

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Marcelo José Luz de Macêdo

Sobreposição de obrigações tributárias acessórias:
uma análise sob a ótica dos direitos fundamentais

Mestrado em Direito

São Paulo

2016

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Marcelo José Luz de Macêdo

Sobreposição de obrigações tributárias acessórias:
uma análise sob a ótica dos direitos fundamentais

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

São Paulo

2016

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Marcelo José Luz de Macêdo

Sobreposição de obrigações tributárias acessórias:
uma análise sob a ótica dos direitos fundamentais

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

Aprovado em: ____/____/____.

Banca Examinadora

Professora Doutora Regina Helena Costa (Orientadora)

Instituição: PUC-SP

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor (a) Doutor (a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor (a) Doutor (a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Essa dissertação não se realizaria sem o apoio e o incentivo financeiro concedido pela CNPq.

AGRADECIMENTOS

Na tarde de 24 de setembro de 2015, enquanto celebrava Vésperas na Catedral de São Patrício, em Nova Iorque, o Papa Francisco afirmou em sua homilia que os pilares da vida espiritual são a gratidão e o trabalho.

Não estamos em Nova Iorque, tampouco na presença do Santo Padre. Mas para um nordestino potiguar, qualquer acolá já pode-se dizer no “estrangeiro”. E para quem tem fé, Deus estará sempre a nos acompanhar.

Já vem chegando o entardecer e, terminado mais esse trabalho, é hora de agradecer. Primeiramente a Deus, não só pelas graças desse dia, mas por nos acompanhar e nos levantar em todas as nossas quedas. Sem ele nada disso teria sido possível.

Mas ele não conseguiria isso sozinho. Neste momento, preciso agradecer a quatro pessoas em especial: meu pai, Virgílio Fernandes de Macêdo Júnior; minha mãe, Patrícia Silva Luz de Macêdo; meu irmão, Virgílio Fernandes de Macêdo Neto – vocês são os bens mais precisos dessa vida; e, por fim, o amigo Robson Maia Lins. Palavra nenhuma seria capaz de traduzir o sentimento de gratidão guardado no peito.

Outros agradecimentos precisam ser registrados. À toda minha família, na qual faço representar pelas minhas avós Célia Maria da Silva Luz e Maria de Jesus Silva (*in memoriam*), por todo o sustento e amparo. À minha estimada orientadora Regina Helena Costa, exemplo de jurista e professora, que não mediu esforços para que essa dissertação pudesse ser concluída. Ao professor Renato Lopes Becho pelos constantes e preciosos ensinamentos. Ao amigo Marcio Cesar Costa, meu primeiro “Mestre” ainda nos bancos da especialização do IBET-SP.

Por último, não menos importante, agradeço a todos os amigos alagoanos, cariocas, capixabas, mineiros, paraibanos, paulistas, pernambucanos, piauienses e de todo esse Brasil, os quais fossem agradecidos um a um, com certeza, daria uma lista do tamanho desse trabalho.

RESUMO

Sem dúvida alguma a Constituição Federal se apresenta como o pilar fundamental de todo o ordenamento jurídico brasileiro. Imerso nesse ambiente constitucional de Direito, verifica-se um visível esforço em se tutelar uma série de direitos fundamentais, dentre os quais o livre exercício de atividade econômica e o direito de propriedade, especialmente através de alguns princípios jurídicos, como os da razoabilidade, proporcionalidade e praticabilidade, que devem irradiar efeitos sobre todo o ordenamento jurídico tributário. Nesse contexto, há de se ter em mente que o plexo normativo tributário não é composto apenas da obrigação de pagar o tributo. No presente estudo, importa destacar o específico campo das obrigações acessórias. Estas impõem uma relação jurídica cujo objeto (elemento prestacional) designa comportamentos ou prestações, positivas ou negativas, de fazer ou não fazer, do particular em cooperação com o Poder Público, no interesse da arrecadação e fiscalização tributária. Não apresentam caráter arrecadatório, razão pela qual também são chamadas deveres de cooperação. Compõem os chamados custos de conformidade. Por limitar direitos fundamentais, sua instituição somente é admitida em casos estritamente específicos e necessários. Todavia, mais recentemente, tem-se verificado por parte do Estado uma instituição excessiva de obrigações acessórias que em nada auxilia a atividade de fiscalização ou arrecadação tributária, mas apenas torna complexa e onerosa a atividade do particular. Em alguns casos é possível visualizar verdadeira sobreposição de obrigações, que ao cabo cumprem uma mesma finalidade. O objetivo da presente dissertação é singelo. A partir da análise do sistema constitucional tributário, pretende-se demonstrar que a atual sistemática de instituição e cumprimento das obrigações acessórias afeta drasticamente direitos fundamentais dos contribuintes, o que poderia ser evitado se alguns princípios jurídicos fossem levados em consideração.

Palavras-chave: Sistema constitucional tributário. Direitos fundamentais. Obrigação tributária acessória. Limites.

ABSTRACT

Undoubtedly the Constitution itself as the fundamental pillar of all the Brazilian legal system. Immersed in this Constitutional environment law, there is a visible effort to protect a number of fundamental rights, among which exsurgem property rights and freedom, especially through some legal principles, such as the reasonableness and proportionality, that should radiate effects on all tax law. In this context, one should keep in mind that the tax normative plexus is composed not only of the obligation to pay tribute. In the present study, it is important to highlight the specific field of accessory obligations. These impose a legal relationship whose object (prestacional element) refers to behavior or performance, positive or negative, to do or not do, the particular in cooperation with the government in the interest of tax revenues and inspections. They do not have a pecuniary nature, which is why they are also called for cooperation duties. Make up the so-called compliance costs. To limit fundamental rights, your institution is only permitted in strictly specific and necessary cases. However, more recently it has been found by the state excessive imposition of accessory obligations which in no way helps the control activity or tax revenue, but only makes it complex and costly to particular activity. In some cases you can view real overlapping obligations that the cable fulfill the same purpose. The aim of this dissertation is simple. From the tax constitutional system analysis, we intend to demonstrate that the current system of institutions and compliance of ancillary obligations drastically affects the fundamental rights of taxpayers, which could be avoided if some legal principles were taken into consideration

Keywords: Constitutional tax system. Fundamental rights. Accessory tax obligation. Limits.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	REDE CONCEITUAL BÁSICA: A IMPORTÂNCIA DE UMA TEORIA FILOSÓFICA DO DIREITO	14
2.1	Jusnaturalismo	16
2.2	Positivismo jurídico	17
2.3	Realismo jurídico	19
2.4	Pós-positivismo	22
2.5	Nossa forma de enxergar o direito	25
3	A IDÉIA DE SISTEMA JURÍDICO	27
3.1	Sistema constitucional tributário	28
3.2	Elementos do sistema: a norma jurídica como produto da interpretação	31
3.2.1	Tipologia da norma jurídica	33
3.2.1.1	Critério do comportamento prescrito e da justificação exigida	34
3.2.1.2	Critério da contribuição ao caso concreto	35
3.2.1.3	Critério da fundamentalidade	36
3.2.2	Força normativa e função dos princípios	37
3.2.3	Objetividade e interpretação dos princípios constitucionais	40
3.3	A relação das obrigações acessórias com o sistema constitucional tributário	42
4	ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA SISTEMÁTICA BRASILEIRA	43
4.1	Disciplina da fiscalização tributária	46
4.1.2	Dever de colaboração do particular	49
4.2	Novos paradigmas para a Administração Tributária no direito contemporâneo	54
4.2.1	Supremacia do interesse público	58
4.2.2	Legalidade	62
4.2.3	Impessoalidade	65
4.2.4	Moralidade	67
4.2.5	Publicidade	70
4.2.6	Eficiência	72
4.3	A materialização do dever de colaboração através da obrigação tributária acessória	75
5	TEORIA GERAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA	77
5.1	Noções preliminares sobre a obrigação jurídica	77
5.2	Considerações sobre a obrigação tributária acessória	80
5.2.1	Dicotomia entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória	80
5.2.2	Conteúdo e alcance da expressão “legislação tributária”	82

5.3	Avaliação crítica a respeito da terminologia “obrigação acessória”	86
5.3.1	A questão da patrimonialidade	87
5.3.2	A questão da acessoriedade	90
5.4	Funções	93
5.4.1	Espécie de obrigações acessórias na conjuntura brasileira	95
6	A DISTORÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS	98
6.1	Obrigações acessórias e os custos de conformidade no Brasil	99
6.2	A complexidade das obrigações acessórias e a ideia de sobreposição	103
6.2.1	O regime do Simples Nacional	112
6.2.2	O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)	115
6.3	Desvio de poder e instituição de obrigações acessórias	124
6.3.1	A sanção pelo descumprimento da obrigação como instrumento de arrecadação	126
6.4	A proteção do contribuinte diante da complexidade do sistema	132
7	EIS QUE SURGE UMA NOVA TENDÊNCIA: DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE	133
7.1	A constitucionalização do direito	133
7.2	O que são direitos fundamentais	136
7.3	Entendendo as limitações dos direitos fundamentais	140
8	REFLEXÕES SOBRE A REALIDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	144
8.1	Direitos fundamentais do contribuinte	145
8.1.1	Estatuto do contribuinte	148
8.1.2	O contribuinte pessoa jurídica como destinatário de direitos fundamentais	150
8.2	O excesso de obrigações acessórias como obstância ao exercício dos direitos fundamentais do contribuinte	151
8.2.1	Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade	156
9	CONSIDERAÇÕES FINAIS	166
	REFERÊNCIAS	170

1 INTRODUÇÃO

A atividade tributária não consiste em fenômeno recente. Desde os tempos mais antigos se observa a existência de algum instrumento capaz de garantir a manutenção do Estado na concretização de seus fins. O tributo, decerto, acompanhou a evolução do homem e a criação das primeiras sociedades organizadas, razão pela qual se ousa dizer que o surgimento destas se confunde com a própria origem da tributação.

Isso não implica sustentar que o tributo ou o direito tributário sempre existiram tal qual nos moldes atuais, mas simplesmente significa reconhecer que o Estado sempre necessitou de um instrumento capaz de garantir sua subsistência. Diante do compromisso em satisfazer os interesses do bem comum, o Estado precisa dispor de todo um aparelhamento indispensável à sua organização e à estabilidade da sociedade. Ainda que, com o passar do tempo, a tributação tenha assumido uma série de outras finalidades, como a de induzir o desenvolvimento nacional.

Reconhecida a historicidade desse fenômeno milenar, importa mencionar que a presente dissertação não se preocupa com a história da tributação, com a função do tributo, tampouco com o regime jurídico da obrigação tributária em si – pagar tributo. A intenção é apenas evidenciar que desde sempre a sociedade humana vem lidando com essa figura, bem como há tempos os estudiosos – não só do direito, mas também da contabilidade ou da economia, dentre outros – investigam o tema.

Eis que surge uma preocupação. Muito se estuda o tributo propriamente dito e pouco se atenta para outras variantes do objeto. A Fazenda Pública parece ter percebido bem a questão a partir do momento em que passa a instituir excessiva e desnecessariamente uma série de obrigações outras – que não patrimoniais – para suprir incumbências que – pelo menos *a priori* – deveriam ser suas; ou até mesmo como forma indireta de arrecadação – quando seu descumprimento implica na imposição de multas pecuniárias.

Fala-se, então, das obrigações acessórias – também conhecidas como deveres instrumentais – que diante da atual sistemática tributária brasileira, desempenham papel dos mais relevantes. Estão presentes em todo ato de pagamento da obrigação tributária, já que seu adimplemento não decorre da simples entrega da quantia monetária ao fisco, pressupondo, certamente, o preenchimento de alguma guia de informação.

Elas designam comportamentos ou prestações, positivas ou negativas, de fazer ou não fazer, do particular – contribuinte ou terceiros relacionados – em cooperação com o Poder

Público, no interesse da arrecadação e fiscalização tributária. Consiste em atividade auxiliar desempenhada pelo sujeito passivo ou terceiros em cooperação com o Poder Público. Em outras palavras, contribuem para a fiel aplicação das diversas normas jurídicas tributárias instituidoras de obrigação tributária.

Ocorre que, ultimamente, ao que tudo indica, muitas vezes esses comportamentos ou prestações vêm sendo disciplinados de maneira desproporcional e imprevisível. Se assim o for, é possível constatar uma verdadeira sobrecarga aos cidadãos, que precisam cumprir com uma série de obrigações, arcando com elevados ônus financeiros e sofrendo óbices ao desempenho regular de suas atividades. Trata-se de hipótese de sobreposição de obrigações que, em última análise, terminam por apresentar uma mesma finalidade ou motivação.

