prevista no artigo 150, inciso IV, é aplicável as obrigações acessórias quando convertidas em multas por descumprimento. Outras facetas do postulado da proibição de excesso serão mais adiante analisadas.

¹²³ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 149

2.2.6 Limitação ao tráfego de pessoas ou bens

O inciso V do artigo 150¹²⁴ da Constituição Federal veda a limitação ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

O dispositivo está nitidamente voltado para as obrigações principais, no que diz respeito à criação e exigência de tributos. LUCIANO AMARO¹²⁵ ressalta que a vedação acaba operando, e sendo útil, mais nas hipóteses de criação de tributos do tipo taxas e impostos residuais, uma vez que nossa Constituição já possui uma rígida distribuição de competências que, por si só, invalidaria a criação de tributos com esse propósito.

Vale questionar, ainda assim, se referida limitação se estenderia, de alguma forma, para as obrigações acessórias. Somos de entendimento que também as obrigações acessórias devem respeitar referida limitação.

Em nosso entendimento, se nem mesmo os tributos podem ser exigidos com o propósito de limitar o tráfego de pessoas ou bens, com mais razão ainda a incidência da vedação para as obrigações acessórias.

Tal interpretação extensiva é necessária para coibir eventuais excessos do legislador ou aplicador, que tenderiam a burlar o inciso V do artigo 150 justamente com a criação de obrigações acessórias abusivas, ainda que relacionadas com tributos devidos.

Dito de outra forma, a aplicação da vedação constante do inciso V do artigo 150 em relação às obrigações acessórias é necessária para evitar que assumam caráter punitivo das atividades de contribuintes, sobretudo em um cenário de guerra fiscal (seja entre Estados, seja entre Municípios) com o qual infelizmente convivemos.

¹²⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público

¹²⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12.ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006. p.145

2.2.7 Imunidade

SACHA CALMON¹²⁶ define que: “a imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte”. A imunidade, assim, limita a competência tributária para a criação de tributos pelos entes públicos. A questão que se põe no presente trabalho é verificar qual o reflexo da imunidade em relação às obrigações acessórias, do ponto de vista constitucional.

De acordo com o CTN, a imunidade não impediria que fossem exigidos determinados requisitos das pessoas abrangidas, conforme consta do artigo 14. Nesse sentido, pelo CTN, o cumprimento de obrigações acessórias independeria da situação de a pessoa estar abrangida pela imunidade. Mas para não incorrer no erro de interpretar a constituição de acordo com a legislação infraconstitucional, importante verificar se igual conclusão pode ser obtida pela interpretação dos dispositivos constitucionais.

A primeira observação que se sobressai da leitura do inciso VI do artigo 150¹²⁷ é que a vedação ali contida é expressa para a instituição de impostos. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinário 141715¹²⁸ e 211782¹²⁹,

¹²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999, p. 157

¹²⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (...) § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

¹²⁸ Imunidade tributária. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica. - Sendo as contribuições para o FINSOCIAL modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 141.715, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 18/04/95, DJ 25/08/95)

¹²⁹ Recurso extraordinário. Contribuição Social. COFINS. Incidência. Inconstitucionalidade. 2. A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, alínea "d", da Constituição Federal, refere-se exclusivamente a impostos e não a contribuição social sobre o faturamento. 3. Espécie contributiva filiada ao art. 195, I, da CF/88, inconfundível com o gênero dos impostos e das taxas. Precedentes. 4. Recurso

deixou claro que a interpretação do dispositivo é restritiva, não incluindo as demais espécies tributárias. É válido entender que a interpretação restritiva dada ao dispositivo pelo STF atrai também outras conseqüências. Em nosso entendimento, e extraindo conclusões do posicionamento do STF, a única vedação que consta é relativa à criação de uma obrigação principal da espécie imposto. Não há no texto constitucional vedação para a criação e exigência de obrigações acessórias, ainda que digam respeito à fiscalização de impostos.

Além disso, nos parágrafos segundo, terceiro e quarto do artigo 150 da Constituição Federal existem diversas regras a respeito da imunidade que devem ser respeitadas. É exemplo o parágrafo quarto, que estabelece que somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos, dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, são abrangidos pela imunidade.

Para que o Poder Público possa se assegurar de que a imunidade está sendo corretamente respeitada, dentro dos parâmetros fixados pela própria constituição, necessário o cumprimento de obrigações acessórias pelos beneficiados. No mínimo, estará sempre presente a obrigação acessória de tolerar a fiscalização, inerente ao poder de polícia da atividade estatal, sem a qual não é possível garantir o cumprimento das normas constitucionais.

Outra referência que valida a conclusão de que as obrigações acessórias podem ser exigidas das entidades imunes é o fato de constar ao final da letra 'c' do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal a expressão "atendidos os requisitos da lei". Dentre os diversos sentidos que a expressão pode assumir, um deles, em nosso entendimento, é do permitir a criação, por lei, de obrigações acessórias a serem atendidas.

Podemos ainda ter como fundamento para considerar constitucional a exigência das obrigações acessórias previstas no CTN em relação às entidades imunes o teor do inciso II do artigo 146, que determina que à lei complementar cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Entendemos que a Constituição federal, com base no dispositivo citado, autorizou o legislador a criar, dentro de sua

competência, as obrigações legais que entender necessárias, inclusive as obrigações acessórias.

Sobre as exigências das obrigações acessórias em relação às entidades ou fatos abrangidos pela imunidade, merecem considerações algumas decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região sobre o tema.

Na linha do que defendemos, decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Apelação Cível nº 1999.71.00082867¹³⁰, que entidade filantrópica abrangida pela imunidade não está desobrigada de cumprir as obrigações acessórias. Também ficou decidido que a imunidade de livros, jornais e periódicos não desobriga o preenchimento de notas fiscais, ainda que não haja imposto devido. Esse o teor do julgamento na Apelação Cível nº 9504515959¹³¹.

No mesmo sentido, entendeu Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 200404010478832¹³², que o descumprimento de obrigação acessória considerada como condição para imunidade não pode ser sanada em momento posterior.

Contudo, quando está em questão a imunidade recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, letra 'a' da Constituição Federal, nem sempre o mesmo rigor que se costuma ter com os particulares se exige dos entes públicos em relação às obrigações

¹³⁰ Ementa: ENTIDADE FILANTRÓPICA. IMUNIDADE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA. 1. Entidade filantrópica imune ao recolhimento de contribuições previdenciárias não é isenta do dever de cumprir obrigações acessórias previstas em lei; 2. Para desconstituir o auto de infração que culminou com a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, cumpria a parte autora comprovar, cabalmente, o atendimento das exigências legais. (AC 1999.71.00082867, TRF/4ª Região, 1ª Turma, Rel. Maria Lúcia Luiz Leiria, julgado em 04/08/2004, DJ 01/09/2004)

¹³¹ Ementa: ADMINISTRATIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. DEPÓSITO PRÉVIO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. SUNAB. MULTA. VENDA DE LIVROS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 1. A exigência de depósito prévio para o conhecimento de impugnação na via administrativa não acarreta a nulidade dos processos administrativos. 2. A imunidade prevista na Constituição Federal, que veda aos entes estatais instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, não se aplica às punições decorrentes de condutas infracionais. 3. A infração restou caracterizada pelo fato de não ter sido emitida nota fiscal na forma estabelecida pela legislação intervencionista, tendo em vista que a imunidade tributária não afasta o cumprimento de obrigações acessórias, tais como o preenchimento e a emissão de notas fiscais. (AC 9504515959, TRF/4ª Região, 3ª Turma, Rel. Vânia Hack de Almeida, julgado em 10/06/99, DJ 15/12/99)

¹³² OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ROTULAGEM. IRREGULARIDADE. - Se a legislação exige, como condição de imunidade e de isenção, a rotulagem do produto, com determinada inscrição, não há como alegar que a inexistência desta constitui mera irregularidade, que pode ser sanada com a troca das mercadorias, nem entender boa-fé desculpável. Trata-se de conduta positiva exigida pela lei e, portanto, obrigação acessória, prevista no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (art. 113, § 2º, CTN), que, no caso, a lei exige esteja presente antes da saída do estabelecimento. (AG 200404010478832, TRF/4ª Região, Primeira Turma, Rel. Des. Maria Lúcia Luz Leiria, DJ 12/01/2005, p 636)

acessórias. Por vezes, são tolerados eventuais equívocos e falhas no cumprimento das obrigações e, em outro casos, são elas até mesmo dispensadas.

Nesse sentido, no julgamento da Apelação Cível nº 9604280783¹³³, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu que, ainda que a autarquia tivesse que cumprir a obrigação acessória de emitir nota fiscal, o erro de preenchimento não autorizava a imposição de multa, pois não implicava em sonegação nem impedia a fiscalização.

O Tribunal estendeu ainda mais os efeitos imunidade recíproca em outro julgamento. No julgamento da Apelação Cível 200071020021270¹³⁴, decidiu que, dada a inviabilidade de o Estado submeter a União e suas autarquias ao pagamento de ICMS,

¹³³ EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. FUNDAÇÃO NACIONAL DO ÍNDIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PREENCHIMENTO IRREGULAR DE NOTA FISCAL. DESCUMPRIMENTO NÃO CONFIGURADO. 1. Na dicção do art. 150, § 2º, da Constituição Federal, a imunidade tributária recíproca é extensiva às autarquias e fundações "no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes". Logo, não se aplica "ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário" (art. 150, § 3º, da CF). Tampouco alcança as obrigações acessórias (ou deveres instrumentais ou formais), instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, as quais visam a tornar possível a realização da principal, propiciando ao ente tributante a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária. 2. A condição da FUNAI de destinatária de imunidade tributária não a isenta do cumprimento de obrigação acessória, nem a exclui da ação fiscalizatória do Estado. Todavia, a situação fática não se amolda à hipótese descrita na norma legal, para efeito de imposição de multa por infração à legislação. Ao fazer constar na nota fiscal emitida que se tratava-se de operação "sem débito do imposto", a FUNAI não descumpriu a obrigação de preencher regularmente o documento fiscal; e se o fez de modo equivocado - por considerar imune/isenta operação tributável - ou, ainda, deficiente - sem a indicação do respectivo dispositivo legal -, o suposto "erro" não implica sonegação/distorção de informações a respeito da operação realizada, nem impede ou põe óbices à ação fiscalizatória do Estado.(AC 9604280783, TRF/4ª Região, 1ª Turma, Rel. Vivian Pantaleão Caminha, julgado em 21/09/2005, DJ 16/11/2005).