Em regra, a atividade de arrecadação e fiscalização tributária deve ser exercida pelo próprio Poder Público, representado na figura da Administração Tributária. É esta quem detém os meios materiais e pessoais adequados ao fiel cumprimento da legislação tributária. Ao cidadão cabe tão somente o dever de colaborar, através de comportamentos ou prestações, positivas ou negativas, de fazer ou não fazer, desde que estritamente imprescindíveis, de modo que sua inobservância acarrete prejuízos ao Fisco.

Com efeito, o que tem acontecido na prática é uma crescente tentativa de repassar a maior parte da responsabilidade pela arrecadação e fiscalização tributária do Estado aos particulares, em uma verdadeira inversão de valores.

O que se vê nesse novo ambiente tributário é uma imposição – cada vez maior – para que todas as informações sejam prestadas pelo próprio contribuinte e terceiros envolvidos com as operações e situações tributadas, cabendo ao Fisco somente verificá-las posteriormente.

Ainda que por vezes essa transferência de responsabilidade seja necessária diante da evidente falta de estrutura e eficiência do Poder Público, não se pode admitir que ocorra de qualquer maneira, principalmente, de forma abusiva e desnecessária.

De fato, as obrigações acessórias são imprescindíveis ao funcionamento de qualquer sistema tributário que se pretenda justo e eficiente. O que se quer demonstrar é que sua instituição precisa ser muito bem pensada e ponderada para não desvirtuar a lógica do sistema. Se é verdade que a colaboração do particular é importante à fiscalização, também é verdade que ela deve ser imposta somente em casos de estrita necessidade, sempre com devida cautela, de modo a respeitar todo o ordenamento jurídico.

Há tempos que esses procedimentos tributários – de natureza instrumental ou formal – vêm se tornando cada vez mais complexos e extensos, ainda que novas tecnologias tenham se

desenvolvido, dando surgimento a procedimentos alicerçados em meios eletrônicos, supostamente mais simples e eficientes, a exemplo do SPED. Porém, se estes também não forem pensados e não estiverem muito bem estruturados, acabarão gerando mais prejuízos, do que propriamente benefícios ao contribuinte.

Por isso se mostra imprescindível uma visão aprofundada a respeito do arcabouço metodológico do tema das obrigações acessórias, assim como do seu regime jurídico. Antes disso, porém, necessário estabelecer algumas premissas. A compreensão do sistema jurídico brasileiro é crucial. Entender o que é direito – através de suas várias teorias –, os elementos que compõem esse objeto e como eles se relacionam, são questões que necessitam de um melhor esclarecimento.

O ponto de partida desse estudo é demonstrar que o sistema jurídico brasileiro encontra em seu ápice a Constituição Federal, responsável pela sua manutenção, preservação e harmonia. A Constituição Federal desfruta tanto de uma supremacia formal como material, representada pela sua eficácia normativa. Todo o sistema jurídico deve ser compreendido e construído sob a sua lente, de modo a concretizar os próprios valores eleitos pela sociedade e nela consagrados.

É nesse contexto que se encontram os direitos fundamentais do contribuinte como pilstras basilares do direito tributário e que ocupam lugar de destaque no cenário jurídico. Há tempos que os direitos fundamentais deixaram de ser uma mera manifestação retórica e conceitual, destituídos de um sentido claro e determinado, fruto de um direito dito natural, para se transformarem em vetores principiológicos, com sentido prescritivo e que desempenham um papel fundamental na preservação do sujeito – seja ele pessoa física ou jurídica.

É preciso reconhecer que uma definição única e objetiva a respeito dos direitos fundamentais ainda não é possível. Sua compreensão não é tarefa simples. O que não impede de considerar que constituam os pilares fundamentais do sistema jurídico, caracterizados como as mais lúdimas garantias dos cidadãos perante a ordem jurídica, motivo pelo qual sua proteção deve consistir em objetivo permanente não só de cada cidadão, mas de todo o Estado.

Por isso, a impreterível necessidade de respeito total aos direitos fundamentais dos indivíduos em sociedade. Ao poder público incumbe uma atuação tanto positiva, quanto negativa. Enquanto a primeira está relacionada à implementação dos valores fundamentais, a segunda pressupõe a salvaguarda desses mesmos valores.

Não mais se enxerga o tributo como o ponto central da relação jurídica tributária. Sob essa nova perspectiva, diz-se, então, que o contribuinte assume o centro do direito tributário. Nesse ponto, o texto constitucional é claro ao asseverar que a República Federativa do Brasil tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana.

Este dispositivo se transporta ao estudo da disciplina do direito tributário, o que lhe confere uma nova acepção no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, tanto o Legislativo como o Judiciário e o Executivo devem respeitar e preservar o cidadão em conformidade com os valores assumidos pelo ordenamento jurídico. Mas não é só; muitas vezes o direito tributário irá lidar com realidades criadas pelo próprio ordenamento jurídico, que são as pessoas jurídicas, também merecedoras de proteção do Estado.

Ao importar essas lições para a obrigação acessória conclui-se que sua imposição somente se justifica quando estritamente necessária para verificar ou concretizar uma outra relação jurídica tributária – “dita principal”. Elas não apresentam um fim em si mesmo. Trata-se de uma relação instrumental que deve ostentar os traços da razoabilidade e da proporcionalidade, de modo a onerar o mínimo possível os sujeitos responsáveis pelo seu adimplemento, sempre respeitando a dignidade do contribuinte diante de possíveis abusos do Estado.

Esta exigência reflete nada mais que a defesa da Lei Fundamental, através da prevalência do direito de propriedade e liberdade.

Consiste em compromisso inarredável tomar partido dos direitos fundamentais diante das mais diversas práticas desproporcionais do Estado, que insiste em pretender com a sobreposição de obrigações acessórias um incremento na atividade de arrecadação, causando transtornos aos particulares e, indiretamente, ao desenvolvimento da economia nacional.

2 REDE CONCEITUAL BÁSICA: A IMPORTÂNCIA DE UMA TEORIA FILOSÓFICA DO DIREITO

Antes de pretender adentrar no estudo do tema central desta dissertação, algumas premissas merecem ser destacadas. A principal delas, sem dúvida, corresponde à corrente jurídico-filosófica empregada na construção das reflexões e conclusões do trabalho.

Não se planeja um estudo pormenorizado das várias teorias do direito, mas é primordial assinalar aquela(s) adotada(s) como pressuposto(s) para sistematizar os posicionamentos dogmáticos e interpretativos em relação ao objeto.

Um sistema referencial é essencial para qualquer estudo científico. Paulo de Barros Carvalho caminha nessa direção ao informar que “o discurso da Ciência será tanto mais profundo quanto mais se ativer, o autor, ao modelo filosófico por ele eleito para estimular sua investigação.”¹

É por se atribuírem características dentro de um sistema de referência que os objetos adquirem significado. Por isso a importância de se adotar uma teoria, ou melhor, um conjunto de informações direcionadas ao intérprete que busca identificar e compreender um objeto ou uma realidade. Ela é fundamental à construção do conhecimento e possibilita obter um raciocínio crítico e voltado ao sentido do saber crítico.

Maria Helena Diniz adverte que “o conhecimento de algo está condicionado pelo sistema de referência daquele que conhece, logo, não há conhecimento absoluto, pois ele só pode ser relativo.”²

Um conhecimento que se pretenda jurídico também deve seguir essa lógica. Todavia, referido conhecimento presume a demarcação do conceito de direito. É aqui que reside um dos grandes problemas da epistemologia (estudo do conhecimento científico). Não há uma definição única e universal capaz de abranger as incontáveis situações em que o direito se manifesta, dada a variedade de elementos e particularidades que ele apresenta. Existem muitas maneiras de entender o direito.

Dentro dessa diversidade de acepções, é necessário optar por uma teoria filosófica – que se acredita mais coerente – para compreender e construir o direito. Entretanto, há de se advertir que a ninguém é dado o monopólio da palavra “direito”³ – fenômeno social complexo

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p.3.

² DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica, à lógica jurídica, norma jurídica e aplicação do direito. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.32.

³ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 4.ed. São Paulo: Edipro, 2008. p.34.

e multifacetado –, de modo que sua análise está condicionada à postura tomada pelo sujeito ao interpretá-lo.

Há pelo menos 2.500 anos – desde os gregos clássicos – que o ser humano vem buscando uma resposta definitiva para o conceito de direito.

Acerca desse problema, assim se manifesta Lourival Vilanova:

Ainda não se entendem, cientistas e filósofos do direito, sobre a definição do direito. As causas da diversidade de definição são muitas. Entre outras, a complexidade do objeto jurídico, os pressupostos filosóficos que servem de base às definições, os pontos de vista mediante os quais se considera o direito – ora a forma, ora o conteúdo, ora o valor, a natureza sociológica etc. –, de sorte que a definição do jurista, a do filósofo, até mesmo a decorrente do fato da especialização num ramo do direito, ostentam ampla discrepância, não meramente verbal, mas de substância.⁴

Dentre as diversas acepções do termo, o presente trabalho se pauta naquela que designa a realidade jurídica. Já dentre as várias teorias voltadas ao estudo do direito como realidade jurídica, algumas são de suma relevância para futuras conclusões, de modo que se torna forçoso esquematizá-las. São elas: o naturalismo, o positivismo, o realismo e o pós-positivismo.

Importante mencionar que a tarefa de se posicionar por uma dentre as várias correntes jurídico-filosóficas não é tão simples quanto parece. Aliás, ao que tudo indica, trata-se de tarefa improvável. Estes pensamentos estão entrecortados por ideias que se reciclam no tempo e assumem novas feições que refletem determinado contexto. O leitor mais atento irá constatar que o que ocorre muitas vezes é a mistura de algumas características dos diferentes enfoques, sempre no intuito de se obter melhores resultados práticos.

Conforme ensina Maria Helena Diniz:

O cientista está autorizado a escolher seu itinerário, mas isto em função do ponto de vista sob o qual estudará seu objeto. Deve descobrir a rota exata que conduza aos fins que persegue. O sucesso de uma investigação científica depende do método adotado. Sem um método que dê coerência e sentido à operatividade científica, as tentativas de conhecer desembocam em experimentos sem consistência.⁵

Não há autonomia onde não haja capacidade de reflexão. O cientista encontra-se em constante relação dialética com suas reflexões – em fluxos de avanço e retrocesso, resguardo e abandono. Por isso a importância de um caminho seguro e coerente a ser trilhado na busca

⁴ VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito de direito. In: **Escritos jurídicos e filosóficos**. v.1. São Paulo: Axis mundo, 2003. p.1.

⁵ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica, à lógica jurídica, norma jurídica e aplicação do direito. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.47.

pelos fundamentos de uma teoria. Feita a ponderação, é possível seguir para uma breve análise das posições epistemológicas voltadas ao estudo das estruturas da realidade jurídica.

2.1 Jusnaturalismo

A corrente do direito natural ou do jusnaturalismo remete ao método pelo qual os primeiros homens passaram a se defrontar com o direito, consubstanciado, até então, como uma ordem legal de origem natural. Como o próprio nome sugere, parte do pressuposto de que as normas são inerentes à própria natureza humana, independente do legislador.

Nesse sentido, afirma-se desnecessária a regulação da sociedade pelo Estado, visto que as relações entre eles seriam implicitamente reguladas por uma ordem natural prévia e baseadas no senso de justiça. O Estado tão somente ratifica essa regulação através da positivação das leis naturais, a fim de garantir maior estabilidade.

Segundo observa Cláudio De Cicco,

todos os povos iniciam sua trajetória com a ideia da sacralidade da moral e do direito, sendo este de natureza imutável, enquanto a mutabilidade nasce da contingência histórica. A observação de tal mutabilidade introduz a concepção de um direito natural (por comparação), uma noção de lei superior a ser procurada.⁶

Esse conceito de ordem natural não é uníssono. Com o passar do tempo, essa ideia não permaneceu estática e imutável. Algumas posições – dentro do próprio direito natural – surgiram para tratar dessa denominada ordem natural. Assim, costuma-se dividir – sem prejuízo de outras existentes – o naturalismo em três fases distintas: divino, racional e valorativo.

Através da visão religiosa o conceito de direito se confunde com o de justiça divina, representada por uma ordem normativa superior – a vontade de um ser supremo – traduzida ou intermediada pelos sacerdotes.⁷

⁶ DE CICCO, Cláudio. **História do pensamento jurídico da filosofia do direito**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.48.

⁷ Exemplo curioso é o da República Islâmica do Irã, país localizado na Ásia Ocidental, que ainda hoje mantém uma forte relação entre o direito e a religião. Sua Constituição de 1979 se baseia em princípios e normas do islamismo e toda sua legislação gira em torno do Alcorão e do Suna – Livros sagrados do Islã. O Alcorão é a palavra de Alá (Deus) e o Suna narra como o profeta Maomé aplicou e ensinou o Islã. O art.2º da Constituição, por exemplo, contém a seguinte redação: Article 2. The Islamic Republic is a system based on belief in: 1.the One God (as stated in the phrase "There is no god except Allah"), His exclusive sovereignty and the right to legislate, and the necessity of submission to His commands; 2.Divine revelation and its fundamental role in setting forth the laws; 3.the return to God in the Hereafter, and the constructive role of this belief in the course of man's ascent towards God; 4.the justice of God in creation and legislation; 5.continuous leadership (imamah) and perpetual guidance, and its fundamental role in ensuring the uninterrupted process of the revolution of Islam; 6.the exalted dignity and value of man, and his freedom coupled with responsibility before God; in which equity, justice, political, economic, social, and cultural independence, and national solidarity are secured by recourse to: 1.continuous ijtihad of the fuqaha' possessing necessary qualifications, exercised on the basis off the Qur'an and the Sunnah of the Ma'sumun, upon all of whom be peace; 2.sciences and arts and the most advanced results of human experience, together with the effort to

Já o naturalismo racional – que teve bastante força até o século XIX aproximadamente – apresenta como contraponto a superação dessa vontade divina pela ideia do homem, que por ser racional, se utiliza dessa razão a partir dos acontecimentos naturais na busca pelo justo, agindo à procura de sua sobrevivência e prosperidade.

Por fim, a ideia do jusnaturalismo valorativo leva em conta a própria ideia de justo. Renato Lopes Becho assevera que, “em termos muito simplificados, para o direito valorado, as leis postas pelas autoridades instaladas no poder devem ser confrontadas com o senso de justiça (ou de outro valor moral, estudado pela ética).”⁸

Diante dessa variedade de perspectivas, sua conceituação torna-se uma empreitada arriscada. Mas, de forma breve e simples, ele pode ser traduzido na existência inequívoca de um direito fundado na própria origem das coisas, enraizado em uma vontade originária, quer dizer, prévia ao próprio existir, e intrinsecamente relacionado com a noção de justiça.

Nessa mesma direção, Braulio Bata Simões afirma que “o jusnaturalismo sustenta, em sua concepção filosófica, a prevalência de valores, como justiça (Radbruch) e liberdade (Kant), sobre as regras positivas.”⁹

O direito natural é identificado a partir da sua fonte, que nunca é diretamente a legislação, mas sempre algo superior, inerente à própria condição humana, tal qual posto pela natureza, com vista a se alcançar a justiça social. E em tendo sua origem na própria essência do homem, ostenta como característica os traços da universalidade e da imutabilidade.

2.2 Positivismo jurídico

A visão do direito positivo surge paralelamente à criação das primeiras legislações escritas e sistematizadas como verdadeiro distanciamento ao direito natural. É necessário prevenir para o fato de que dentro dessa mesma corrente jurídico-filosófica há uma série de diferentes e variadas posturas, mas todas com uma mesma linha de pensamento com traços característicos, cujo ponto comum consiste no tecnicismo formal, ou seja, o direito como criação do homem e limitado ao regramento positivo. Para esse estudo, interessa especificamente o positivismo normativo ou jurídico.

advance them further; 3.negation of all forms of oppression, both the infliction of and the submission to it, and of dominance, both its imposition and its acceptance. (Disponível em: <http://www.iranonline.com/iran/iran-info/government/constitution-1.html>. Acesso em: 15 mar. 2016) .

⁸ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.162.

⁹ SIMÕES, Braulio Bata. **Execução fiscal e dignidade da pessoa humana**. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p.37.

Referida expressão ganhou destaque com a publicação da *Teoria Pura do Direito*, de Hans Kelsen, que ao lançar as bases de suas pesquisas buscou edificar uma Ciência do Direito autônoma, dissociada de valores morais, sociológicos, filosóficos, políticos, culturais, históricos, religiosos etc., quer dizer, desprovida de influências externas. O prefácio de sua obra apresenta uma importante consideração:

[...] com ‘pura’ teoria do Direito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhes são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental.¹⁰

Há uma constante busca pelo isolamento do método jurídico a partir da utilização do dualismo neokantiano entre as categorias do ‘ser’ e do ‘dever ser’. Por meio dessa relação seria possível identificar o fenômeno jurídico (dever ser) – regido pela imputabilidade – do fenômeno não jurídico (ser) – submetido às leis da causalidade.

Não é que o direito seja puro, mas a Ciência do Direito se pretende pura. Essa purificação metodológica ocorre basicamente a partir de dois processos. Primeiro, afastando o direito de toda e qualquer influência sociológica, de modo a evidenciar apenas a norma jurídica. Depois, retirando do direito toda e qualquer ideologia política, religiosa, bem como os aspectos valorativos. Por essa perspectiva, Hans Kelsen é claro ao argumentar:

Direito e justiça são dois conceitos diferentes. O Direito, considerado como distinto da justiça, é o Direito positivo. É o conceito de Direito positivo que está em questão aqui; e uma ciência do Direito positivo deve ser claramente distinguida de uma filosofia da justiça.¹¹

Enquanto o direito natural sustenta a prevalência de valores, o direito positivo se preocupa com o direito posto e legislado. Em outras palavras, sua doutrina tem como fundamento primeiro o formalismo legal, na qual a norma jurídica é o alicerce de sustentação do direito. Nas lições de Aurora Tomazini de Carvalho, “o problema do jurista resume-se em saber como as normas jurídicas se articulam entre si, qual seu fundamento de validade e qual critério a ser adotado para definir-lhes unidade sistêmica.”¹²

Decerto que o direito positivo surgiu propriamente como fundamentação e sustentação aos Estados legislativos. A lei representa a única fonte do direito, o que acarreta

¹⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p.1.

¹¹ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p.8.

¹² CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p.83.

essencialmente um poder excepcional ao sujeito competente para sua criação. Lei posta é lei válida, o que por si só implica obrigatoriamente o seu acatamento.

Para Hans Kelsen, “o problema da Justiça, enquanto problema valorativo, situa-se fora de uma teoria do Direito que se limita à análise do Direito positivo como sendo a realidade jurídica.”¹³ Se algo está previsto em lei, não cabe discutir a respeito da justiça, quer dizer, lei posta é lei justa. O que se busca é tão somente garantir a autonomia, a neutralidade e a objetividade da ciência jurídica.

A característica mais marcante do positivismo é a sistematicidade que se pretende dar ao direito e a garantia dos valores da certeza do direito e da previsibilidade. Sob essa concepção, toda a arquitetura jurídica de um Estado encontra-se retratada por meio das leis, escritas e organizadas.

2.3 Realismo jurídico

A valorização do realismo jurídico teve início aproximadamente no início do século XX. Em sua essência, não se distingue com força suficiente do positivismo jurídico – talvez por isso, parte da doutrina o considere uma derivação deste. A principal diferença seria o fato de que no realismo a fonte ejetora de normas não está propriamente na legislação, mas nas decisões judiciais. Ou seja, há uma mudança na autoridade detentora do poder, que passa a ser o Poder Judiciário. Por isso, o direito se confunde com aquilo decidido pelos juízes.

Nas lições de Renato Lopes Becho, “o realismo jurídico é uma variante do positivismo por não realçar – ou até mesmo negar – a vinculação entre os valores morais e o direito.”¹⁴ A partir do momento em que o poder está nas mãos do Judiciário, é possível concluir que o ponto central das leis é sua eficácia. Ora, ainda que a lei posta pelo legislativo seja existente e válida, de nada adiantará se não for aplicada – a ênfase passa a ser a eficácia normativa.

A jurisprudência assume um papel de destaque nesse contexto. É muito forte no realismo a ideia de que os juízes são os sujeitos mais apropriados para perceber o sentido das normas a partir do contato com o sistema jurídico.

Como decorrência de uma compatibilização natural, a corrente filosófica do realismo jurídico é normalmente relacionada ao sistema jurídico do *common law* – ainda que os termos não sejam sinônimos. Este teve origem na Inglaterra – onde dura até os dias de hoje – e sua denominação decorre justamente do fato de consistir no “direito comum do povo”, em

¹³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p.18.

¹⁴ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.194.

oposição aos diferentes costumes de tribos locais existentes à época. Os Estados Unidos da América também são referência contumaz de sistema jurídico que adota esse regime.

Para Colin Manchester e David Salter, “o *common law* consiste em regras jurídicas estabelecidas inteiramente por decisões judiciais, i.e. regras originadas de declarações feitas por juízes quando decidem casos que lhe são apresentados.”¹⁵

Um dos juristas mais emblemáticos e conhecidos do realismo jurídico norte-americano foi Oliver Wendell Holmes Jr. Como juiz da Suprema Corte daquele país, levou o pragmatismo jurídico ao limite. Em um de seus trabalhos mais conhecidos, *The path of the law* (O caminho das leis), chega a defender que tudo que é produzido enquanto texto e conhecimento jurídico pode ser resumido em previsões e conjecturas de como decidem os juízes. Aliás, essa é uma ideia muito forte e recorrente no realismo jurídico. Em passagem do texto ele reconhece que está a todo momento lidando com um problema de conceitos legais, do que constitui a lei. Alguns vão afirmar que se trata de algo diferente daquilo decidido pelos tribunais, outros que é um sistema racional, deduções de princípios éticos ou ainda axiomas admitidos, ou não, que podem coincidir com as decisões. Todavia, sob o ponto de vista de um possível infrator da lei, nada disso importa, pois bastaria saber o que os tribunais são propensos a fazer de fato.¹⁶ Assim, conclui Oliver Wendell Holmes Jr. que ¹⁷ “as previsões do que os tribunais irão fazer de fato, e nada mais que isso, é o que quero dizer com a lei.”

Por isso se afirma que a partir destas ideias, não mais se estuda aquilo que os juízes deveriam seguir, pois o que importa efetivamente é a análise daquilo que é decidido, que no final das contas é o que vale. Segunda essa lógica, é imprescindível ao intérprete do direito conhecer o modo como pensa e age o Poder Judiciário.

Uma das mais recorrentes críticas a essa postura se resume na afirmação de que ela tende ou pelo menos pretende privilegiar o subjetivismo do aplicador do direito em detrimento dos valores, certeza e previsibilidade do direito, corolários da segurança jurídica.

¹⁵ MANCHESTER, Colin; SALTER, David. Manchester and Selter on exploring the law: the dynamics of precedent and statutory interpretation, 2011. In: BECHO, Renato Lopes Becho. **O direito concorrencial na aproximação entre o civil law e o common law**. p.13. (aguardando publicação).

¹⁶ Disponível em: http://www.constitution.org/lrev/owh/path_law.htm Acesso em: 04 jul. 2016. Tradução livre e indireta, nossa. Do original consta: “The confusion with which I am dealing besets confessedly legal conceptions. Take the fundamental question, What constitutes the law? You will find some text writers telling you that it is something different from what is decided by the courts of Massachusetts or England, that it is a system of reason, that it is a deduction from principles of ethics or admitted axioms or what not, which may or may not coincide with the decisions. But if we take the view of our friend the bad man we shall find that he does not care two straws for the axioms or deductions, but that he does want to know what the Massachusetts or English courts are likely to do in fact.”

¹⁷ Disponível em: http://www.constitution.org/lrev/owh/path_law.htm. Acesso em: 04 jul. 2016. Tradução livre e direta, nossa. No original consta: “The prophecies of what the courts will do in fact, and nothing more pretentious, are what I mean by the law.”

Lourival Vilanova, ao se manifestar sobre o assunto, concorda que a jurisprudência coopera para o desenvolvimento do direito, todavia alerta para o fato de que ela encontra limites no próprio ordenamento, pois entende que

a decisão *dentro* do ordenamento, ainda que injusta, contém aquele mínimo de segurança, de ordem, de certeza, de um saber prévio do que se pode fazer e do que se deve evitar. O arbítrio judicial dá lugar à imprevisão da conduta judicial e à insegurança nas relações interindividuais.¹⁸

Neste contexto é possível concluir que a figura do juiz passa a assumir um papel de destaque dentro do ordenamento jurídico ao passo que a segurança jurídica é, conseqüentemente, preterida. Há uma maior desconfiança das normas e conceitos jurídicos e o direito se resume à análise das motivações e dos comportamentos dos órgãos jurisdicionais.