¹³⁴ TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. FALTA DE IMPUGNAÇÃO. ICMS. IMUNIDADE DA UNIÃO E AUTARQUIAS FEDERAIS. ARTIGO 150, VI, "A", DA CF. MULTA. CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. - O artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, estendendo o privilégio às autarquias e fundações de direito público. A imunidade, no caso, decorre da simples condição de pessoa jurídica de direito público, e não pode ser restringida por norma infraconstitucional, pois decorrente, em última análise, da necessidade de preservação da própria integridade da federação. - Dada a inviabilidade de o Estado submeter a União e suas autarquias a sua competência impositiva no que toca ao ICMS, em razão de regra imunizante de caráter objetivo que afasta qualquer possibilidade de tais pessoas serem contribuintes do tributo referido, não se pode admitir tenham elas que se submeter à legislação estadual para poder usufruir da garantia constitucional. Desse modo, injustificável a exigência de emissão nota fiscal por parte da União e dos Municípios, bem como das autarquias e fundações de direito público, quando transportam bens integrantes do seu patrimônio. - No caso dos autos, ademais, o documento fiscal foi emitido dizendo respeito, a autuação, a alegado preenchimento incorreto (ausência de especificação do valor do imposto que incidiria ou do tratamento tributário aplicável à espécie). A conduta descrita, todavia, não se subsume ao tipo prescrito no art. 12 do livro II do Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul, pois a referida norma não faz referência à objetividade de as entidades contempladas pela imunidade mencionarem, no documento fiscal, os dispositivos legais que as beneficiem. - Agravo retido improvido. Apelação provida. (AC 200071020021270, TRF/4ª Região, 1ª Turma, Rel. p/acórdão Ricardo Teixeira do Valle, julgado 08/09/2004, DJ 13/07/2005)

não se pode admitir a submissão à legislação estadual no que tange à exigência de emissão de nota fiscal para usufruir da garantia constitucional à imunidade.

Em nosso entendimento, a decisão não encontra amparo na Constituição e dificulta desnecessariamente o exercício da fiscalização de tributos pelo ente tributário interessado. Se a premissa adotada pela decisão fosse válida, também dos demais entes imunes não poderiam ser exigidas as obrigações acessórias, pois também eles não devem pagar impostos.

Além disso, no que diz respeito à imunidade, a obrigação acessória tem a função de garantir que todas as condições exigidas pela Constituição Federal estejam sendo efetivamente cumpridas. Do mesmo modo, é por meio das obrigações acessórias que o agente público terá condições, no caso concreto, de verificar se a situação que se lhe apresenta é aquela que provoca a incidência da imunidade. Como poderia o agente de fiscalização de ICMS saber se a circulação de determinada mercadoria está imune em razão da previsão do artigo 150, VI, da Constituição sem a fiscalização e aferição do documento que acompanha o respectivo transporte? É justamente por meio da análise da nota fiscal, que indicará que o bem pertence à União, por exemplo, que o agente saberá que, naquele caso concreto, a operação está abrangida pela imunidade recíproca.

Em síntese, entendemos que as hipóteses de imunidade previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal não dispensam o cumprimento de obrigações acessórias, pois é por meio dessas últimas que se garante que a imunidade está sendo exercida dentro dos limites constitucionais.

2.3 A aplicação dos postulados no controle das obrigações acessórias

2.3.1 Razoabilidade

Falar sobre razoabilidade impõe, primeiro, esclarecer o que se entende por esse postulado. A jurisprudência, sob a mesma denominação, já utilizou o postulado da razoabilidade com sentidos diversos (inclusive considerando-o como princípio).

CÁSSIO CAVALLI¹³⁵ em detalhado estudo sobre o tema, esclarece que a razoabilidade “evoca significados não menos indeterminados e equívocos, e, no

¹³⁵ CAVALLI, Cássio Machado. A compreensão jurídica do dever de razoabilidade. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 50, p. 220-243, jan./mar. 2005

contexto lingüístico do direito constitucional, a obscuridade do termo não diminui”. Para o autor¹³⁶, embasado no estudo do jurista italiano GINO SCACCIA, a razoabilidade pode possuir as seguintes acepções::

“Assim, pode entender-se a razoabilidade (a) como igualdade, relacionada à idéia de não-discriminação; (b) relacionada ao conteúdo da disposição em si considerada, como um parâmetro de legitimidade constitucional, “andando a sancionar a falta de algum fundamento racional da norma ou sua deformidade em relação à estrutura do real”; (c) no sentido de compatibilidade “lógica da norma com sua dimensão sintática ou a coerência da disposição com outra do mesmo ato normativo” ou em relação à lógica do ordenamento; (d) como um imperativo geral que “compara a legitimidade constitucional das leis à sua capacidade de corresponder à expectativa de justiça no caso concreto”; e, por fim, entende-se a razoabilidade como (e) proporcionalidade, notadamente no que respeita à adequação de um meio normativamente previsto aos fins que se pretende alcançar.

HUMBERTO ÁVILA¹³⁷ sistematizou coerentemente esses diversos sentidos atribuídos no direito brasileiro ao postulado da razoabilidade em quatro grupos ou categorias.

A primeira categoria envolve a *razoabilidade como equidade*. Nessa acepção “a razoabilidade atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devem ser consideradas com a presunção de estarem dentro da normalidade”. Além disso, a razoabilidade “exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela generalização legal”¹³⁸. Esse sentido da razoabilidade é uma decorrência do princípio da justiça, previsto no preâmbulo e no artigo 3º da Constituição Federal. São exemplos de sua aplicação nesta acepção as decisões do STF no Recurso Extraordinário nº 192.553¹³⁹ e no Habeas Corpus 77.003¹⁴⁰.

¹³⁶ idem, ibidem

¹³⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003.

¹³⁸ Ibidem, p. 95

¹³⁹ PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE - INTERPRETAÇÃO DE NORMAS LEGAIS - REPRESENTAÇÃO PELO ESTADO - DISPENSA DA COMPROVAÇÃO DA QUALIDADE DE PROCURADOR. O princípio da razoabilidade, a direcionar no sentido da presunção do que normalmente ocorre, afasta a exigência, como ônus processual, da prova da qualidade de procurador do Estado por quem assim se apresenta e subscreve ato processual. O mandato é legal e decorre do disposto nos artigos 12 e 132, respectivamente do Código de Processo Civil e da Constituição Federal. (RE 192.553, STF, 2º Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 15/12/98, DJ 16/04/99)

¹⁴⁰ Ementa: COMPETÊNCIA - HABEAS CORPUS - ATO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Compreende-se, no âmbito da competência do Supremo Tribunal Federal, julgar habeas corpus impetrado contra ato de tribunal superior. JUSTA CAUSA - INSIGNIFICÂNCIA DO ATO APONTADO COMO

A segunda categoria é aquela que envolve a *razoabilidade como congruência*. Enquadram-se nesse conceito as decisões que aplicam o postulado da razoabilidade como uma exigência de “harmonização das normas com suas condições externas de aplicação”¹⁴¹. Essas condições externas dizem respeito à exigência de um suporte empírico existente, a fim de evitar a “violação de vinculação à realidade”. Violar a realidade seria, do ponto de vista do direito positivo, contrariar o Estado de Direito, de que trata o artigo 1º da Constituição Federal, o devido processo legal, previsto no artigo 5º, inciso LIV, e, dependendo do caso, o princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*. São exemplos de adoção deste sentido para o postulado as decisões constantes na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2667¹⁴², Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 247¹⁴³ e Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1753¹⁴⁴.

DELITUOSO. Uma vez verificada a insignificância jurídica do ato apontado como delituoso, impõe-se o trancamento da ação penal por falta de justa causa. A isto direcionam os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Consubstancia ato insignificante a contratação isolada de mão-de-obra, visando à atividade de gari, por município, considerado período diminuto, vindo o pedido formulado em reclamação trabalhista a ser julgado improcedente, ante a nulidade da relação jurídica por ausência do concurso público. (HC 77.003, STF, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 16/06/98, DJ 11/09/98)

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 98

¹⁴² Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade - Lei distrital que dispõe sobre a emissão de certificado de conclusão do curso e que autoriza o fornecimento de histórico escolar para alunos da terceira série do ensino médio que comprovarem aprovação em vestibular para ingresso em curso de nível superior - Lei distrital que usurpa competência legislativa outorgada à união federal pela Constituição da República - considerações em torno das lacunas preenchíveis - Norma destituída do necessário coeficiente de razoabilidade - ofensa ao princípio da proporcionalidade - atividade legislativa exercida com desvio de poder - Plausibilidade jurídica do pedido - deferimento da medida cautelar com eficácia "ex tunc". A usurpação da competência legislativa, quando praticada por qualquer das pessoas estatais, qualifica-se como ato de transgressão constitucional. - (...) Considerações doutrinárias em torno da questão pertinente às lacunas preenchíveis. Todos os atos emanados do poder público estão necessariamente sujeitos, para efeito de sua validade material, à indeclinável observância de padrões mínimos de razoabilidade. - As normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do "substantive due process of law". Lei Distrital que, no caso, não observa padrões mínimos de razoabilidade. A exigência de razoabilidade qualifica-se como parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. - a exigência de razoabilidade - que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do poder público, notadamente no desempenho de suas funções normativas - atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. Aplicabilidade da teoria do desvio de poder ao plano das atividades normativas do estado. - A teoria do desvio de poder, quando aplicada ao plano das atividades legislativas, permite que se contenham eventuais excessos decorrentes do exercício imoderado e arbitrário da competência institucional outorgada ao Poder Público, pois o Estado não pode, no desempenho de suas atribuições, dar causa à instauração de situações normativas que comprometam e afetem os fins que regem a prática da função de legislar. (...) (ADIMC 2667, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 19/06/2002, DJ 12/03/2004)

¹⁴³ Ementa: CONSTITUCIONAL. Dispositivo da constituição do estado do Rio de Janeiro que fixa data para o pagamento dos servidores do Estado - até o décimo dia útil de cada mês -. Inconstitucionalidade material, em face da violação ao princípio da razoabilidade contido no art. 5º, LIV, da constituição

A terceira categoria traz a *razoabilidade como equivalência*. De acordo com as decisões que adotaram esse sentido, a razoabilidade “exige uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona”¹⁴⁵. Aqui, o postulado da razoabilidade é mais facilmente compreendido na esfera penal, no que diz respeito à razoabilidade na fixação das penas em relação à culpabilidade do agente. exemplos dessa categoria constam na Representação 1077¹⁴⁶ e também no Habeas Corpus nº 77.003 anteriormente citado, julgados pelo Supremo Tribunal Federal.

A quarta categoria¹⁴⁷ diz respeito à *razoabilidade como coerência*. Nesta categoria, encontramos as decisões que proíbem a aplicação de uma norma contraditória em si mesma ou inapta originalmente para ser aplicada. Nesse sentido, a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade de Lei Estadual nº 70002017721¹⁴⁸, que entendeu que a exigência de apresentação pelo particular de documento expedido por órgão da prefeitura não incumbido de tal função viola a razoabilidade.

Saber quais as acepções em que o postulado da razoabilidade pode ser utilizado serve não só para evitar o uso indiscriminado e sem controle do postulado, como também para possibilitar a separação e a diferenciação de outros postulados, sobretudo os da proporcionalidade e da proibição de excesso. CÁSSIO CAVALLI¹⁴⁹

federal. Procedência da ação (ADI 247, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, julgado em 17/06/2002, DJ 26/03/2004)

¹⁴⁴ Ementa: (...) 2. A igualdade das partes é imanente ao procedural due process of law; quando uma das partes é o Estado, a jurisprudência tem transigido com alguns favores legais que, além da vetustez, tem sido reputados não arbitrários por visarem a compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas; se, ao contrário, desafiam a medida da razoabilidade ou da proporcionalidade, caracterizam privilégios inconstitucionais: parece ser esse o caso das inovações discutidas, de favorecimento unilateral aparentemente não explicável por diferenças reais entre as partes e que, somadas a outras vantagens processuais da Fazenda Pública, agravam a consequência perversa de retardar sem limites a satisfação do direito do particular já reconhecido em juízo. 3. Razões de conveniência da suspensão cautelar até em favor do interesse público. (ADIMC 1753, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 16/04/1998, DJ 12-06-1998)

¹⁴⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, p. 101

¹⁴⁶ Ementa: Taxa judiciária. Taxa judiciária e tributo da espécie taxa. Essa natureza jurídica não foi alterada com a edição da emenda constitucional n. 7/77. Se a taxa judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção de prestação jurisdicional, e ela inconstitucional, por ofensa ao disposto na parte inicial do par-4. Do artigo 153 da constituição(...) (Rp 1077 / RJ , STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 28/03/1984, DJ 28/09/84)

¹⁴⁷ Idem., **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p.419

¹⁴⁸ ADIN 70002017721, TJRS, Tribunal Pleno, Rel. Des. Clarindo Favretto, julgado em 16/09/2002, DJE 08/11/2002.

¹⁴⁹ CAVALLI, Cássio Machado. A compreensão jurídica do dever de razoabilidade. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 50, p. 220-243, jan./mar. 2005

bem apontou o risco do uso do postulado da razoabilidade sem o devido cuidado metodológico e dogmático:

“Esse feixe de significados, utilizados indistintamente pela doutrina e pela jurisprudência sob o manto de uma mesma denominação, acaba por obscurecer ainda mais o significado da razoabilidade, o que é agravado pelo fato de haver “duas linhas de construção constitucional” distintas, nas quais a doutrina e jurisprudência brasileiras investigam a razoabilidade. Por um lado, os que encontram no ordenamento norte-americano a origem e a justificação da razoabilidade tendem a associá-la ao princípio do devido processo legal substancial; por outro, os que investigam o direito alemão tendem a associá-la à proporcionalidade. Assim, a significação do conceito de razoabilidade no direito brasileiro varia de acordo com o ordenamento jurídico do qual se importou o modelo, que, não raro, contém linhas argumentativas contrapostas e de difícil conciliação com o outro modelo, o que acaba por obnubilar ainda mais o conteúdo jurídico da razoabilidade em nosso ordenamento.”

De qualquer forma, além da aceitação pela doutrina, com suas diversas posições, e pela jurisprudência, o postulado da razoabilidade já foi incorporado expressamente no direito positivo brasileiro. É o caso da Lei nº 9.784/99, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da (...) **razoabilidade** (...).

Nesse sentido, a aplicação do postulado da razoabilidade pode, e deve, servir de instrumento para a definição dos limites de imposição de obrigações acessórias. Não é objetivo do presente trabalho questionar ou discutir a natureza jurídica do postulado da razoabilidade e suas diversas acepções, mas sim reforçá-lo como ferramenta à disposição do intérprete e do aplicador.

LUIS ROBERTO BARROSO ressalta que

“o princípio da razoabilidade é um mecanismo para controlar a discricionariedade legislativa e administrativa (...) O princípio, com certeza, não liberta o juiz dos limites e possibilidades pelo ordenamento (...) A razoabilidade, contudo, abre ao Judiciário uma estratégia de ação construtiva para produzir o melhor resultado, ainda quando não seja o único possível – ou mesmo aquele que, de maneira mais óbvia, resultaria da aplicação acrítica da lei.”¹⁵⁰

¹⁵⁰ BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro

Feitas essas considerações, podemos exemplificar como o postulado pode ser utilizado para verificar se a imposição de obrigação acessória é razoável. Tomemos como exemplo a criação de uma obrigação acessória que determine que toda a mercadoria exposta à venda ao consumidor final deve conter etiqueta de preço com discriminação individualizada de todos tributos incidentes. A exigência afronta a razoabilidade (aqui dentro da categoria *razoabilidade como congruência*) por diversas razões.

Em primeiro lugar, porque o cálculo individualizado de todos os tributos incidentes é tarefa que beira à impossibilidade. De acordo com o nosso sistema tributário, diversas são as incidências tributárias, algumas diretas, outras indiretas, algumas em cascata e outras pelo regime não-cumulativo, donde se deflui que a carga tributária pode apenas ser estimada, sendo impraticável discriminar todos os tributos incidentes. Em segundo lugar, não haveria possibilidade fática de efetuar os cálculos e depois etiquetar todos os produtos existentes à venda em tempo hábil. Em um estabelecimento varejista pode haver milhares de produtos diferentes, o que torna a tarefa inexecutável. Todas essas ponderações, típicas do exame do postulado da razoabilidade, serviriam para afastar a aplicação dessa exigência.

Pode-se citar também o julgamento ocorrido no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na Apelação Cível nº 199903990990053¹⁵¹. Nesse processo se discutia a validade de imposição de multa por não-apresentação de documentos contábeis obrigatórios para a fiscalização. A empresa fiscalizada havia deixado de apresentar a documentação requisitada, porque o ex-contador responsável pelo período havia agido criminosamente, extraviando os livros contábeis, situação que lhe rendera, inclusive, condenação criminal. Assim, entendeu o Tribunal que diante, de casos de força maior ou caso fortuito, não é possível aplicar a multa em razão do

de Atualização Jurídica, v. I, nº. 6, setembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 30 de abril de 2003.

¹⁵¹ TRIBUTÁRIO: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA PREVIDENCIÁRIA. DOCUMENTOS. LIVROS CONTÁBEIS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. CONTADOR. CONDUTA CRIMINOSA. CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR. PROCEDÊNCIA DA INCIDENTAL. RECURSO IMPROVIDO. I - A falta de apresentação de documento contábil necessário à fiscalização previdenciária, dá azo à lavratura de auto de infração e multa (Lei nº 8.212/91, art.33). II - No caso, a embargante deixou de apresentar os documentos e livros contábeis relacionados com as contribuições previdenciárias à fiscalização. III - Contudo, os documentos contábeis estavam com o ex-contador, que agiu criminosamente cometendo fraudes e extravios, sendo o mesmo processado e condenado, o que configura força maior ou caso fortuito, motivo plenamente justificável para descumprir a obrigação acessória. Portanto, a multa imposta é insubsistente e procedentes os embargos à execução fiscal. IV - Apelação do INSS improvida. (AC 199903990990053, TRF/ 3ª Região, Segunda Turma, Rel. Des. Cecília Mello, DJ 28/01/2005, p. 190)

descumprimento de obrigação acessória. Apesar de o tribunal não utilizar a expressão “razoabilidade” em suas razões de decidir, o tipo de fundamento utilizado se enquadra perfeitamente na hipótese de razoabilidade como equidade.

Em conclusão, o postulado da razoabilidade revela-se extremamente eficaz e apropriado em matéria de obrigação acessória para coibir exageros ou distorções da administração e do legislador, bem como para corrigir situações que, pela aplicação cega do dispositivo legal, sem consideração sobre as particularidades do caso concreto, geraria julgamentos insatisfatórios.

2.3.2 *Proporcionalidade*

Não há dúvida de que o postulado da proporcionalidade é uma das grandes ferramentas à disposição do intérprete e do aplicador do Direito para solucionar conflitos normativos.

HUMBERTO ÁVILA¹⁵² explica que “a proporcionalidade constitui-se em um postulado normativo aplicativo, decorrente do caráter principal das normas e da função distributiva do Direito, cuja aplicação, porém, depende do imbricamento entre bens jurídicos e da existência de uma relação meio/fim devidamente estruturada”.

O postulado da proporcionalidade tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, que o extrai do princípio do Estado de Direito, do devido processo legal e dos direitos fundamentais (artigos 1º e 5º da Constituição Federal).

Assim como a razoabilidade, além de já estar consolidada na jurisprudência e de ser acolhido pela doutrina, o postulado da proporcionalidade também passou a constar expressamente do direito positivo, por meio da Lei nº 9.784/99, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da (...) **proporcionalidade** (...).

¹⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003.

Conforme assentou a doutrina, o exame da proporcionalidade demanda, por sua própria natureza, que as medidas adotadas pela administração sejam adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito. Nesse sentido, a lição de ROBERT ALEXY¹⁵³ ao afirmar que

“el carácter de principio implica la máxima de la proporcionalidad, con sus tres máximas parciales de la adecuación, necesidad (postulado de medio más benigno) y de la proporcionalidad en sentido estricto (el postulado de ponderación propiamente dicho) se infiere lógicamente del carácter de principio, es decir, es deducible de él.”

Uma medida é adequada quando se revela apta a alcançar o resultado desejado. Nas palavras de HELENILSON CUNHA PONTES¹⁵⁴, “uma medida é apropriada ao atingimento de uma dada finalidade quando, com a sua ajuda, o resultado desejado torna-se mais fácil”. E, assevera que, “por outro lado, uma medida é inapropriada quando a sua implementação torna mais dificultoso o alcance do resultado almejado ou nenhum efeito produz em relação ao fim objetivado”.

Apesar da aparente simplicidade do enunciado no tocante à adequação - a significar que o meio deve conduzir ao fim almejado -, a situação revela-se muito mais complexa. HUMBERTO ÁVILA¹⁵⁵ pondera que:

“Em termos quantitativos, um meio pode promover menos, igualmente ou mais o fim do que outro meio. Em termos qualitativos, um meio pode promover pior, igualmente ou melhor o fim do que outro meio. E, em termos probabilísticos, um meio pode promover com menos, igual ou mais certeza o fim do que outro meio. Isso significa que a comparação ente os meios que o legislador ou administrador terá de escolher nem sempre se mantém em um mesmo nível (quantitativo, qualitativo ou probabilístico), como ocorre na comparação entre um meio mais fraco e o outro mais forte, entre um meio pior e outro melhor, ou entre um meio menos certo e outro mais certo para a promoção do fim.

(...)

Essas ponderações remetem à seguinte e importante pergunta: A Administração e o legislador têm o dever de escolher o *mais intenso, o melhor* e o *mais seguro* meio para atingir o fim, ou têm o dever de escolher um meio que ‘simplesmente’ promova o fim? A administração e legislador têm o dever de escolher um meio que simplesmente promova o fim.”