Em que pese o exposto, esse não parece ser o melhor raciocínio. E para aqueles que assim não o entendem, ao menos reconheça que ele precisa ser considerado com ressalvas.

A crença de que o realismo jurídico consiste em um direito convencionado exclusivamente pelos juízes tem sido desmistificada nos últimos anos pela própria realidade jurídica, principalmente diante da técnica dos precedentes judiciais. A experiência tem demonstrado que os sistemas de *common law* também são voltados para assegurar a unidade e o desenvolvimento do direito através da previsibilidade e da racionalidade – corolários da segurança jurídica.¹⁹

Embora os valores da previsibilidade sejam comumente identificados de maneira mais clara nos sistemas do direito continental europeu, a falta de uma legislação inteiramente codificada não compromete a racionalidade e a previsibilidade dos sistemas do *common law*, muito em função da aplicação da técnica dos precedentes.²⁰

Logo se percebe que não é adequado associar o realismo jurídico a um direito criado e ditado pelo Poder Judiciário. Renato Lopes Becho ensina que

o *judge-made law* não é sinônimo de juiz decide como quer, o que seria uma porta aberta para a temida ditadura judicial. O juiz faz o direito no Common Law por meio da aplicação dos usos e costumes imemoriais, bem como dos princípios gerais do

¹⁸ VILANOVA, Lourival. Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento. In: **Escritos jurídicos e filosóficos**. v.2. São Paulo: Axis mundo, 2003. p.489.

¹⁹ Uma consideração interessante é encontrada em: MARINONI, Luiz Guilherme. **A ética dos precedentes**: justificativa do Novo CPC. 2.ed. São Paulo: RT, 2016. p.13. Após permanecer algum tempo como *Visiting Scholar* na *Columbia University* nos Estados Unidos identificou que “os costumeiros e mitificados argumentos contrários aos ‘precedentes obrigatórios’, especialmente os de que esses, além de obstaculizarem a evolução do direito, seriam cabíveis apenas nos sistemas de menor conteúdo legislado ou naqueles em que o direito é criado pelos juízes, eram claramente improcedentes, estando a sua razão de ser na necessidade de se conferir estabilidade às decisões judiciais.”

²⁰ Tratando do tema, Guido Fernando Silva Soares explica que no *common law* “precedent é a única ou várias decisões de um appellate court, órgão coletivo de segundo grau, que obriga sempre o mesmo tribunal ou os juízes que lhe são subordinados”. (SOARES, Guido Fernando Silva. **Common law** – introdução ao direito nos EUA. São Paulo: RT, 1999. p.40).

direito, valendo-se da legislação aprovada no parlamento, quando for o caso, e aplicando os precedentes jurisprudenciais, que vêm sendo respeitados pelos níveis superiores de hierarquia judiciária nos últimos séculos.²¹

Se bem aplicado, o precedente judicial consiste no meio mais apropriado para adequar a legislação aos interesses do bem comum e aos fins sociais a que a lei se dirige. Somente assim valores consagrados constitucionalmente como liberdade e justiça são passíveis de experimentar – pelo menos a princípio – uma maior proteção, já que são os juízes que lidam efetivamente com os problemas sociais, cuidando para manter sempre em contato o direito e a realidade. Para Maria Helena Diniz, “o realismo jurídico busca a realidade efetiva sobre a qual se apoia e dimana o direito, não a realidade sonhada ou ideal. Para os realistas, o direito real e efetivo é aquele que o tribunal declara ao tratar do caso concreto.”²²

Ainda que uma norma vá de encontro aos fins da justiça social, cabe ao Judiciário – em uma postura verdadeiramente ativista – recorrer ao uso de princípios constitucionais para suprir omissões e corrigir violações, desde que isso não implique na criação de uma nova ordem, já que sua competência é limitada, de modo que não se pode ignorar livremente os precedentes, as normas constitucionais e as leis.²³

2.4 Pós-positivismo

O declínio da corrente positivista e os acontecimentos na Alemanha nazista se apresentaram como palco para o florescimento de novas teorias denominadas pós-positivistas. Perante esse cenário, necessário resgatar a essência do direito, a substância da lei e encontrar instrumentos capazes de tutelar os valores de justiça negados pelo direito legislado.

Dentre essas correntes, conveniente citar os direitos humanos. Renato Lopes Becho informa que “os direitos humanos significam o ressurgimento ou fortalecimento do direito natural valorativo, que significou a não aceitação da sociedade para a situação de controle estatal das fontes jurídicas”.²⁴

²¹ BECHO, Renato Lopes Becho. **O direito concorrencial na aproximação entre o civil law e o common law**.p.16. (aguardando publicação).

²² DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica, à lógica jurídica, norma jurídica e aplicação do direito. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.91.

²³ Um dado a merecer registro se deve ao fato de que tal afirmação não implica defender que o juiz pode simplesmente deixar de aplicar uma norma jurídica ao seu alvitre, por mero capricho. O próprio sistema jurídico prevê as hipóteses em que isso pode acontecer. São pelo menos seis: I) inconstitucionalidade; II) antinomias entre regras; III) interpretação conforme a Constituição; IV) nulidade parcial sem redução de texto; V) declaração de inconstitucionalidade com redução de texto; e VI) aplicação de um princípio jurídico. Esse último caso interessa especificamente aos propósitos da presente dissertação, de modo que será abordado mais a frente ao tratar dos elementos do sistema.

²⁴ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.232.

Diretamente relacionada às ideias do direito natural, mas dissociada de uma ênfase subjetivista, essa corrente atribui bastante relevância aos valores – principalmente aos valores humanos –, de modo que não basta apenas a lei em si, editada por uma autoridade competente mediante procedimento específico e objetivamente posta.²⁵

Seu objetivo é trazer concretude à ideia de Estado Constitucional de Direito²⁶ com a total prevalência dos princípios, não como um mero recurso retórico, mas como uma verdadeira forma de proteger e promover os direitos e garantias fundamentais do ser humano – pedra angular do sistema jurídico. Assentado na ascensão dos princípios, no reconhecimento da normatividade do texto constitucional e na essencialidade dos direitos fundamentais, essa corrente nitidamente privilegia os valores, em verdadeira tentativa de reaproximar a ética do direito.

Ela não ignora totalmente o positivismo, tampouco o realismo, pois verifica nos direitos humanos uma função normativa relevante e um papel proativo do Judiciário na função de criar o direito. A saber, há um aproveitamento do que ambas as teorias apresentam de relevante, na medida em que elas se complementam.

A antiga dicotomia entre direito natural e direito positivo se torna sem sentido com a ascensão dos direitos fundamentais ao posto de destaque nos ordenamentos jurídicos, que

²⁵ Em discurso proferido aos membros da Comissão Teológica Internacional em 2007, o Papa Bento XVI, ainda que imbuído de um propósito religioso e espiritual, apresenta de maneira oportuna a necessidade de se superar o direito positivo legalista, conforme se vê: mas precisamente por causa do influxo de factores de ordem cultural e ideológico, hoje a sociedade civil e secular encontra-se numa nova situação de extravio e de confusão: perdeu-se a evidência originária dos fundamentos do ser humano e do seu agir ético, e a doutrina da lei moral natural embate-se contra outras concepções que são a sua negação directa. Tudo isto tem enormes e graves consequências na ordem civil e social. Hoje, em não poucos pensadores parece predominar uma concepção positivista do direito. Segundo eles, a humanidade ou a sociedade, ou de facto a maioria dos cidadãos, torna-se a fonte derradeira da lei civil. O problema que se apresenta não é, portanto, a busca do bem, mas a do poder ou, ao contrário, o equilíbrio dos poderes. Na raiz desta tendência está o relativismo ético, em que alguns chegam a ver uma das principais condições da democracia, porque o relativismo garantiria a tolerância e o respeito recíproco das pessoas. Mas se fosse assim, a maioria de um momento tornar-se-ia a fonte última do direito. A história demonstra com grande clareza que as maiorias podem errar. A verdadeira racionalidade não é garantida pelo consenso de um grande número, mas somente pela transparência da razão humana à Razão criadora e pela escuta comum desta Fonte da nossa racionalidade. Quando estão em jogo as exigências fundamentais da dignidade da pessoa humana, da sua vida, da equidade do ordenamento social, ou seja, os direitos fundamentais do homem, nenhuma lei feita pelos homens pode subverter a norma escrita pelo Criador no coração humano, sem que a própria sociedade seja dramaticamente atingida naquilo que constitui a sua base irrenunciável. Assim, a lei natural torna-se a verdadeira garantia oferecida a cada um para viver livre e respeitado na sua dignidade, e defendido de todas as manipulações ideológicas e de todo o arbítrio e abuso da parte dos mais fortes. Ninguém poderá subtrair-se a este apelo. Se, por um trágico obscurecimento da consciência colectiva, o cepticismo e o relativismo ético chegassem a apagar os princípios fundamentais da lei moral natural, o próprio ordenamento democrático seria radicalmente ferido nos seus alicerces. (Disponível em: https://w2.vatican.va/content/benedict-xvi/pt/speeches/2007/october/documents/hf_ben-xvi_spe_20071005_cti.html. Acesso em: 05 jul. 2016).

²⁶ Nesse sentido, José Ortiz Díaz ensina que “a denominação ‘Estado Constitucional’ é utilizada para identificar e tipificar um determinado modelo de Estado em que a Constituição alcança ‘primazia’ qualificadora e um caráter ‘prevalente’ em face do todo e em relação aos fins estatais. [...] A clássica, indeterminada e universalista função dos fins estatais como o bem comum, o ‘interesse público’, as necessidades públicas, concretizam-se na atualidade (em sua grande maioria) na satisfação dos direitos humanos e nas liberdades positivas da pessoa. Objetivo primordial das Administrações Públicas em nosso tempo deve ser precisamente a satisfação dos direitos e liberdades fundamentais, sendo missão do Direito Administrativo garantir efetivamente essa satisfação.” (DÍAZ, José Ortiz. El horizonte de las administraciones públicas en el cambio de siglo: algunas consideraciones de cara al año 2000. In: (Coord.) WAGNER, Francisco Sosa. **El derecho administrativo en el umbral del siglo XXI**: homenaje al Profesor Dr. Ramón Martín Mateo. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000. p.70-71).

apresentam em sua essência a preocupação em proteger e concretizar determinados valores. Oportuna a colocação de Tercio Sampaio Ferraz Junior, para quem “uma das razões do enfraquecimento operacional da dicotomia pode ser localizada na promulgação constitucional dos direitos fundamentais. Essa promulgação, o estabelecimento do direito natural na forma de normas postas na Constituição, de algum modo “positivou-o.”²⁷

Essa corrente de pensamento encontra-se em fase de construção de modo que essa época de transição implica em um conjunto extenso e inacabado de reflexões a respeito do direito o que impede a formulação de qualquer assertiva homogênea. Luís Roberto Barroso pondera a respeito:

A doutrina pós-positivista se inspira na revalorização da razão prática, na teoria da justiça e na legitimação democrática. Nesse contexto, busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral da Constituição e das leis, mas sem recorrer a categorias metafísicas. No conjunto de idéias ricas e heterogêneas que procuram abrigo nesse paradigma em construção, incluem-se a reentronização dos valores na interpretação jurídica, com o reconhecimento de normatividade aos princípios e de sua diferença qualitativa em relação às regras; a reabilitação da razão prática e a argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre a dignidade da pessoa humana. Nesse ambiente, promove-se uma reaproximação entre o Direito e a ética.²⁸

Salvo melhor juízo, sua principal vantagem se deve ao fato de apresentar como fundamento filosófico a superação do modelo positivista baseado em regras, por um modelo edificado sobre um sistema de direitos fundamentais em que a Constituição Federal se apresenta não como uma norma programática a orientar os agentes, mas como verdadeiro programa positivo ou instrumento de aplicação imediata de seus diversos preceitos.

Somente assim seria possível efetivar na maior concretude possível os comandos da Constituição, a partir de uma aplicação direta de seus preceitos, que se orientam principalmente pelos valores eleitos pela sociedade para que sejam resguardados. Os direitos fundamentais se tornam a sua principal razão de existir.

²⁷ FERRAZ Junior, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.140.

²⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.249-250.

2.5 Nossa forma de enxergar o direito

Fixadas as ideias sobre as várias teorias que se propuseram ao estudo do direito, cumpre expor as premissas eleitas durante a elaboração do trabalho; e por qual motivo elas são importantes para o deslinde do tema da sobreposição das obrigações acessórias.