¹⁵³ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**, trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales, 1993.p. 111

¹⁵⁴ PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 66

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 109

Diversas são as razões para que se entenda como suficiente que o meio escolhido ‘simplesmente’ atinja o fim, e não necessariamente seja o melhor meio. Justifica-se, primeiramente, porque existe uma impossibilidade inerente à natureza das coisas. Ao menos em tese, os meios são infinitos, já que dependem da capacidade humana de criar alternativas e, como decorrência, não seria possível, de antemão, saber quais os melhores. Nesse sentido, não se pode conceber que o administrador conheça todos os meios possíveis, ou sequer todos os meios existentes. Em segundo lugar, a escolha do legislador e do administrador obedece ao princípio da separação dos poderes, não cabendo a interferência dos poderes nas esferas dos demais, quando se está diante de meios legítimos que promovam o fim almejado.

SUZANA DE TOLEDO BARROS¹⁵⁶, a respeito do exame da adequação (chamado por ela também como princípio da idoneidade) tem abordagem um pouco diversa, baseada na lição de ERNESTO PEDRAZ PENALVA. Em sua opinião “o exame da idoneidade da medida restritiva deve ser feito sob o enfoque negativo: apenas quando inequivocamente se apresentar como inidônea para alcançar seu objetivo é que a lei deve ser anulada”.

Em relação à jurisprudência, temos como exemplo da análise da adequação a decisão proferida pelo STF no julgamento da Representação nº 930157, que afirmou ser inconstitucional a lei que exigia a demonstração de condições de capacidade para o exercício de uma profissão que não as pressupunha, porque inadequada para atingir o fim visado.

Esse requisito da proporcionalidade foi também acolhido pela antes citada Lei nº 9.784/99, que determina no inciso IV do parágrafo único do artigo 2º a “adequação entre meios e fins”.

Para exemplificar esse exame dentro do objeto de estudo do presente trabalho, poderíamos imaginar a seguinte situação. Uma lei, em sentido formal, cria a obrigação acessória de o contribuinte do imposto de renda apresentar, mensalmente, declaração dirigida ao órgão de fiscalização de que não tenha alienado nenhum de seus bens. A medida seria inadequada por diversas razões. Em primeiro lugar, porque já existe a obrigação de o contribuinte informar, anualmente, por ocasião da Declaração

¹⁵⁶ BARROS, Suzana de Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais**. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996. p. 74

¹⁵⁷ DJ 02/09/77

Anual de Imposto de Renda, as modificações em sua relação de bens. Em segundo lugar, porque no caso de venda de bem sujeito ao pagamento do imposto em razão de ganho de capital, o contribuinte deve recolher o imposto devido com o código de receita adequado no mês seguinte ao da venda. Em terceiro lugar, porque a administração pode controlar as alienações não informadas por meio das declarações prestadas pelos Registros Imobiliários e o acúmulo de declarações do contribuinte em nada agregaria em efetividade, violando também o princípio da eficiência. Como se vê, a medida é inadequada para atingir o fim de fiscalizar o recolhimento do tributo incidente sobre o ganho de capital.

A questão do prazo para o fornecimento de informações para a fiscalização também pode ser analisado sob esse postulado. No julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 9501302903¹⁵⁸, o Tribunal aplicou o postulado da proporcionalidade para afastar auto de infração lavrado em decorrência de falta de apresentação de documentos em procedimento que não conferiu prazo adequado.

O segundo exame sobre o postulado da proporcionalidade de que trata a doutrina é o da *necessidade*. Ele consiste em verificar dentre as medidas disponíveis e igualmente eficazes para atingir um fim, qual é a menos gravosa em relação aos direitos atingidos. “O exame da necessidade envolve a verificação da existência de meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou Poder Executivo”, ensina HUMBERTO ÁVILA.¹⁵⁹ Para HELENILSON CUNHA PONTES¹⁶⁰

“O juízo de necessidade exige, portanto, uma seleção dos meios, igualmente adequados para alcançar o fim objetivado, diante do grau e da intensidade da limitação que cada qual impõe aos vários bens jurídicos constitucionalmente tutelados. Daí porque Hirschberg afirma que o dever de necessidade formulado sobre medidas estatais consubstancia uma ‘relação de meio-meio’”.

¹⁵⁸ TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. VIOLAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL MATERIAL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 5º, LIV. I. Não tendo o agente fiscal consignado prazo razoável para apresentação dos documentos requeridos na ação fiscal, ultimando, de imediato, a lavratura do auto fiscal, violou o Devido Processo Legal Material, que reclama do administrador conduta proporcional e razoável. II. Apelação e remessa oficial improvidas. (AMS 9501302903, TRF/ 1ª Região, Segunda Turma, Rel. Des. Vera Carla Cruz, DJ 19/04/2002, p. 230)

¹⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 114

¹⁶⁰ PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 68

SUZANA DE TOLEDO BARROS¹⁶¹ explica que “a necessidade de uma medida restritiva, bem de ver, traduz-se por um juízo positivo, pois não basta afirmar que o meio escolhido pelo legislador não é o que menor lesividade causa”, e conclui que “o juiz há de indicar qual o meio mais idôneo e por que objetivamente produziria menos conseqüências gravosas, ente os vários meios adequados ao fim colimado”.

Sobre a análise da *necessidade*, o Supremo Tribunal Federal decidiu no Habeas Corpus nº 76060¹⁶² que não se pode, a pretexto de garantir um direito fundamental, exigir que se produza uma prova complementar quando já foi produzida outra suficiente. Em outro caso, no julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta nº nº 855¹⁶³, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional lei que previa a obrigatoriedade de pesagem de botijão de gás à vista do consumidor, não só por impor um ônus excessivo às companhias, que teriam de dispor de uma balança para cada veículo, mas também porque a proteção dos consumidores poderia ser preservada de outra forma, menos restritiva. Nesses dois julgamentos, a medida foi declarada inconstitucional porque existiam outras medidas menos restritivas aos direitos fundamentais atingidos.

Também a Lei nº 9.784/99, no seu artigo 2º, parágrafo único, inciso VI, reconheceu expressamente a vedação de “obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

No caso das obrigações acessórias, esse exame acontece, exemplificativamente, nas hipóteses em que é exigida do contribuinte a aquisição de

¹⁶¹ BARROS, Suzana de Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais**. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996. p. 78

¹⁶² EMENTA: DNA: submissão compulsória ao fornecimento de sangue para a pesquisa do DNA: estado da questão no direito comparado: precedente do STF que libera do constrangimento o réu em ação de investigação de paternidade (HC 71.373) e o dissenso dos votos vencidos: deferimento, não obstante, do HC na espécie, em que se cuida de situação atípica na qual se pretende - de resto, apenas para obter prova de reforço - submeter o pai presumido, em processo que tem por objeto a pretensão de terceiro de ver-se declarado o pai biológico da criança nascida na constância do casamento do paciente: hipótese na qual, à luz do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade, se impõe evitar a afronta à dignidade pessoal que, nas circunstâncias, a sua participação na perícia substantivaria. (HC 76060 / SC, STF, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 31/03/98, DJ 15/05/98)

¹⁶³ E M E N T A - Gás liquefeito de petróleo: lei estadual que determina a pesagem de botijões entregues ou recebidos para substituição a vista do consumidor, com pagamento imediato de eventual diferença a menor: argüição de inconstitucionalidade fundada nos arts. 22, IV e VI (energia e metrologia), 24 e PARS., 25, PAR. 2., 238, além de violação ao princípio de proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos: plausibilidade jurídica da argüição que aconselha a suspensão cautelar da lei impugnada, a fim de evitar danos irreparáveis a economia do setor, no caso de vir a declarar-se a inconstitucionalidade: liminar deferida. (ADIMC 855, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 01/07/93, DJ 01/10/93)

equipamentos específicos para cumprir determinadas obrigações. Em relação ao ICMS, por exemplo, é obrigatório o uso de equipamento emissor de cupom fiscal - ECF. Para tanto, as empresas são obrigadas a adquirir computadores para cada ponto de venda. Nem sempre o custo pode ser absorvido facilmente pela empresa.¹⁶⁴ Evidentemente que o custo não pode ser o único fator a ser considerado, e que também o interesse da arrecadação deve ser considerado. A análise que comprove a falta de necessidade, nesse caso, se faria por meio da demonstração da existência de meio alternativo menos gravoso para o patrimônio do contribuinte.

Especificamente sobre o assunto, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.¹⁶⁵ entende que:

“Por exemplo, em um setor marcado pela sonegação de tributos, a imposição de instrumentos de controle em termos de aproveitamento de técnicas modernas, capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação, é uma exigência indispensável, mormente quando se comprova que os meios usuais não são conseguem sustar a evasão. Tal aperfeiçoamento técnico é conhecido em certas áreas, como é o caso do ICMS, em que alguns Estados instituíram a obrigatoriedade de os contribuintes adquirirem o Emissor de Cupom Fiscal (ECF), em substituição às notas fiscais manuscritas (...) Tal obrigação de fazer, consistente na instalação dos equipamentos, revela um aperfeiçoamento que atende, ademais, os requisitos do princípio constitucional de eficiência na medida em que este obriga a o agente público a ‘realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional.’”

O Superior Tribunal de Justiça já reconheceu como legítima a exigência de aquisição de equipamento para cumprimento de obrigação acessória. É o que foi decidido no Recurso em Mandado de Segurança nº 8.254¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Sobre essa questão, a FACESP- Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo e a ACSP - Associação Comercial de São Paulo ingressaram com Mandado de Segurança Coletivo, autuado sob o nº 111.345.0/9-00 (Processo n. 77/04-053.04.001798-5da 6ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo), no qual discutem a obrigação de aquisição de emissor de cupom fiscal. Na ação foi desenvolvido interessante argumento econômico tentando demonstrar que o custo do ECF pode ser várias vezes superior ao ICMS recolhido por empresas de pequeno porte. A liminar suspendendo a obrigatoriedade do uso do ECF foi deferida em primeira instância, mas foi posteriormente revogada (em processo de Suspensão de Segurança) pelo Tribunal de Justiça de São Paulo. O processo continua tramitando.

¹⁶⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 271

¹⁶⁶ TRIBUTÁRIO - ICMS - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: LEGALIDADE. 1. Legalidade da legislação estadual, que passou a exigir informações selecionadas do ICM. 2. Autorização legal que levou, por via

Um mecanismo interessante adotado por alguns Estados da Federação, que deve ser considerado por ocasião da análise da necessidade, foi a concessão de créditos presumidos de ICMS como forma de compensar, ainda que parcialmente, o custo de aquisição do equipamento emissor de cupom fiscal.

Outro exemplo do exame da necessidade foi efetuado expressamente pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 413782¹⁶⁷. Nesse processo, no qual se discutia se era válida a exigência estadual de que fosse autorizada, uma a uma, cada nota fiscal do contribuinte que estivesse em débito, foi considerada desproporcional a medida, por violar a necessidade. O Min. Gilmar Mendes fez o seguinte exame no processo:

“Já no sentido da adequação, até poderia haver uma adequação entre meios e fins, mas certamente não passaria no teste da necessidade, porque há outros meios menos invasivos, menos drásticos e adequados para solver a questão. Por outro lado, é claro que a manutenção deste modelo pode inviabilizar, conforme Vossa Excelência também destacou, o próprio exercício de uma lícita atividade profissional da recorrente.”

O terceiro exame da análise do postulado da proporcionalidade é o da proporcionalidade em sentido estrito. Nesse exame é verificado se a relevância do fim justifica tamanha restrição a um direito fundamental. HELENILSON CUNHA PONTES¹⁶⁸ assevera que

“A proporcionalidade em sentido estrito representa a idéia nuclear do princípio da proporcionalidade em sentido amplo, porquanto consubstancia a concreta apreciação dos interesses em jogo, isto é, revela a necessidade de formulação de um juízo de sopesamento (Abwägung) entre o meio adotado pela autoridade (e o interesse público que o justifica) e a limitação sofrida pelo indivíduo em parcela da sua esfera juridicamente protegida.”

de conseqüência, à mudança de equipamento. 3. Recurso improvido. (RMS 8.254/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21.10.1999, DJ 29.11.1999 p. 146)

¹⁶⁷ DÉBITO FISCAL - IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS - PROIBIÇÃO - INSUBSISTÊNCIA. Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa (RE 413782, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 17/03/2005, DJ 03/06/2005).

¹⁶⁸ PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 70

Não passou despercebida por HUMBERTO ÁVILA¹⁶⁹ a questão de que “trata-se, como se pode perceber, de um exame complexo, pois o julgamento daquilo que será considerado como vantagem e daquilo que será contado como desvantagem depende de uma avaliação fortemente subjetiva.”

A diferença básica entre o exame da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito está, no entendimento de SUZANA DE TOLEDO BARROS¹⁷⁰, “no fato de que o primeiro cuida de uma otimização com relação a possibilidades fáticas, enquanto este envolve apenas a otimização de possibilidades jurídicas”.

Nessa etapa da análise, portanto, é que concretamente todos os aspectos do problema a ser enfrentado devem ser ponderados. Como explica HELENILSON CUNHA PONTES¹⁷¹:

“A decisão deve estar tangenciada pelos objetivos gerais do sistema jurídico, veiculados através das normas-objetivo por ele albergadas, notadamente no âmbito constitucional, e que revelam e indicam o caminho a ser perseguido pelo Estado, pela sociedade e pela própria ordem jurídica”.

Exemplo do exame da proporcionalidade em sentido estrito pelo Supremo Tribunal Federal é o julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 23002¹⁷², no qual o Tribunal entendeu que a quebra do sigilo bancário, por meio do devido processo legal e mediante autorização judicial, é proporcional somente quando há prévios e inequívocos indícios da prática de um crime.

Esta decisão do Supremo Tribunal Federal também serve como excelente exemplo da aplicação da proporcionalidade em sentido estrito na análise das obrigações acessórias referentes à fiscalização (dever de prestar informação, dever de tolerar). Nessas situações de fiscalização, é sempre preciso encontrar o ponto de equilíbrio entre os direitos individuais e o direito da administração de fiscalizar e arrecadar os tributos.

Em síntese, o exame do postulado da proporcionalidade pode, e deve, ser aplicado sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade.

¹⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 116

¹⁷⁰ BARROS, Suzana de Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais**. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996. p. 81

¹⁷¹ PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000

¹⁷² DJ 24/11/98

Para tanto, será seguido o exame das três categorias antes analisadas, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Nas palavras de HUMBERTO ÁVILA:

“qualquer ato estatal, para ser considerado válido, deve preencher três requisitos: adequação (o meio deve contribuir para a promoção do fim, pois se sua utilização só é justificada pelo fim, não sendo ele promovido, o uso do meio acaba não mais possuindo justificativa), necessidade (o meio deve ser o mais suave dentro os meios disponíveis, pois o Estado não apenas tem a obrigação de atingir seus fins próprios, mas, também, tem a obrigação de proteger ao máximo os direitos dos particulares, e isso somente é possível se ele adotar o meio menos restritivo) e proporcionalidade em sentido estrito (o meio deve proporcionar vantagens superiores, pois o Estado, tendo obrigação de realizar todos os princípios constitucionais, não pode adotar um meio que termine por restringi-los mais do que promovê-los em seu conjunto).¹⁷³

HELENILSON CUNHA PONTES¹⁷⁴ também firma entendimento nesse sentido:

“O reconhecimento jurisprudencial de que o princípio da proporcionalidade constitui um limite constitucional à atividade estatal representa um requisito e um norte a ser observado por todos os agentes estatais com função normativa, de modo que, antes de decidir, necessariamente deverão formular um juízo acerca da necessidade, adequação e conformidade da decisão eleita. O conhecimento prévio dos aspectos segundo o qual o Poder Judiciário analisa a constitucionalidade de sua decisão, sob o crivo do princípio da proporcionalidade, permite aos agentes estatais com função normativa construir um campo de liberdade normativa dentro do qual podem legitimamente atuar.”

Portanto, o postulado da proporcionalidade, com seus três exames, deve sempre ser observado, não só pelo legislador, como também pelo aplicador do direito no que se refere à criação e exigência de obrigações acessórias.

¹⁷³ ÁVILA, Humberto. *Multa de Mora: Exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade*.

¹⁷⁴ PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 63

2.3.3 Proibição de excesso

O **postulado da proibição de excesso**, por vezes identificado com a análise da proporcionalidade, proíbe a restrição excessiva de qualquer direito fundamental.

HUMBERTO ÁVILA¹⁷⁵ define o postulado da proibição de excesso da seguinte forma:

“Ele se fundamenta na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental.”

Vale ressaltar que a diferenciação entre o postulado da proibição de excesso e o postulado da proporcionalidade é muito mais do que mero capricho de linguagem. HUMBERTO ÁVILA¹⁷⁶ ensina, com precisão, que a proibição do excesso “deve ser investigada separadamente do postulado da proporcionalidade: sua aplicação não pressupõe a existência de uma relação de causalidade entre um meio e um fim”, para concluir que “o postulado da proibição de excesso depende, **unicamente**, de estar um direito fundamental sendo excessivamente restringido” (grifou-se).

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, de longa data, vem realizando o controle da constitucionalidade de imposições que restringem excessivamente o princípio da liberdade de exercício profissional. Isso ficou evidenciado, por exemplo, no julgamento do Recurso Extraordinário 18.976¹⁷⁷, onde foi examinado se o tributo cobrado proibia o exercício da atividade do comercial do contribuinte. Nesse julgado, após o exame da carga tributária incidente, restou decidido que a exigência não era excessiva.

Na Representação nº 1077¹⁷⁸, já citada em relação no postulado da razoabilidade, o Supremo Tribunal Federal reafirmou sua competência para a declaração de inconstitucionalidade de qualquer exigência do Poder Público que restrinja excessivamente algum direito fundamental, mesmo que a exigência esteja

¹⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 389

¹⁷⁶ Idem, **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 89

¹⁷⁷ RE 18.976, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Barreto, Julgado em 02/10/52, DJ 26/11/52

¹⁷⁸ Rp 1077 / RJ, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 28/03/1984, DJ 28/09/84

prevista em lei formalmente válida. Nesse julgamento, analisando a exigência fiscal, ficou decidido que “se não impediu totalmente, bloqueou de modo profundo a atividade profissional lícita do contribuinte”.

No julgamento da Medida Cautelar em Ação de Declaratória de Inconstitucionalidade nº 855¹⁷⁹, já citada como referência para o postulado da proporcionalidade, o STF também entendeu que a obrigatoriedade de utilização de balanças especiais por veículos transportadores de botijões de gás era excessiva, pois violaria o direito fundamental à livre iniciativa, uma vez que havia o risco de a exigência provocar sérias dificuldades financeiras.

A aplicação do postulado da proibição de excesso constitui excelente ferramenta à disposição do aplicador do direito no controle da imposição de obrigação acessória. Uma das aplicações mais utilizadas do postulado diz respeito ao direito de propriedade, que em nossa Constituição Federal aparece na forma de vedação do confisco, tema que abordamos anteriormente.

Além da proteção ao direito de propriedade, ao menos dois outros direitos constitucionalmente assegurados merecem ser analisados sob a ótica do postulado da proibição de excesso, quais sejam, a violação ao livre exercício da atividade econômica e a violação à intimidade e privacidade.

2.3.3.1 Livre Exercício da Atividade Econômica

No âmbito da ordem econômica, a Constituição Federal brasileira estabeleceu um sistema capitalista, em que vigem os princípios do livre exercício da atividade econômica, da propriedade privada e da restrição da intervenção do Estado no domínio econômico.

Nos dizeres de MARÇAL JUSTEN FILHO¹⁸⁰, ao princípio do livre exercício da atividade econômica ligam-se os princípios da propriedade privada, da livre iniciativa e da livre concorrência, todos previstos no artigo 170 da Constituição Federal:

¹⁷⁹ ADIMC 855, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 01/07/93, DJ 01/10/93

¹⁸⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 312-3

A atividade econômica é reservada preferencialmente aos particulares, que a desempenham como derivação do princípio da propriedade privada. Aplicam-se os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

Isso significa que toda e qualquer atividade econômica pode ser exercida por qualquer sujeito, ao seu livre alvedrio, ressalvadas hipóteses em que o desempenho dependa do preenchimento de requisitos específicos previstos em lei. Quando a lei subordinar alguma atividade privada a algum requisito, todo aquele que o preencher estará autorizado ao desempenho. (...)

O princípio da livre concorrência significa que o desempenho das atividades privadas retratará as escolhas e opções preferenciais dos particulares. A disciplina estatal não poderia constranger ou influir o desempenho da atuação dos particulares, respeitadas certas ressalvas legais. A livre concorrência é incrementada pela circunstância de que a atividade privada se desenvolve sob regime de Direito Privado, no mercado.

Assim, a atividade econômica compete preponderantemente aos particulares, sendo exercida pelo Estado, diretamente, apenas na forma de serviços públicos, ou, excepcionalmente, quando o exigirem a segurança nacional ou relevante interesse coletivo (art. 173 da Constituição Federal). Mas o Estado atua indiretamente na atividade econômica privada, pois a ele compete disciplinar o seu exercício, como agente normativo e regulador, nos termos do artigo 174 da Constituição Federal.