Inicialmente, é preciso informar um posicionamento que acredita-se crucial: a escolha por uma ou outra corrente jurídico-filosófica não implica na renúncia das demais. Pelo contrário, cada uma apresenta características que merecem ser ressaltadas. É nesse sentido que construímos o “nosso” direito.²⁹

A partir da influência direta da corrente pós-positivista, tomamos o direito como o conjunto de normas jurídicas que regulam a realidade social, voltadas para a consecução de determinados valores e a preservação notadamente dos direitos fundamentais.

Admitir o direito como conjunto de normas jurídicas não significa propagar uma frieza positivista no sentido de que a interpretação da lei deve ser neutra e objetiva. É evidente que isto sequer é possível, nem mesmo para um positivista dito exegético. O direito não só reclama uma tarefa interpretativa, como está totalmente impregnado de valores, de modo que uma visão meramente formalista se mostra incompleta.

Sob o influxo da corrente naturalista, temos que a norma jurídica para ser válida não pode contrariar valores morais de justiça. É necessário haver uma correspondência das normas aos fins perseguidos pelo legislador. Seu traço incisivo é a supremacia dos valores como um meio de se alcançar a justiça social. Toda norma deve ser propícia para concretizar os valores últimos do sistema jurídico.

Algumas perspectivas realistas são relevantes, pois não negamos a jurisprudência como fonte do direito. Ainda que haja um esforço por parte do Estado legislador em circunscrever todos os fatos sociais dentro de previsões normativas, a tarefa é inviável diante da complexidade da realidade, em que novos casos emergem de situações imprevisíveis.

Por isso a importância do Estado-Juiz ao lado de uma teoria hermenêutica moderna. A decisão judicial, desde que circunscrita aos limites propostos pelo próprio sistema jurídico, é

²⁹ Embora reconheça-se que alguns defensores do positivismo se esforcem em negar as demais propostas, o que se pretende demonstrar é que nem sempre isso é possível. O próprio Hans Kelsen reconhece a importância da atividade do juiz que goza de certo grau de “discrecionalidade valorativa”, dado o fato de que a norma sempre poderá apresentar certo grau de indeterminação, razão pela qual em alguns casos a sua aplicação poderá se situar fora da moldura prevista pelo próprio sistema jurídico. Como observador, somente cabe ao intérprete (não-autêntico) descrever o que a norma jurídica prescreve (ato de conhecimento). Todavia, como operador do direito, o juiz (intérprete autêntico) é responsável por aplicar a norma e não descrevê-la (ato de vontade). (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p.387-397).

fundamental para viabilizar uma relação permanente entre o direito e a realidade social, assegurando a proteção dos valores constitucionais.

A fixação dos direitos fundamentais é uma conquista do Estado contemporâneo, mas a sua concretização depende da proteção jurisdicional desses direitos. É papel do juiz ao interpretar a norma jurídica criar o direito com a garantia dos valores constitucionais.

A consagração do Estado Constitucional Democrático de Direito³⁰ tem por pressuposto impor limites ao exercício do poder estatal e institucionalizar direitos fundamentais dos cidadãos.

O pós-positivismo influenciou diretamente o processo de elaboração da Constituição Federal de 1988 com sua matriz altamente principiológica, que abriga um extenso rol de direitos fundamentais e incorpora, através dos princípios jurídicos, uma série de opções valorativas. Suas ideias são de suma relevância porque viabilizam o resgate dos valores fundamentais de nosso sistema jurídico – através da disseminação da cultura do humanismo – e da justiça como fundamento e finalidade das práticas jurídicas.

Esse sentimento constitucional inaugurou uma nova era de florescimento para a efetivação das normas constitucionais que fundamentam a eficácia dos direitos fundamentais em todas as relações jurídicas. Todo aquele que é sujeito de direito depende de condições externas, está exposto a riscos que não pode controlar individualmente, tornando inevitável a proteção do Estado.

Com o desenvolver dos escritos pretende-se demonstrar a utilidade e os benefícios de uma concepção mais ampla da filosofia do direito que não deve ficar restrita a análise de uma ou outra corrente. Porém, para que seja possível determinar esse modo de pensar, é necessária a compreensão do sistema jurídico.

³⁰ A preferência por evidenciar tanto o termo “Constitucional” como “Direito” é proposital e busca evidenciar a impreterível e absoluta necessidade, não apenas de respeito às leis, mas sobretudo à Constituição Federal. Nesse sentido, essenciais os apontamentos de Roque Antonio Carrazza a seguir: “Normalmente, o *Estado de Direito* é confundido com o *Estado Constitucional*. Num sentido rigorosamente técnico, porém, esta superposição é equivocada. De feito, nos Estados simplesmente de *Direito*, os atos do Executivo e do Judiciário estão submetidos ao princípio da legalidade e, nesta medida, não se encontram à mercê do soberano (como nos *Estados absolutos*). O Legislativo, porém, é livre para atuar, já que este princípio não pode ser aplicado, obviamente, à legislação. É por isto, aliás, que alguém já disse que, em tais Estados, o absolutismo do Príncipe é substituído pelo absolutismo do Legislativo. Diferentemente, no *Estados Constitucionais*, a Constituição, Lei das Leis, é o fundamento de validade de toda a ordem jurídica nacional, disciplinando a atuação não só dos Poderes Executivos e Judiciário, senão, também, do Poder Legislativo. Por outra retórica, no *Estado Constitucional* a Constituição regula a situação do indivíduo diante do Poder Público, criando-lhe um campo privativo, que o coloca a salvo das investidas não só do Executivo e do Judiciário, como, principalmente, do Legislativo.” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.448-449.)

3 A IDÉIA DE SISTEMA JURÍDICO

Um sistema constitui uma estrutura – ou uma forma de ordenação – no qual elementos comuns se encontram agrupados e organizados. Noutros termos, um sistema significa a aglutinação dos elementos em um ambiente comum de modo a permitir sua arrumação, sua sistematização. Um sistema é um conjunto cujos elementos preenchem os critérios conotativos de pertinencialidade por ele mesmo estipulado. Na esteira da doutrina de Geraldo Ataliba:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina *sistema*.³¹

Toda teoria do sistema repousa sobre o critério da pertinência; de como é estabelecido o liame entre o elemento e a classe. Um sistema existe onde seus elementos preencham um critério de pertinência, os quais, por sua vez, mantêm relações de coordenação e de subordinação. Referindo-se ao sistema do direito positivo, Ricardo Caracciolo propõe dois critérios para aferir a pertinência: I) a dedutibilidade e a II) legalidade, conforme se vê:

De acordo com o primeiro, pertencem a um sistema S todas as normas deduzidas logicamente de outras normas (dependentes ou independentes) que também pertencem a S. De acordo com o segundo, pertencem ao sistema S todas as normas cuja ‘promulgação’ ou formulação, isto é, a realização de certos atos por indivíduos definidos, tenham sido autorizados por outras normas (dependentes ou independentes) que também pertencem a S.³²

Como decorrência destes critérios se torna possível falar em sistema estático e dinâmico. Enquanto no primeiro o critério empregado para constatar a pertinencialidade é o da dedutibilidade, isto é, as normas são deduzidas umas das outras e estão ligadas entre si em relação ao conteúdo, no segundo, utiliza-se o critério da legalidade, pelo qual as normas derivam umas das outras em decorrência de uma autoridade detentora de poder, considerando o seu caráter formal.

³¹ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. In: **Revista da faculdade de direito**, São Paulo, v.62, n.2, 1967. p.224.

³² CARACIOLLO, Ricardo. **El sistema jurídico**: problemas actuales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1998. p.167 Tradução livre, nossa. No original consta: De acuerdo con el primero, pertenecen a un sistema S todas las normas que se deducen lógicamente de otras normas (dependientes o independientes) que también pertenecen a S. Con arreglo al segundo, pertenecen al sistema S todas las normas cuya ‘promulgación’ o formulación, esto es, la realización de ciertos actos por individuos definidos, han sido autorizados por otras normas (dependientes o independientes) que también pertenecen a S.

Essa constatação é importante, pois, é a partir da visão estática que se constrói o conceito de obrigação tributária. A visão dinâmica, a seu turno, além de auxiliar com a questão da hierarquia entre regras e princípios, atesta que o direito positivo está sempre sujeito à expansão, contração e revisão.

Todo substrato de linguagem ao ingressar no espectro do direito positivo, mediante um ato de vontade humana, segundo um procedimento específico e por agente competente, assume a condição de norma jurídica e por estar, justamente, compondo um conjunto integrado por esses mesmos elementos – minimamente dispostos –, integra o sistema jurídico.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho:

as normas jurídicas formam um sistema na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Se pensarmos neste conjunto de todas as normas jurídicas válidas, num determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintática e semanticamente, segundo um princípio unificador, teremos o direito positivo [...]³³

A ideia de sistema jurídico pressupõe uma pluralidade de elementos que compõem uma unidade. Conforme já visto, a ordem jurídica é formada pela totalidade das normas, localizadas em diversas fontes e reveladas a partir da Constituição. Norberto Bobbio ao discorrer sobre o tema parte do pressuposto de que “as normas jurídicas nunca existem sozinhas, mas sempre num contexto de normas que têm relações específicas entre si.”³⁴

Forçoso reconhecer que essas normas estão todas interligadas em uma conexão harmônica – direta ou indiretamente – e gravitam ao redor de normas localizadas em patamar superior – conhecidas como princípios.

A Constituição consiste em um subsistema, que por estar no ápice da pirâmide, rege todo o sistema nacional e é responsável pelas regras básicas à organização social. Aliás, esse é o primeiro plano com o qual o cientista deve tomar contato ao iniciar um estudo do sistema jurídico. Com o direito tributário não é diferente, ainda mais quando se analisa o caso brasileiro em que o legislador constituinte dedicou atenção peculiar ao tema da tributação.

3.1 Sistema constitucional tributário

Uma investigação histórica comprova que nem sempre a tributação recebeu esse cuidado peculiar e minucioso. A ausência de um sistema delineado e estruturado pela própria Constituição sempre foi a regra. Esse quadro se manteve praticamente sem variações no

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.76.

³⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p.173.

período que compreende a elaboração da Constituição Imperial de 1824 até a Carta Magna de 1946.

A edição da Emenda Constitucional nº18 de 01 de dezembro de 1965 refletiu uma nova ordem tributária no país, que experimentou, nessa década, uma evolução significativa. Somente a partir de então o sistema tributário passou a receber uma disciplina sistematizada, com a definição das atuações de cada um dos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e a proteção dos contribuintes contra abusos e ilegalidades. Estes contornos persistem até os dias atuais, sempre recepcionados pelas ordens constitucionais que se sucederam.

Esse conjunto normativo, inscrito no patamar da ordem excelsa, é conhecido como sistema constitucional tributário e se mostra, sem dúvidas, como um dos mais bem elaborados em âmbito global, abarcando mais de uma centena de comandos atinentes ao assunto tributário. Nenhum outro país se preocupou tanto com a disciplina da matéria no campo da Constituição Federal.³⁵

Não que a extensão e a amplitude dispensada ao trato da matéria tributária diga muita coisa. Na verdade, quando se fala que a Constituição brasileira é vasta em matéria de tributação, quer se evidenciar a profundidade com que o sistema dá a tônica ao assunto através de normas substantivas e adjetivas, quer dizer, estabelecendo tanto os procedimentos a serem seguidos, como regulando os direitos e obrigações dos indivíduos. Este fato acaba reduzindo a margem de atuação e discricionariedade do legislador infraconstitucional, cabendo-lhe, tão-somente, a tarefa de regulamentação. Sobre o assunto, são didáticas as ponderações de Geraldo Ataliba:

A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo todo o nosso sistema tributário moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – senão expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte. [...] a nosso ver, o sistema brasileiro é o mais perfeito de quantos existem. É, na verdade, invejável a perfeição técnica da Constituição brasileira, quanto a este aspecto.³⁶

³⁵ A título de ilustração, destacamos a Constituição francesa que trata de estabelecer – de forma vaga e sucinta – apenas as competências do Parlamento de votar as leis referentes à arrecadação de taxas e cobrança de impostos. Da mesma maneira, a Constituição espanhola dedica apenas duas normas que tratam dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da progressividade, bem como da afetação equitativa das receitas públicas. Já a Constituição italiana cuida da atividade tributária através de um único dispositivo constitucional, cujo comando vincula os cidadãos a concorrer para as despesas públicas, levando em conta a sua capacidade contributiva, bem como estabelece que o sistema tributário a ser implementado no plano legal deve ser informado pelo critério da progressividade. Nesse sentido, Eduardo Marcial Ferreira Jardim. (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. p.66-69).