Neste ponto, há que se atentar para que a intervenção estatal no domínio econômico não implique eliminação da autonomia privada. No que diz respeito especificamente à intervenção estatal na economia consistente em tributar, esta vem claramente limitada pelos princípios da propriedade privada e da liberdade de exercício de atividade econômica, como bem pondera HUMBERTO ÁVILA¹⁸¹:

A Constituição Brasileira contém uma série de dispositivos garantidores da liberdade e da propriedade. Esses direitos limitam diretamente o poder de tributar, já que o conteúdo essencial dos direitos à liberdade e à propriedade dos sujeitos passivos não pode ser violado por meio da tributação. O postulado da proibição de excesso tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, normalmente em associação com a proporcionalidade (art. 1.o. e art. 5.o., LIV, CF/88), ou com a liberdade de comércio (art. 170, par único, CF/88). Ele se assenta na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental. Ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir

¹⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004

impostos, o exercício dessa competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.¹⁸² desenvolve excelente raciocínio ao analisar a proibição de excesso na imposição das obrigações acessórias, ainda que sem reconhecer a proibição de excesso como postulado autônomo¹⁸³. Questiona ele se as obrigações tributárias podem ser impostas sem constituir uma indevida restrição à livre iniciativa e, se admitidas, quais seriam os limites a serem respeitados face ao princípio da neutralidade concorrencial do Estado.

O referido jurista explica que, para esse intento, é preciso, primeiro, distinguir a livre iniciativa da livre concorrência, e definir em que medida esses dois institutos estão relacionados. Em seu entender, a livre concorrência é condição para a competitividade inerente da livre iniciativa, ainda que os princípios não coincidam necessariamente (“livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa”¹⁸⁴).

Nesse sentido, o Estado regulador e fiscalizador se faz necessário para garantir o livre mercado. E, “nessas condições, a imposição de obrigações tributárias acessórias com a finalidade de coibir a evasão fiscal pode ser, efetivamente, um importante instrumento a serviço da livre concorrência”¹⁸⁵. É por isso que, em tese, a imposição de obrigações acessórias não configuraria restrição indevida. Porém, ressalva que “a imposição de obrigações tributárias acessórias com efeito de prevenir distorções na concorrência deve guardar-se, porém, de, elas próprias, se tornarem desequilibradoras da concorrência”. Ainda em seu estudo, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. esclarece que a “livre iniciativa, se afetada por uma medida legal, não pode ter seu sentido esvaziado, ou seja, o exercício da atividade econômica pode *dificultado* pela lei, mas tem de permanecer possível”¹⁸⁶.

¹⁸² FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

¹⁸³ Para o autor, a proporcionalidade (e suas subcategorias, necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito) e a proibição de excesso fariam parte dos requisitos ponderativos da razoabilidade

¹⁸⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros Editores, 2005

¹⁸⁵ Idem, *ibidem*.

¹⁸⁶ Idem, *ibidem*.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 413782¹⁸⁷, citado anteriormente quando falamos da proporcionalidade, também foi feito exame do caso sob a perspectiva da proibição de excesso. A Ministra Ellen Gracie, quando comenta a legislação estadual que proíbe a autorização de impressão de nota fiscal para contribuintes em débitos, entendeu em seu voto que:

“se a iniciativa do Estado não impediu totalmente o exercício dessa atividade econômica, porque afinal possível seria sempre a utilização dessas notas solteiras, notas individuais, é certo que essa prática, sem dúvida nenhuma, prejudica grandemente o funcionamento de qualquer empresa.”

O Ministro Celso de Mello bem ponderou a questão da seguinte forma:

“É certo – consoante adverte a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal - que não se reveste de natureza absoluta a liberdade de atividade empresarial, econômica ou profissional, eis que inexistem, em nosso sistema jurídico, direitos e garantias impregnados de caráter absoluto.

(...)

A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o crédito tributário, visem, em última análise, a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam.”

Por isso, se de um lado as obrigações acessórias devem existir como forma de o Estado garantir a livre iniciativa e a livre concorrência, por outro, o uso desmedido pode violar esses direitos constitucionalmente assegurados.

Entendemos que, na criação e exigência de obrigações acessórias, o princípio da livre iniciativa não pode ser atingido em seu núcleo. As obrigações acessórias exigidas não podem significar um ônus de tamanha intensidade para o sujeito passivo da obrigação tributária que coloque em risco sua atividade. Nesse ponto, a excessividade deve ser analisada não só em relação a uma única obrigação acessória criada ou exigida, mas também considerando a totalidade das obrigações existentes em relação a determinado ente público.

Com efeito, o postulado da proibição de excesso protege o cidadão de exigências que possam atingir direitos fundamentais. No caso das obrigações acessórias,

¹⁸⁷ RE 413782, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 17/03/2005, DJ 03/06/2005

entendemos possível a verificação do comprometimento do livre exercício da atividade econômica sob uma ótica global. Em outras palavras, ainda que individualmente a exigência de cumprimento de uma obrigação acessória, por si só, não atinja o núcleo do direito ao livre exercício da atividade econômica do contribuinte, quando diversos deveres passam a ser exigidos simultaneamente, é possível, em tese e na prática, visualizar o excesso. Para tanto, verificaremos a situação concreta atual das obrigações acessórias exigidas em nível federal.

Dependendo do tipo de atividade desenvolvida pelo contribuinte, ele se verá obrigado a preencher e entregar para a administração dezenas de declarações, que englobam os mais variados tributos e períodos (mensais, trimestrais, semestrais, anuais, etc.)¹⁸⁸.

Somem-se a essa extensa lista as declarações para o INSS- Instituto Nacional do Seguro Social, as declarações eventualmente existentes no Estado da Federação em que o contribuinte se encontra, e aquelas eventualmente devidas aos Municípios nos quais presta serviços. Além disso, se o contribuinte está incluído em algum programa de parcelamento, como, por exemplo, o REFIS (instituído pela Lei nº 9.964/2000), existirão ainda outras declarações específicas a serem fornecidas.

Acresça-se, ainda, que o regular preenchimento das guias de pagamento também depende da observância de procedimentos específicos. A correta indicação do código de receita e período de vencimento, por exemplo, é requisito para que o tributo

¹⁸⁸ A título ilustrativo convém citar as diversas declarações que os contribuintes pessoas jurídicas estão obrigados a prestar para a Receita Federal (cabe o alerta de que, ainda que se tenha procurado contemplar as principais 'declarações' que os contribuintes estão obrigados a prestar, a lista é meramente exemplificativa, e não exaustiva): CNPJ - Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica; CPMF - Declarações da Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira; DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais; DBF - Declaração de Benefícios Fiscais; DCP - Demonstrativo do Crédito Presumido; DCRE - Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação; DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais; DE - Demonstrativo de Exportação; DECRED - Declaração de Operações com Cartões de Crédito; DERC - Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais; DIF - Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à Tributação de Bebidas; DIF - Cigarros - Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à Tributação de Cigarros; DIF - Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à Papel Imune; DIMOB - Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias; DIPI - Declaração do Imposto Sobre Produtos Industrializados; DIPJ - Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica; DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte; DSPJ - Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (Simples 2006); DIRPJ - Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica; DITR - Declaração do Imposto Territorial Rural; DNF - Demonstrativo de Notas Fiscais; DOI - Declaração Sobre Operações Imobiliárias; DSTA - Declaração de Substituição Tributária do Setor Automotivo; PA-RMF - Programa de Atendimento à Requisição de Informações sobre movimentação Financeira; PAR - Programa de Auto-regularização de Situação Fiscal; PER/DCOMP - Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação; PJ - Simplificadas - Declarações Simplificadas de Pessoa Jurídica (Simples e Empresas Inativas); SINCO - Sistema Integrado de Coleta; SISCOMEX Importação; ZFM - Declaração - Siscomex Internação;

seja considerado quitado por meio de pagamento. A lista de códigos existentes, além de ser extremamente extensa e detalhada, é criada e alterada por meio de “Atos declaratórios Executivos do Coordenador-Geral de Administração Tributária”, originando-se daí a necessidade de que o contribuinte se mantenha sempre atualizado.¹⁸⁹

Além das declarações e pagamentos conforme códigos especificados, o contribuinte ainda é obrigado, em determinadas situações, a emitir comprovantes ou a preencher formulários para que se mantenha regular frente à Receita Federal ou para que possa usufruir algum direito ou benefício¹⁹⁰.

¹⁸⁹ A “Agenda Tributária”, que é divulgada mensalmente pela Secretaria Receita Federal por meio de anexo a Ato Declaratório Executivo do Coordenador-Geral da Administração Tributária, dá uma idéia clara da complexidade da situação. A Agenda é composta por várias tabelas onde é possível vislumbrar a variedade dos códigos de receita existentes, bem como a diversidade de prazos para pagamento de cada tributo e para a apresentação das declarações devidas.

¹⁹⁰ Podemos citar as seguintes declarações e formulários: Comprovante Anual de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte - Pessoa Física; Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte - Pessoa Jurídica; Declaração a ser prestada pelas entidades civis, sem fins lucrativos, quando do recebimento de recursos sob forma de doação; Declaração Simplificada de Importação – DSI; Formulário Declaração Simplificada de Importação – DSI; Folha Suplementar – DSI; Formulário Demonstrativo de Cálculo dos Tributos – DSI; Declaração Simplificada de Exportação – DSE; Formulário Declaração Simplificada de Exportação – DSE; Folha Suplementar – DSE; Tabela Simplificada de Designação e de Codificação de Produtos – TSP; Documento para Depósitos Judiciais e Extrajudiciais; Declaração de Bagagem; Solicitação de Autorização para Transferência de Bens Desembaraçados com Isenção de Impostos – SAT; Solicitação para Conferência Aduaneira de Bens Culturais; Requerimento de Habilitação de Responsável Legal no SISCOMEX; Cadastramento Inicial e Atualização de Responsáveis e Representantes Legais; Termo de Responsabilidade - TR – Frente; Termo de Responsabilidade - TR –Verso; Requerimento de Concessão do Regime – RCR; Requerimento de Prorrogação do Regime – RPR; Autorização de Movimentação de Bens Submetidos ao Regime de Admissão Temporária – AMB; Isenção IPI - Portadores de Deficiência e Autistas; Requerimento de Isenção de IPI - Deficiência Física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas; Declaração de Disponibilidade Financeira ou Patrimonial; Requerimento para Transferência de Veículo Adquirido com Isenção de IPI para pessoa que satisfaça os requisitos para uso do benefício; Requerimento para transferência de veículo adquirido com isenção de IPI para pessoa que não satisfaça os requisitos para uso do benefício; Autorização para que o requerente adquira o veículo com isenção do IPI; Autorização para transferência de veículo adquirido com isenção de IPI; Autorização para transferência de veículo adquirido com isenção de IPI com pagamento do imposto; Identificação do condutor autorizado; Laudo de avaliação - deficiência física e/ou visual; Laudo de avaliação - deficiência mental (severa ou profunda); Laudo de avaliação - autismo (transtorno autista e autismo atípico); Declaração - serviço médico privado integrante do Sistema Único de Saúde (SUS); Declaração - Credenciamento junto ao Departamento de Trânsito (DETRAN); Declaração de que não é contribuinte ou de que é isento da Contribuição Previdenciária.; Isenção IPI – Taxista; Declaração de União Estável; Declaração de Disponibilidade Financeira ou Patrimonial; Requerimento de Isenção de IPI para Táxi - Condutor Autônomo; Requisição de Isenção de IPI para Táxi – Cooperativas; Requisição para Isenção de IPI para Táxi - Transferência do Direito; Autorização Condutor Autônomo; Autorização Cooperativa; Benefício Pleiteado por Transferência do Direito; Pedido de Parcelamento de Débitos - Pepar; Discriminação do Débito a Parcelar – Dipar; Autorização para Débito em Conta de Prestações de Parcelamento; Declaração de Inexistência de Ação Judicial; Parcelamento Especial do PASEP MP 66/2002/Termo de Opção pelo Regime Especial de Parcelamento(Art.25 da MP nº 66, de 29/08/2002); Parcelamento Especial PASEP Lei 10.684/03 - "Termo de Opção pelo Regime Especial de Parcelamento (Lei 10684/03 Arts 13 a 16); Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado; Ressarcimento de PIS; Ressarcimento de Cofins; Pedido de Cancelamento ou de Retificação de Declaração de Importação e Reconhecimento de Direito de Crédito; Pedido de Revisão de Débitos Inscritos em Dívida Ativa da União; Planilha de Pagamentos; Compensação; Retificação de Declaração

Toda essa infinidade de declarações, se não impede, claramente dificulta o exercício da atividade econômica dos contribuintes, e pode atingir, conforme o caso, o núcleo do princípio da livre iniciativa. Além disso, convém lembrar que, para se manterem regulares perante a administração, esses contribuintes devem, no mínimo, assumir custos elevados com contratação de pessoal ou deslocamento de funcionários de outras áreas, a fim de que sejam atendidas todas as exigências da administração pública, dentro do prazo imposto. Do contrário, correrão o risco do pagamento de pesadas multas por descumprimento das obrigações acessórias, além de outras consequências tributárias, como eventuais perdas de créditos ou isenções.

Em suma, as obrigações acessórias, que são criadas e exigidas de acordo com o interesse do Estado em fiscalizar e arrecadar tributos, não podem, separada ou coletivamente consideradas, atingir o núcleo do direito ao livre exercício da atividade econômica. Esse exame deve ser feito com base no postulado da proibição de excesso.

2.3.3.2 Violação da intimidade e privacidade

O direito à privacidade tem assento constitucional, inserindo-se entre os direitos fundamentais do ser humano, previsto no art. 5.º, X, da Constituição Federal de 1988¹⁹¹.

Em linhas gerais, o direito à privacidade significa o direito a excluir do conhecimento de terceiros as questões que dizem respeito exclusivamente ao indivíduo, relacionadas com o seu modo particular de viver e de ser. Incluem-se aí os sentimentos, os pensamentos, as sensações, os hábitos pessoais.

Por longo tempo confundido com o direito à propriedade – daquilo que se escrevia em uma carta, ou se expressava em um desenho, por exemplo – o direito à privacidade teve seus contornos básicos estabelecidos por SAMUEL D. WARREN e LOUIS D. BRANDEIS, em clássico artigo publicado em 1891 pela Harvard Law

ou Erro de Fato; Pedido de ressarcimento de Créditos do IPI; Pedido de Ressarcimento de IPI; Pedido de Ressarcimento de IPI - Missões Diplomáticas e Repartições Consulares.

¹⁹¹ “Art.5º (...) X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”

Review, sob o título *The Right to Privacy*¹⁹². Afirmando a existência do direito à privacidade, os autores inseriram-no entre o que chamaram do direito mais geral à imunidade da pessoa: o direito à personalidade.

Segundo os autores, a vida moderna acaba por determinar a necessidade de proteção à privacidade do homem, invadida pelos meios de comunicação de massa, açodada por novos métodos de negócios, e viabilizada pelos avanços tecnológicos. Neste sentido, ao homem é dado o direito de ser deixado a sós, de manter apenas para si seus sentimentos, sensações, pensamentos:

“The common law secures to each individual the right of determining, ordinarily, to what extent his thoughts, sentiments, and emotions shall be communicated to others. Under our system of government, he can never be compelled to express them (except when upon the witness-stand); and even if he has chosen to give them expression, he generally retains the power to fix the limits of the publicity which shall be given them. The existence of this right does not depend upon the particular method of expression adopted. It is immaterial whether it be by word or by signs, in painting, by sculpture, or in music. Neither does the existence of the right depend upon the nature or value of the thought or emotion, nor upon the excellence of the means of expression. The same protection is accorded to a casual letter or an entry in a diary and to the most valuable poem or essay, to a botch or daub and to a masterpiece. In every such case the individual is entitled to decide whether that which is his shall be given to the public”.

No ensinamento de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR¹⁹³, o conteúdo do direito à privacidade é “a faculdade de constranger os outros ao respeito e de resistir à violação do que lhe é próprio, isto é, das situações vitais que, por lhe dizerem a ele só respeito, deseja manter para si, ao abrigo de sua única e discricionária decisão”. O objeto do direito à privacidade, segundo o doutrinador, é a integridade moral do sujeito.

Enquanto alguns preferem tratar os direitos à intimidade e à vida privada – e também à imagem, ao nome, à honra – indistintamente, como direito à privacidade, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR entende que todos estes direitos compõem, de

¹⁹² WARREN, Samuel D.;BRANDEIS, Louis D. The right to privacy. *Harvard Law Review*, Cambridge, v. 4, n. 5, p.193-220, 1891

¹⁹³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de Dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo, v. 1, p. 141-154, out./dez. 1992.

fato, o campo da privacidade, mas ressalta que distinguem-se entre si pelo grau de exclusividade que comportam.

Segundo ele, o campo da privacidade rege-se pelo princípio da exclusividade, no sentido daquilo que é próprio (exclusivo) do indivíduo, que se origina da sua subjetividade, sem se basear em normas ou padrões objetivos. Nesta via, a intimidade seria o mais exclusivo dos direitos da privacidade, por não envolver a interação com outras pessoas. Exemplifica com o as próprias convicções, o diário íntimo, o segredo, os pudores. Diferente, no seu entendimento, é a vida privada, que já comporta a vida de relações e convivência, em especial familiares, de trabalho, de lazer. Contudo, ainda que relações haja, a vida privada é protegida do conhecimento de terceiros. Já o direito à imagem e à honra pressupõem o envolvimento de terceiros¹⁹⁴:

“Direito à honra é, assim, direito de sustentar o modo pelo qual cada um supõe e deseja ‘ser bem visto’ pela sociedade . É uma combinação entre auto-respeito e respeito dos outros. A honra se projeta na imagem que, embora de alguém, é sempre como alguém julga e quer aparecer para os outros. O direito à imagem é o direito de não vê-la mercantilizada, usada, sem o seu exclusivo conhecimento, em proveito de outros interesses que não os próprios”.

Com base na distinção acima, o doutrinador, com propriedade, aponta as diferenças que se deve ter em conta para o acesso às informações relacionadas à privacidade.

Esclarece que as questões que compõem o âmbito da intimidade de uma pessoa (a própria auto-estima, avaliações pessoais sobre terceiros, pudores etc.) não podem ser reveladas, pois quebrariam a *consistência psíquica* do sujeito, a não ser, excepcionalmente, quando interferem na intimidade de outra pessoa. Neste caso, contudo, processos que contêm tais informações estão resguardados pelo sigilo.

Já a vida privada de uma pessoa (que comporta seu estado civil, seu trabalho, nome, filiação etc.) traz dados que, em princípio, não estão cobertos pelo sigilo, porque são pressupostos de intercâmbio e comunicação entre as pessoas, cuja revelação não lhes traz prejuízos. Contudo, a revelação somente tem sentido e diz respeito às pessoas envolvidas na comunicação. A vedação à informação relacionada à vida privada está na exploração por terceiros das relações de convivência privativa.

¹⁹⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de Dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, São Paulo, v. 1, p. 141-154, out./dez. 1992

A honra merece proteção no sentido da vedação ao acesso a informações que envolvam o bom conceito da pessoa na sociedade; a proteção à imagem veda a exploração não consentida de dados por terceiros.

Aplicando-se o que foi dito para o controle de imposição de obrigações acessórias, resta perguntar se é livre a administração, no interesse da fiscalização e da arrecadação, para obter dados e informações que digam respeito à intimidade e à vida privada do cidadão. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.¹⁹⁵ responde da seguinte forma:

“Não resta dúvida, pelo exposto, que tanto a privacidade quanto a inviolabilidade de sigilo de dados, inseridos no art. 5º da Constituição Federal, são uma peça fundante da própria cidadania, ao lado de outros direitos fundamentais ali expressos. O sigilo, nesse sentido, tem a ver com a segurança do cidadão, princípio cujo conteúdo valorativo diz respeito à exclusão do arbítrio, não só de parte da sociedade como sobretudo o Estado que só pode agir submisso à ordem normativa que o constitui.

(...)

Por outro lado, o Poder Público não pode ser inibido de exercer suas funções, mormente a de fiscalização, por isso que a própria Constituição, no rol mesmo dos direitos fundamentais, prevê o sigilo para atividades do próprio Estado. Quando o assunto envolve inviolabilidade de sigilo de dados privativos que protege o cidadão mas não aquele interesse do cidadão cujo sentido social é duvidoso, o dever de fiscalização impõe, como vimos, ao Fisco, na coleta e no tratamento dos dados, igual sigilo.

(...)

Por fim, este temperamento das situações, a busca da hermenêutica equilibrada, só favorece o Estado de Direito que não significa um bloqueio do Estado, mas o exercício de sua atividade, no contorno que lhe dá a Constituição, para a realização do próprio bem-estar social.”

Somos de idêntica opinião. O uso de dados e informações, em procedimento de fiscalização, que estão sob o manto dos direitos da personalidade é permitido, desde que, além do respeito ao postulado da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), não violem o núcleo essencial do princípio da proteção da vida privada.

Significa dizer, entre outras coisas, que não podem ser exigidas informações que não sejam estritamente necessárias para a fiscalização e arrecadação dos tributos. Haverá excesso sempre que dados e informações irrelevantes para o Direito Tributário – entenda-se, que não configurem hipótese tributária de nenhum

¹⁹⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de Dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo, v. 1, p. 141-154, out./dez. 1992

tributo – sejam solicitados ou coletados. Poderíamos exemplificar com a questão do fornecimento de dados pelas empresas administradoras de cartões de crédito. A informação para a Receita Federal do total gasto mensalmente pelo contribuinte, em tese, não viola o direito à intimidade do contribuinte, pois, além de necessário para a verificação da compatibilidade da renda declarada com os gastos (verificação dos sinais exteriores de riqueza), nenhuma informação personalíssima está sendo revelada. Diferente, contudo, se além do valor total gasto, também forem discriminadas para a administração as compras efetuadas e os respectivos estabelecimentos.