³⁶ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. In: **Revista da faculdade de direito**, São Paulo, v.62, n.2, 1967. p.237-238.

Convém esclarecer que o sistema constitucional tributário brasileiro é reputado como complexo, posto congregar inúmeras normas jurídicas – diretrizes vinculantes ao legislador e meios de garantia e de proteção dos contribuintes. Compõe o conjunto ordenado de normas constitucionais que disciplinam o exercício da tributação, em especial os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, com o objetivo de harmonizar as relações sociais. A Constituição Federal hospeda a disciplina jurídica fundamental das relações entre o poder público e os indivíduos da sociedade.

Consoante o magistério de José Afonso da Silva,

designa-se por sistema tributário o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. O sistema envolve organicidade. Não basta a mera enumeração dos tributos para se ter um sistema. Compreende outros elementos que não a simples nomenclatura dos tributos. Engloba princípios e definições básicas que denotem harmonia e coerência dos componentes.³⁷

Dentre os temas fundamentais de que cuida a Carta Suprema, importa destacar as limitações ao poder de tributar, verdadeiras restrições ao exercício da atividade estatal, representadas, sobretudo, pelos princípios. O direito tributário, antes de se preocupar com a instituição, arrecadação e fiscalização tributária, deve ter por finalidade proteger o contribuinte diante da sede por arrecadação do Estado, como um verdadeiro sistema de freios.

É imprescindível ao estudo das normas de obrigações acessórias delinear o alcance dos princípios constitucionais. É essencial entender que estes constituem os vetores fundantes do sistema e orientam a interpretação e a aplicação de toda e qualquer norma jurídica. Ou seja, constituem o elemento aglutinador das normas jurídicas. Paulo Bonavides é enfático ao asseverar que “os princípios são o oxigênio das Constituições na época do pós-positivismo. É graças aos princípios que os sistemas constitucionais granjeiam a unidade de sentido e auferem a valoração de sua ordem normativa.”³⁸

Renato Lopes Becho reconhece os princípios como os “pontos cardeais, iniciais, referenciais. Os princípios são, pois, imprescindíveis para a compreensão de uma ordem, de uma sistematização. Negá-los é, conseqüentemente, uma tarefa que, se não é impossível, *desorganiza* o sistema jurídico.”³⁹

³⁷ SILVA, José Afonso da. **Sistema tributário constitucional**. São Paulo: RT, 1975. p.244.

³⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p.294.

³⁹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.327.

Não é exagero concluir que a Constituição da República representa a principal fonte do direito tributário brasileiro. Seu Capítulo I, Título VI, é totalmente dedicado ao sistema tributário nacional, sem prejuízo da existência de diversos outros enunciados prescritivos esparsos, fora deste capítulo, mas não menos relevantes. Estas normas jurídicas, consubstanciadas por regras e princípios, formam o sistema constitucional tributário e estabelecem a rígida disciplina do exercício tributário.

Nas lições de Humberto Ávila,

o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e matérias fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade.⁴⁰

Das normas constantes no sistema constitucional tributário derivam, material e formalmente, as normas de hierarquia inferior, de modo que, ao final das contas, toda legislação positiva forma o sistema tributário nacional. Toda obrigação acessória deve estar de acordo com este sistema jurídico, tanto em âmbito constitucional como legal, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade ou ilegalidade, respectivamente.

3.2 Elementos do sistema: a norma jurídica como produto da interpretação

A devida compreensão do ordenamento jurídico passa pela percepção da norma jurídica. Objeto da Teoria Geral do Direito, seu estudo é indispensável à dogmática jurídica e ponto de referência para as mais relevantes construções interpretativas relativas ao fenômeno jurídico, no que se inclui o estudo das obrigações acessórias e dos direitos fundamentais.

Com a mudança de paradigma da filosofia do ser para a filosofia do conhecimento, passou-se a entender que as coisas não mais detêm um significado ontológico, mas sim um significado construído pelo próprio intérprete. A interpretação não mais significa extrair um conteúdo do texto, mas sua reconstrução. O sentido não está no texto, mas no sujeito cognoscente que se põe a interpretá-lo.

A tomada de consciência de que o direito é texto implica que o seu conhecimento passa necessariamente por três tomadas de posição. Primeiro sua leitura, o que possibilita interpretá-lo e só então compreendê-lo. Se interpretar é atribuir significado a um enunciado, a

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p.21.

interpretação jurídica se refere à atribuição de significado a um enunciado jurídico para a construção da norma jurídica.

Norma jurídica é a significação construída⁴¹ pela leitura dos textos positivos, fruto da atividade psicológica do intérprete, através da qual uma ordem de *dever-ser* é emitida, seja para orientar diretamente as condutas intersubjetivas através de proibições, permissões ou obrigações⁴², seja para estabelecer a organização ou produção de novas normas, de como elas devem ser criadas, transformadas ou suprimidas.⁴³

Seguindo a doutrina de Renato Lopes Becho:

É pela necessidade de interpretar os textos que podemos considerar a norma como o resultado da interpretação da legislação. A interpretação jurídica é atividade complexa, técnica, em que o operador extrai, dos textos legais, o conteúdo das normas jurídicas, ou seja, os comandos a que nos referimos.⁴⁴

A norma jurídica é construída a partir dos textos jurídicos, mas sua construção não se confunde obrigatoriamente com a literalidade do texto. O sentido de uma norma é conferido pelo intérprete a partir da leitura, da interpretação e da compreensão de uma série de enunciados prescritivos – no mais das vezes – que lhe fornecem o conteúdo jurídico. Além do mais, ela se encontra inserida em um contexto social, uma realidade que não pode ser ignorada. A construção passa do plano do texto em sua acepção mais estrita – apenas como suporte físico (forma) – para o plano das significações (conteúdo). É por essa lógica que se afirma: toda forma conduz a um conteúdo e todo conteúdo se apresenta sob uma forma.

Além disso, não se pode ignorar o aspecto finalista, já que ela precisa ser compreendida em absoluta consonância e coerência com o sistema jurídico globalmente considerado – em suas relações de coordenação e subordinação –, como também com o ambiente social ao qual está inserida.⁴⁵

Ainda que inexista uma interpretação única e verdadeira, essa atividade não deve ser discricionária. Como já informado, construção de sentido não se confunde com criação, mas

⁴¹ Esse conceito de construção não é bem no sentido de criação ou produção, mas se associa melhor com a ideia de reprodução. Logo, “a norma é produzida pelo intérprete não apenas a partir de elementos que se desprendem do texto (*mundo do dever-ser*), mas também a partir de elementos da realidade (*mundo do ser*). Interpreta-se também o caso, necessariamente, além dos textos e da realidade – no momento histórico no qual se opera a interpretação – em cujo contexto serão eles aplicados.” (GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. São Paulo: Malheiros, 2014. p.45) .

⁴² As obrigações acessórias se caracterizam como normas de conduta.

⁴³ São as normas que regulam a organização dos poderes estatais, estruturam órgãos e distribuem competências e atribuições, além daquelas que controlam a identificação, modificação e aplicação de outras normas.

⁴⁴ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**: teoria geral e constitucional. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.151.

⁴⁵ Importante consignar que não é qualquer conteúdo que pode compor a norma jurídica, pois se assim o fosse, seria possível a existência de normas em sentido contrário ao preconizado por outras normas jurídicas. Essa situação torna-se ainda mais ilógica quando se imagina uma ofensa a um princípio jurídico.

está associada à ideia de reprodução. O intérprete é condicionado pelos seus horizontes culturais – conjunto de categorias e modos de pensar incorporados pela vivência em uma dada realidade, que antes de serem fruto de uma subjetividade isolada, refletem um padrão social. Ao tratar especificamente da discricionariedade judicial, Eros Roberto Grau é preciso ao expor:

Interpretar o direito é formular *juízos de legalidade*, ao passo que a *discricionariedade* é exercida mediante a formulação de *juízos de oportunidade*. *Juízo de legalidade* é atuação no campo da *prudência*, que o intérprete autêntico desenvolve contido pelo *texto*. Ao contrário, o *juízo de oportunidade* comporta opção entre *indiferentes jurídicos*, procedida *subjetivamente* pelo agente.⁴⁶

Esta pesquisa tem como um de seus focos o estudo das normas jurídicas instituidoras de obrigações acessórias e suas relações com as normas jurídicas que veiculam direitos fundamentais.

Por essa razão, imperioso analisar os elementos do sistema jurídico – que se pretende ordenado e simétrico em si. Cooperam para sua composição duas categorias ou espécies distintas, as regras e os princípios, cada uma com características e funções próprias, que interagem isolada ou cumulativamente na percepção do conteúdo normativo.

3.2.1 Tipologia da norma jurídica

Dando continuidade ao raciocínio e para melhor conduzir os cortes epistemológicos com os quais se demarcará o objeto deste estudo, esclarecemos o que se entende por regras e princípios.

Todo sistema jurídico é composto tanto por regras como por princípios. Sua manutenção depende de ambas as categorias normativas, de modo que elas se complementam, cada qual com sua função específica. Segundo informa Humberto Ávila:

Um sistema só de princípios seria demasiado flexível, pela ausência de guias claros de comportamento, ocasionando problemas de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder. E um sistema só de regras, aplicadas de modo formalista, seria demasiado rígido, pela ausência de válvulas de abertura para o amoldamento das soluções às particularidades dos casos concretos.⁴⁷

⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. São Paulo: Malheiros, 2014, p.89.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.148.

Uma análise mais atenta de sua composição interna revela características próprias que denunciam os motivos que justificam a distinção entre regras e princípios. A doutrina jurídica logo tratou de elaborar uma série de critérios que buscassem essa diferenciação.⁴⁸

Porém, quase todos aqueles que buscam essa construção, não se preocupam com a constatação crucial de que essa distinção não importa na impossibilidade de coexistência de ambas as espécies normativas. Em outras palavras, de um mesmo dispositivo legal é possível construir tanto uma regra como um princípio, ainda que o legislador não tenha previsto essa situação. Trata-se de uma dissociação em alternativas inclusivas.⁴⁹

A qualificação em uma ou outra categoria depende da colaboração constitutiva do intérprete – ao mensurar a intensidade da relação entre o dispositivo interpretado e os fins que lhes são sobrejacentes – e das possibilidades fáticas e jurídicas verificadas no ato de aplicação. Assim, quando se privilegia o caráter comportamental em detrimento da finalidade, tem-se uma regra, já a preferência pelo aspecto valorativo e finalístico evidencia o trato com um princípio.⁵⁰

Fixado o ponto, convém apresentar os parâmetros voltados à consolidação da distinção entre regras e princípios, ou pelo menos aqueles que supõem-se mais acertados. Uma tomada de posição adequada pressupõe uma investigação da estrutura das normas na busca por um procedimento racional de fundamentação.

Para tanto, é preciso considerar alguns aspectos, dentre os quais o comportamento prescrito e a justificação exigida, a contribuição ao caso concreto e a fundamentalidade.

3.2.1.1 Critério do comportamento prescrito e da justificação exigida

O primeiro considera o modo como a norma prescreve o comportamento. As regras são concebidas como normas imediatamente descritivas, posto estabelecerem os comandos do deontico (obrigação, permissão e proibição) através da descrição da conduta a ser seguida,

⁴⁸ Incontáveis propostas foram surgindo com o anseio de estabelecer essa diferenciação. Paulo Bonavides apresenta em sua obra, por exemplo, “o da ‘determinabilidade dos casos de aplicação’ (Esser), o da origem, o da diferenciação entre normas ‘criadas’ (geschaffenen) e normas ‘medradas’ ou ‘crescidas’ (gewachsenen Normen), referido por Schuman e Eckhoff, o da explicitação do teor de valoração (Canaris), o da relação com a ideia de Direito (Larenz) ou com a lei suprema do Direito (Bezug zu einem obersten Rechtsgesetz), segundo H. J. Wolff, e, finalmente, o da importância que têm para a ordem jurídica (entre outros, Peczenik e Ziembinski).” (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p.283).

⁴⁹ Essa teoria foi particularmente pensada por Humberto Ávila e consiste em um dos pontos originais de sua doutrina. (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.92-94).