Além disso, como proteção do direito à privacidade, a fim de evitar a violação do seu núcleo essencial, deve também haver a garantia de que os dados coletados não serão divulgados para terceiros. Para atingir tal desiderato, é importante que a forma de coleta dos dados guarde o devido sigilo e o respeito necessário.

A questão do direito à privacidade assume relevante papel diante da obrigação do contribuinte de tolerar a fiscalização. A fiscalização, para não incorrer em excesso, nem violar o núcleo protegido do direito à vida privada e intimidade do contribuinte, não pode exigir ou vasculhar informações que não necessárias para apuração do tributo devido. Uma vez deparada com informações sigilosas, a administração deverá sempre ter o cuidado necessário de levar para o processo administrativo somente aquelas que considerar indispensáveis para a finalidade de provar a ocorrência do fato gerador. E, ainda assim, sempre se precavendo de que tais informações não sejam disponibilizadas para o público em geral.

Por derradeiro, podemos afirmar que a postulado da proibição de excesso, relativamente ao direito à privacidade e intimidade, serve para o controle das obrigações acessórias não só em relação àquelas em que o contribuinte é obrigado a praticar determinado ato, mas também como parâmetro de tolerância do sujeito passivo à fiscalização.

CONCLUSÃO

1. A doutrina do Direito Tributário demonstrou que as chamadas obrigações acessórias, apesar de sua denominação, são mais bem entendidas como deveres instrumentais, de índole administrativa. De acordo com essa natureza – dever administrativo –, e não inseridas na categoria das obrigações, é que se deve buscar o regime jurídico aplicável às obrigações acessórias.

2. Pode-se afirmar que a acessoriedade de que trata o Código Tributário Nacional não pode ser lida com a mesma roupagem que lhe dá o direito civil. A regra de que o acessório segue o principal não encontra guarida no Código Tributário Nacional. Acessoriedade deve ser vista de acordo com os fins que o próprio CTN proclama, quais sejam, o interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. Essa conclusão pode ser obtida por meio da análise sistemática do próprio Código, conforme se constata dos artigos 113, 122, 194 e 197.

3. O CTN admitiria a veiculação de obrigação acessória prevista em legislação tributária, ou seja, acolheria não somente a obrigação acessória prevista em lei em sentido estrito, mas também aquela criada por atos infralegais. Esse dispositivo, porém, deve ser lido em conjunto com os princípios constitucionais.

4. A expressão “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, constante do parágrafo 2º do artigo 113 do CTN, merece ser interpretada com a devida atenção. O “interesse” não possui caráter indeterminado, a ponto de conferir amplos poderes para a administração na instituição e exigência de obrigações acessórias, cabendo à jurisprudência e à doutrina criarem os parâmetros balizadores da atuação estatal. Além disso, tanto a arrecadação quanto a fiscalização devem ser privilegiadas, nem só a primeira, nem só a segunda, sob risco de desvirtuamento da própria finalidade da obrigação acessória.

5. O Código Tributário Nacional foi recepcionado como norma geral, com *status* de lei complementar, também em relação às obrigações acessórias. Apesar disso, nem tudo que o que consta no CTN sobre obrigação tributária, pelo simples fato de lá constar, deve ser considerado norma geral. Eventuais inclusões futuras que digam respeito apenas à União, não podem ser aplicadas analogicamente para os demais entes da Federação, e serão, do ponto de vista material, lei ordinária.

6. A sujeição passiva da obrigação tributária acessória não está bem definida no Código Tributário Nacional, em razão da deficiente redação do artigo 122. Além disso, não só contribuinte, mas terceiros relacionados no artigo 197, também podem ser obrigados a prestar informações.

7. A obrigação acessória tem como função municiar a administração dos elementos necessários para a apuração do montante tributário e para a fiscalização dos valores arrecadados, criando mecanismos para impedir a sonegação e a evasão tributária. Mas, se de um lado a fiscalização é um direito da administração, a fim de assegurar que todos paguem os tributos devidos, concretizando o princípio da igualdade, não se pode permitir que esse direito prejudique o cidadão a ponto de prejudicar o livre exercício da atividade econômica ou de direitos como privacidade e intimidade.

8. Para evitar abusos e controlar a atividade estatal, buscando o equilíbrio entre o interesse do setor público e do setor privado, necessário definir limites e mecanismos de controle.

9. Algumas limitações ao poder de tributar se aplicam também às obrigações acessórias. É o caso do princípio da legalidade. As obrigações acessórias não podem ser criadas sem base legal específica. A lei deve definir os contornos, cabendo ao regulamento apenas dar fiel execução.

10. O artigo 150, inciso II, ao utilizar a expressão “tratamento desigual”, evidencia a necessidade de respeito à igualdade tributária não só na criação de tributos, mas em toda a gama de relações envolvidas, incluindo a criação e exigência de

obrigações acessórias. Igual conclusão pode ser obtida pela interpretação dos demais dispositivos da Constituição Federal, sobretudo o artigo 5º.

11. O princípio da irretroatividade também é aplicável às obrigações acessórias, não por força do disposto no artigo 150, inciso III, letra 'a', mas em razão das cláusulas pétreas constitucionais. Por sua vez, o §1º do artigo 144 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado e aplicado de forma compatível com a Constituição, sob pena de violar o princípio da irretroatividade das leis.

12. O princípio da anterioridade não é aplicável às obrigações acessórias e se refere apenas às obrigações principais. Todavia, a exigência de cumprimento de uma obrigação acessória de fazer, complexa, que demande tempo, não pode ser exigida abruptamente, em prazos exíguos, sob pena de violar outros princípios, como a segurança jurídica e a liberdade empresarial, que podem ser trazidos à exame mediante a aplicação dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.

13. Ainda que parte da doutrina entenda que a proibição de confisco não se aplica às obrigações acessórias, é possível, por força da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e com fundamento na proteção ao direito de propriedade, exercitar o controle da vedação de confisco em relação às multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória.

14. O disposto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal, que cuida da vedação à limitação do tráfego de pessoas e bens, pode ser aplicado às obrigações acessórias para evitar que assumam caráter punitivo das atividades de contribuintes, sobretudo em um cenário de guerra fiscal.

15. As hipóteses de imunidade previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal não dispensam o cumprimento de obrigações acessórias, pois é por meio dessas últimas que se garante que a imunidade esteja sendo exercitada dentro dos limites constitucionais.

16. Além dos princípios constitucionais, também os postulados da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso podem, e devem, ser aplicados no controle de imposição das obrigações acessórias.

17. O postulado da razoabilidade, nas suas acepções *razoabilidade como equidade*, *razoabilidade como congruência*, *razoabilidade como equivalência* e *razoabilidade como coerência* representa importante ferramenta à disposição do aplicador e do intérprete.

18. O postulado da proporcionalidade deve ser também utilizado no controle das obrigações acessórias. Para a aplicação do referido postulado, há que se fazer a análise da *adequação*, *necessidade* e *proporcionalidade em sentido estrito* da medida.

19. O postulado da proibição de excesso, que não se confunde com a proporcionalidade, proíbe a restrição excessiva de qualquer direito fundamental. Nesse sentido, em relação às obrigações acessórias, o postulado serve como instrumento para verificar o eventual desrespeito ao direito à livre iniciativa e aos direitos inerentes à personalidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Periódicos

ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, n. 215, p. 151-179, jan-mar 1999.

_____. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 7, outubro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 de março de 2006

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 6, setembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 30 de abril de 2003.

BITTAR, Carlos Alberto. Tutela judicial civil de direitos personalíssimos. **Revista dos Tribunais**, v. 718, p.13-17, ago. 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas ‘obrigações acessórias’. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 17, p. 381-386, jul-set 1971.

CAVALLI, Cássio Machado. A compreensão jurídica do dever de razoabilidade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo: **Revista dos Tribunais**, n. 50, p. 220-243, jan./mar. 2005

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de Dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo, v. 1, p. 141-154, out./dez. 1992.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Obrigação Tributária Acessória. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 36, p.191, abril-junho.1986.

MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da Obrigação acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 96, p.29-35, set. 2003.

_____. Obrigação tributária Acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 24, p.61-67, set. 1997.

WARREN, Samuel D.;BRANDEIS, Louis D. The right to privacy. **Harvard Law Review**, Cambridge, v. 4, n. 5, p.193-220, 1891

Livros

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**, trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales, 1993.p. 111

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências Reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica**. Perelman, Toulmin, MacCormick, Alexy e outros. São Paulo: Landy, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARROS, Suzana de Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais**. Brasília, DF: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus., 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Ciência Feliz**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. **Obrigação Tributária**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado**. 2.ed. Porto Alegre: Fabris, 1992.

CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

COMELLA, Víctor Ferreres. **Justicia constitucional y democracia**. Madri:Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997.

COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, Lançamento e Relação Jurídica Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CUÉLLAR, Leila. **As Agências Reguladoras e seu Poder Normativo**. São Paulo: Dialética, 2001.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ELLIS, Evelyn (Org.). **The Principle of Proportionality in the Laws of Europe**. Oxford: Hart Publishing, 1999.

EMILIOU, Nicholas. **The Principle of Proportionality in European Law: A Comparative Study**. London: Kluwer Law, 1996. European monographs

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade**. 4^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Existe um espaço, no saber jurídico atual para uma teoria crítica? In: PLASTINO, Carlos Alberto (org.) **Crítica do direito e do estado**. São Paulo: Graal, 1984

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito: técnica, decisão, dominação**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

GASPARINI, Diógenes. **Poder Regulamentar**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GONZALEZ, Jose Ignacio Lopez. **El Principio General de Proporcionalidad em Derecho Administrativo**. Sevilla: Ediciones del Instituto Garcia Olviedo, 1988.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Lançamento Tributário e “Autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACOMBE, Américo. **Obrigação Tributária**. Florianópolis: Obra Jurídica Editora, 1996.

MACCORMICK, Neil (org); SUMMERS, Robert (org.). **Interpreting Precedents: A comparative Study**. Brookfield: Ashgate, 1997

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, v. 2

_____. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.

_____. (Coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais : Centro de Extensão Universitária, 2005. (Pesquisas Tributárias. Nona Série, 11).

MENDES, Gilmar. **Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1996

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 4. ed. rev. aumentada e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NOVOA, César García. **El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado : ESMAFE, 2003.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Obrigação Tributária Acessória**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

SUNDFELD, Carlos Ari. Serviços Públicos e Regulação estatal: Introdução às Agências Reguladoras. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Coordenador). **Direito Administrativo Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TRIBE, H. Laurence. **On reading the Constitution**. Cambridge: Harvard University Press, 1991.

ZOCKUN, Maurício. **Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.