⁵⁰ Exemplificando a situação, cabe ressaltar o princípio da anterioridade, em que é possível, objetivamente, construir a regra a qual obriga a Administração Pública a somente proceder com a cobrança de um tributo que foi majorado no exercício financeiro seguinte, assim como também é possível seja entendido como um princípio concretizador dos valores previsibilidade e segurança jurídica.

enquanto os princípios se caracterizam como normas imediatamente finalísticas, visto que atuam na promoção de um estado ideal de coisas (*state of affairs*), que, para sua concretização, reivindicam determinados comportamentos.

Segundo Humberto Ávila, “tanto os princípios quanto as regras fazem referência a fins e a condutas: as regras preveem condutas que servem à realização de fins devidos, enquanto os princípios preveem fins cuja realização depende de condutas necessárias”.⁵¹

A aplicação da regra demanda uma análise de correspondência entre a construção dos fatos, da norma e da finalidade; e a aplicação dos princípios uma correlação entre o estado ideal de coisas (fim) e os efeitos decorrentes da conduta (meio).

3.2.1.2 Critério da contribuição ao caso concreto

Os princípios são mais vagos e indeterminados o que torna sua aplicabilidade distinta das regras, que podem ser aplicadas diretamente. Por isso, diretamente relacionado ao critério do comportamento e da justificação está o da contribuição ao caso concreto.

Sob essa nova perspectiva, os princípios apresentam um feitiço primário, preliminarmente complementar e parcial, devido ao fato de não serem capazes de por si mesmos determinarem uma tomada de decisão, tampouco apresentarem a pretensão de garantir uma solução específica.

Como apresentam um elevado grau de abstração, diz-se que eles contribuem, juntamente com outras normas, para a tomada de uma determinada decisão. Para Humberto Ávila, os princípios indicam as “diretrizes valorativas a serem atingidas, sem descrever, de antemão, qual o comportamento adequado a essa realização. Essas diretrizes valorativas cruzam-se reciprocamente, em várias direções, não necessariamente conflitantes.”⁵²

Já as regras se apresentam como normas primárias e preliminarmente decisivas e abarcentes, pois, essas sim, são capazes de abranger todos os aspectos para uma decisão, gerando uma solução específica ao conflito.

A priori é possível discernir com precisão os casos que impõem a observação de uma regra, uma vez que o sistema antevê – ou pelo menos, tenta – todas – ou pelo menos, quase todas – as possíveis exceções a sua aplicação, ao passo que os princípios não podem dispor de

⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.94-95.

⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.101.

uma cláusula desse gênero. Não é possível precisar os casos nos quais se aplicará determinado princípio, muito menos a sua intensidade e influência na solução do caso concreto.

De um modo geral, os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, conforme os condicionamentos fáticos e jurídicos, ao passo que as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência.

Informa Robert Alexy:

Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. [...] A máxima da proporcionalidade em sentido estrito decorre do fato de serem os princípios mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas. Já as máximas da adequação e da necessidade decorrem da natureza dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades fáticas.⁵³

3.2.1.3 Critério da fundamentalidade

A fundamentalidade reconhece nos princípios a função de alicerce do ordenamento jurídico. Constituem-se nas decisões básicas e nucleares informadoras de todo o sistema, inspirando e dotando de unidade e adequação valorativa o sistema jurídico. Nas relações de subordinação, eles ocupam uma posição hierarquicamente superior⁵⁴, de sorte que servem de suporte para as regras.

Ao dissertar sobre a relevância dos princípios na estruturação do sistema jurídico, Geraldo Ataliba prega no seguinte sentido:

O sistema jurídico – ao contrário de ser caótico e desordenado – tem profunda harmonia interna. Esta se estabelece mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores. Estes subordinam certas regras que, à sua vez submetem outras⁵⁵.

Este critério decorre principalmente do caráter abstrato e da forte conotação axiológica a qual se vincula os princípios. Ainda que o componente axiológico esteja presente por todo o ordenamento jurídico, ele experimenta variações de intensidade a depender da atividade de interpretação e da espécie normativa.

⁵³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2014. p.117-118.

⁵⁴ Humberto Ávila não pactua com referido entendimento, quando observa que ocorrendo “um confronto horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer, ao contrário do que faz supor a descrição dos princípios como sendo as normas mais importantes do ordenamento jurídico.” (ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: (Orgs.) GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p.70).

⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.34.

Refletindo a respeito dos princípios, Regina Helena Costa é enfática:

*os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.*⁵⁶

Em outros termos, consistem em normas que extrapolam as fronteiras do padrão na medida em que estão empregados por um vetor semântico axiomáticamente determinado, ou seja, são portadoras de forte carga axiológica e introduzem valores relevantes voltados à garantia da estrutura e da coerência do sistema jurídico, no seu processo de construção, estruturação e aplicação.⁵⁷

É preciso deixar bem claro: princípio é espécie de norma jurídica conotativa de valor que se põe em patamar hierárquico superior no contexto jurídico e influencia a compreensão e a estruturação das demais regras. É norma jurídica qualificada, dotada de maior relevância, abrangência e abstração.

3.2.2 Força normativa e função dos princípios

A importância dos princípios é incontestável. Outrossim, uma investigação sumária a respeito de sua normatividade e de suas funções é imprescindível ao conhecimento jurídico. Paulo Bonavides assenta de modo preciso:

Em resumo, a teoria dos princípios chega à presente fase do pós-positivismo com os seguintes resultados, já consolidados: a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.⁵⁸

⁵⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.73.

⁵⁷ Embora não seja comum a distinção entre princípios e valores, é salutar advertir que há uma diferença mínima. Enquanto os valores seriam as ideias essenciais obtidas no meio social, os princípios consistiriam na introdução desses valores na ordem jurídica. Sob esse ângulo, os valores representariam o conjunto de ideias fundamentais à manutenção da vida em sociedade, a prevalecer em um certo espaço de tempo e lugar. Quase sempre estão consubstanciados em um princípio, e por isso se confundem.

⁵⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p.300.

Há muito tempo se chegou à conclusão de que o sistema jurídico depende deles para sua completude e densidade. Ao analisar as normas constitucionais, Roque Antonio Carrazza tece lúcidos comentários, seguramente assimilados ao estudo dos princípios jurídicos:

As normas constitucionais, além de ocuparem a cúspide da ‘pirâmide jurídica’, caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, que obrigam – reiteramos – não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, como o próprio Estado.

O que estamos procurando ressaltar é que a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz. Afinal, são elas que protegem os cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais.⁵⁹

Por força normativa é preciso entender a juridicidade dos princípios, que não mais habitam o campo da completa e absoluta abstração, destituídos de qualquer prescritividade e incapazes de expedir ordens e comandos com vistas a regular comportamentos.⁶⁰

Eles deixam de ser mera razão da lei, quer dizer, elementos de argumentação, para se transformarem na própria lei, ou seja, elementos do sistema jurídico. E assim o são, não em razão da posição privilegiada que ocupa, mas sim por causa da contribuição efetiva que eles conferem à compreensão da estrutura lógico-argumentativa das normas jurídicas.

Essa noção também está presente nos ensinamentos de Humberto Ávila:

os princípios não são apenas valores cuja realização fica na dependência de meras preferências pessoais. Eles são, ao mesmo tempo, mais do que isso e algo diferente disso. Os princípios instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários. Essa perspectiva de análise evidencia que os princípios implicam comportamentos, ainda que por via indireta e regressiva. Mais ainda, essa investigação permite verificar que os princípios, embora indeterminados, não o são absolutamente. Pode até haver incerteza quanto ao *conteúdo* do comportamento a ser adotado, mas não há quanto à sua *espécie*: o que for necessário para promover o fim é devido.⁶¹

Visto por esse lado, é coerente a alegação de que todo princípio é uma norma imediatamente finalista, vale dizer, todos eles preveem finalidades a serem atendidas pelo legislador. O que não desnatura sua juridicidade. Embora não sejam autoaplicáveis, eles não são destituídos de normatividade, conteúdo jurídico, imperatividade. Estes aspectos residem no próprio efeito de impedir o legislador de editar normas contrárias ao assegurado pelo

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.39.

⁶⁰ Necessário ressaltar, conforme visto durante análise dos critérios distintivos, que a prescritividade varia conforme a espécie normativa. Enquanto as regras são imediatamente descritivas, os princípios são imediatamente finalísticos. Aquelas descrevem condutas obrigatórias, permitidas ou proibidas, estes estados ideais a serem promovidos ou conservados. As primeiras apresentam uma pretensão de decibilidade, os segundos tão somente uma pretensão de complementariedade.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.104.

constituente, assim como na influência positiva no processo de criação e interpretação normativa.

Proveniente de sua normatividade, encontramos suas funções, ou melhor, as formas através das quais os princípios atuam sobre outras normas. Dentre uma série de classificações propostas pela doutrina, é preferível mencionar aquela que julgamos mais pertinente ao estudo proposto. É a denominada tetradimensionalidade dos princípios, com suas funções informadora, construtiva, integrativa e limitativa.

A importante função de informar a ordem jurídica faz com que todas as relações jurídicas sejam alicerçadas nos princípios jurídicos inseridos na ordem constitucional que devem direcionar todo o sistema jurídico para atingir objetivos específicos. É também chamada de função diretiva. O que se busca é aplicar a norma jurídica dentro de padrões normativos, previamente estipulados, de modo a descartar aquelas decisões discricionárias e subjetivas.

Na dimensão construtiva os princípios agem como bússolas que norteiam a interpretação dos operadores do direito para uma dada direção. Ao considerar o sistema positivo, o intérprete deve sobrelevar os princípios aventados pelo constituinte. Delimitam-se os comandos mais amplos, restringem-se ou ampliam-se os sentidos das construções normativas e afastam-se elementos incompatíveis com os fins buscados.

Luís Roberto Barros resume bem a questão ao advertir:

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus afins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.⁶²

A função integrativa possibilita enxergar o sistema jurídico como uma unidade. Os princípios permitem o agrupamento das normas jurídicas em torno dos fins buscados pelo próprio ordenamento. Confere-se, assim, a possibilidade de se agregar elementos outros que aqueles previstos pela norma. Se antes essa dimensão implicava na utilização dos princípios

⁶² BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996. p.141.

como fonte subsidiária do direito⁶³, com o reconhecimento de sua normatividade e força vinculante, tal afirmação perde sentido.

De fonte subsidiária, os princípios passam a ser fonte primária e imediata do direito. Conforme observa Paulo Bonavides, “de antiga fonte subsidiária em terceiro grau nos Códigos, os princípios gerais, desde as derradeiras Constituições da segunda metade deste século, se tornaram fonte primária de normatividade.”⁶⁴ Essa dimensão já não mais significa o reconhecimento dos princípios como fonte subsidiária.

Finalmente, pela função limitativa, os princípios circunscrevem os parâmetros interpretativos e de incidência das normas jurídicas, impedindo concretizações ou prescrições excessivas.

Nesse sentido, visto que as normas jurídicas carecem de interpretação e aplicação conforme os princípios constitucionais, eventual descumprimento possibilita o sujeito de exigir judicialmente tanto que um direito subjetivo garantido por um princípio seja cumprido, como que uma norma incompatível com um princípio seja declarada inválida. Quer dizer, eles limitam, condicionam, todo o sistema jurídico.

3.2.3 Objetividade e interpretação dos princípios constitucionais

Considerando a realidade jurídica brasileira, um dos obstáculos encontrados, não só pelos jurisdicionados, mas por todos os seus operadores se deve à dificuldade de garantir a previsibilidade e a racionalidade do sistema, ou mais especificamente, das decisões judiciais. E o trato com os princípios jurídicos, por si só, amplia o espaço de subjetividade do intérprete.

Se a indeterminação dos conteúdos normativos é uma marca do direito, com os princípios constitucionais essa constatação ganha contornos ainda mais evidentes. Estes são demarcados pela alta generalidade e abstração, o que faz com que seu estudo ocorra em terreno perigoso e configure um risco ao intérprete que pode resvalar em um discurso meramente retórico, baseado em atos de vontade ou sentimento pessoal.

Nas trilhas de Carlos Roberto Siqueira Castro,

a arte e ofício que se impõem ao profissional do Direito é no sentido de, mediante operações de pensamento, as mais variadas, encontrar, justificadamente, a solução ou a concatenação normativa mais adequada, mais correta, mais consentânea com os

⁶³ Nesse sentido é o artigo 4º do Decreto Lei nº4.657/42 – Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) – ao dispor que diante dos casos de omissão legislativa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

⁶⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p.289.

mandamentos daquilo que a sensibilidade jurídica reconhece como pertencente à concepção de “direito justo” vigente em determinado contexto histórico-social.⁶⁵

Há uma linha tênue que separa a segurança da insegurança jurídica; a interpretação nos limites do sistema da discricionariedade ou subjetivismo. Por isso cresce a importância de um raciocínio argumentativo dotado de racionalidade e muito bem fundamentado, pelo qual se demonstre explicitamente as razões da decisão.

A autoridade do direito é inversamente proporcional ao seu grau de incerteza. Por isso a afirmativa de que a fluidez da interpretação de suas normas conspira contra sua autoridade, a ponto de esvaziar toda a sua força normativa.

Uma vez reconhecido o princípio jurídico como uma norma imediatamente finalística, que delimita um estado ideal de coisas a ser perseguido, é importante conhecer quais condições compõem a finalidade da norma e quais os comportamentos necessários a sua concretização para traçar uma maior objetividade na interpretação.

Desde logo é importante convencionar que os fins devem ser especificados ao máximo de forma a garantir na maior medida do possível o controle de sua efetivação. Em síntese: quanto mais vago for o fim menos controlável será o seu cumprimento.

Para tanto, torna-se impreterível a compreensão sistemática da ordem legal, considerando todos os dispositivos que se relacionam com o princípio em questão, principalmente aqueles concernentes aos direitos fundamentais. Isto por si não é capaz de assegurar a objetividade plena. Toda construção normativa tem um traço de subjetividade. O que deve ser buscado é a maior objetividade possível.

Assim caminha Luís Roberto Barroso:

A objetividade traçará os parâmetros de atuação do intérprete e permitirá aferir o acerto de sua decisão à luz das possibilidades exegéticas do texto, das regras de interpretação (que o confinam a um espaço que, normalmente, não vai além da literalidade, da história, do sistema e da finalidade da norma) e do conteúdo dos princípios e conceitos de que não se pode afastar. A subjetividade traduzir-se-á na sensibilidade do intérprete, que humanizará a norma para afeiçoá-la à realidade, e permitirá que ele busque a solução justa, dentre as alternativas que o ordenamento lhe abriu.⁶⁶

A partir de uma analogia é possível avaliar que os princípios fundamentais são como luzes irradiantes para a interpretação constitucional. Afinal, eles provêm o intérprete com elementos axiológicos para uma interpretação, pretendendo-se, assim, conferir uma certa

⁶⁵ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Dignidade da pessoa humana: o princípio dos princípios constitucionais. In: (Orgs.) FIGUEIREDO, Marcelo; PONTES FILHO, Valmir. **Estudos de direito público em homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello**. São Paulo: Malheiros, 2006. p.193.

⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996. p.256.

lógica sistêmica ao ordenamento constitucional. Devem, portanto, informar e orientar a construção do sistema jurídico, mercê sua inexcedível eficácia reitoria e corretiva das ações públicas ou privadas, em sintonia com o ideal maior de justiça.

3.3 A relação das obrigações acessórias com o sistema constitucional tributário

O interesse por demarcar essa rede conceitual básica se deve ao fato de que a compreensão do tema da sobreposição das obrigações acessórias somente é possível a partir de uma análise global e precisa do sistema jurídico.

Conforme verificado, a sua unidade pressupõe uma pluralidade de elementos (normas jurídicas) que se conectam em relações de coordenação e de subordinação. Nesse esteio, cumpre destacar as normas que criam obrigações acessórias – regras jurídicas – e as normas jurídicas que instituem direitos fundamentais – princípios jurídicos. Estes últimos são reconhecidos como os alicerces fundamentais do ordenamento jurídico, quer dizer, decisões básicas, nucleares e informadoras que conferem unidade e adequação ao sistema jurídico.

O direito tributário, antes de se preocupar com a instituição, arrecadação e fiscalização tributária, tem por finalidade proteger o contribuinte⁶⁷ diante da ânsia arrecadatória do Estado, de modo que as obrigações acessórias também se inserem nesse contexto. A Constituição consiste em um subsistema, que por estar no ápice da pirâmide, rege todo o sistema nacional e é responsável pelas regras básicas à organização social.

Nesse ponto reside a importância dessa análise global do sistema jurídico. Conforme será possível verificar com o decorrer dos escritos, alguns direitos fundamentais contribuem para a compreensão da estrutura lógico-argumentativa das obrigações acessórias. Somente quando consideradas no contexto do sistema constitucional tributário é que as obrigações acessórias adquirem significado e finalidade e encontram limites.

⁶⁷ Assim caminha Marco Aurélio Greco, para quem, “na medida em que existe a necessidade de obter recursos financeiros para manter o Estado, a criação de tributos é inevitável. Porém, aqueles que devem deliberar sobre tal criação são exatamente aqueles que têm patrimônio ou renda suficiente para suportá-los. Assim, é plenamente compreensível que as normas que compõem o Direito Tributário apresentem nítido caráter protetivo dos detentores de patrimônio, no sentido de veicularem proibições ou limitações ao poder de tributar. Daí a construção de um perfil do Direito Tributário visto como o conjunto das regras que disciplinam o exercício do poder de tributo como instrumento de proteção do cidadão contra o Estado.” (grifamos) (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011. p.29.)

4 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA SISTEMÁTICA BRASILEIRA

Desde que os seres humanos passaram a se reunir em sociedade que a sua organização se tornou necessária. O Estado se apresenta como a própria institucionalização do poder político para a realização do bem comum, de modo que a sua existência é pressuposto imprescindível a sua organização.

Nas lições de José Afonso da Silva, “a sociedade estatal, chamada também de sociedade civil, compreende uma multiplicidade de grupos sociais diferenciados e indivíduos, aos quais o poder político tem que coordenar e impor regras e limites em função dos fins globais que ao Estado cumpre realizar.”⁶⁸

O exercício desse poder somente se justifica se inserido em um ambiente social e associado a um sistema jurídico. Se a sua organização pressupõe um poder político, sua regulação é efetivada através do reconhecimento da norma jurídica – instrumento responsável por regular e garantir o equilíbrio do poder estatal.

Dessa conjunção, foi pensada uma forma através da qual a norma pudesse limitar o poder, que não poderia ficar concentrado nas mãos de uma única pessoa. Fala-se, então, na teoria da separação dos poderes, que consiste basicamente na subdivisão das funções do Estado. Através desse sistema conhecido como pesos e contrapesos (*checks and balances*), o poder acaba sendo ao mesmo tempo limitado e limitador.⁶⁹

Para Geraldo Ataliba, “desconcentram-se, assim, os poderes estatais, que passam a ser exercitados por órgãos distintos e independentes entre si. Elimina-se, destarte, todo o arbítrio estatal. Quem faz a lei não a aplica. Os que aplicam não a fazem (G. Balladore Pallieri, *Diritto Costituzionale*, 3ª ed., p. 83).”⁷⁰

Transportadas as lições para a realidade brasileira, consubstanciada em um Estado Constitucional Democrático de Direito, verifica-se que a Constituição Federal anuncia em seu artigo 2º como Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Sua importância é tão grande que foi alçada ao patamar de cláusula

⁶⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 38.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.109.

⁶⁹ Em passagem célebre, Montesquieu proclama que “tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos principais, ou dos nobres, ou do povo, exercesse os três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou as querelas entre os particulares”. (MONTESQUIEU, Barão de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1993. p.172).

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.53.

pétrea, de modo que o artigo 60, §4º, III, dessa mesma Carta Magna preconiza que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a separação dos Poderes.⁷¹

Cada Poder possui funções típicas – e atípicas também – estabelecidas pela legislação, de acordo com suas esferas de atuação. Ao presente estudo, convém salientar o Poder Executivo, a quem cabe – dentre outras – a atribuição precípua de administrar a coisa pública. Em resumo, destacamos as palavras de Ruy Cirne Lima, para o qual:

A divisão dos poderes [...] faz com que a Administração Pública apareça com a feição da legalidade, perante o direito público, pelos limites que lhe põe o Poder Legislativo e pela proteção ou reação que lhe oferece o Poder Judiciário, porque, no Estado moderno, a administração é, em princípio, tarefa do Poder Executivo. Com efeito, a atividade do Estado não se limita a proclamar da lei e à decisão da sentença. A lei deverá ser aplicada, a sentença executada. Isso deverá ser obra de uma outra função estatal particular, que é a execução (*Vollziehung*).⁷²

É nesse contexto que se insere a noção de Administração Pública. O termo sugere a idéia de organização, orientação para um fim. De um modo geral, consiste nos órgãos aos quais se confiam as funções administrativas voltadas às atividades concretas – mas que não pertencem à esfera da legislação ou da administração da justiça – que o Estado desenvolve para tratar de modo imediato dos interesses públicos que lhe competem nos próprios fins. Estes últimos diretamente ligados entre si.

Possível perceber que uma das causas da multiplicidade de sentidos do termo decorre da possibilidade dele ser utilizado tanto para designar as pessoas e os órgãos administrativos (sentido subjetivo) como a própria atividade administrativa em si (sentido objetivo).

Tomada a tributação como uma das atividades atribuídas ao Poder Público. Destaca-se, então, que Administração Tributária compreende um dos ramos da Administração Pública – expressão mais ampla e abrangente –, mas que se relaciona a sujeitos determinados e ligados ao exercício específico da atividade tributária, de modo que Regina Helena Costa estabelece o seguinte paralelo:

Em sentido *subjetivo*, primeiramente, compreende o aparelhamento burocrático mantido pelos entes autorizados a tributar, composto por múltiplos órgãos, incumbidos da arrecadação e da fiscalização de tributos. Já em sentido *objetivo*, a Administração Tributária traduz a atividade administrativa destinada a realizar a aplicação da lei fiscal, visando ao atendimento às finalidades

⁷¹ Assim ensina Miguel Seabra Fagundes ao expor que “o Estado, uma vez constituído, realiza os seus fins por meio de três funções em que se reparte a sua atividade: legislação, administração e jurisdição. A função legislativa liga-se aos fenômenos de formação do direito, enquanto as outras duas, administrativa e jurisdicional se prendem à fase de sua realização. Legislar (editar o direito positivo), administrar (aplicar a lei de ofício) e julgar (aplicar a lei contenciosamente), são três fases da atividade estatal, que se completam e que a esgotam em extensão.” (FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.3.)

⁷² LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.38.

de interesse público consubstanciadas na proteção dos direitos dos contribuintes e na arrecadação tributária.⁷³

Sem querer ser exaustivo, a Administração Tributária deve ser compreendida como o conjunto de ações (sentido objetivo), integradas e complementares entre si, representadas pela figura do Estado Fiscal – órgão ligado ao Poder Executivo, sem personalidade jurídica, subordinado ao Ministério da Fazenda ou às Secretarias de Fazenda estaduais ou municipais – (sentido subjetivo), cujo objetivo precípua é a arrecadação e fiscalização tributária, prezando sempre pelo cumprimento da legislação tributária e pela proteção do patrimônio público, mas sem descuidar da indeclinável necessidade de observar e respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes.^{74 75}

Por essa lógica, ela apresenta basicamente quatro funções essenciais. A primeira está relacionada com o planejamento das atividades e o aperfeiçoamento das técnicas de fiscalização, auditorias e controles fiscais. Em seguida, tem-se a atividade de tributação, com a elaboração das normas e procedimentos tributários, aplicação da legislação tributária, contencioso fiscal e consultas. Em terceiro lugar, o desenvolvimento e otimização dos métodos de arrecadação, bem como o controle da constituição da obrigação e de cobrança administrativa. Por fim, se fala na programação, no registro e no armazenamento de informações econômico-fiscais, e no controle dos cadastros de contribuintes e documentos.

Uma análise sistêmica revela que essas funções estão em constante interação e interdependência, de modo que se apresentam como peças determinantes à viabilidade e ao bom funcionamento da engrenagem tributária.

⁷³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.326.

⁷⁴ Em âmbito federal convém mencionar a Lei nº11.457/07 que criou a Receita Federal do Brasil (RFB) ao fundir a Secretaria da Receita Federal (SRF) com a Secretaria da Receita Previdenciária (SRP). Conforme prescreve seu artigo 1º, “a Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.” Já o artigo 2º dispõe que “além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.” Também não se pode esquecer do Decreto nº7.482/11 ao tratar uma série de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁷⁵ É natural que os sistemas jurídicos contemporâneos estejam cada vez mais preocupados em adequar a tributação – analisada em todos os seus aspectos: instituição, arrecadação e fiscalização – ao exercício dos direitos fundamentais, promovendo, assim, uma visão mais humanista, em detrimento do aspecto meramente arrecadatário. A tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos termos do artigo 3º da Carta Magna: construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Por todos, Renato Lopes Becho. (BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.)

Não obstante, dentre todas as competências da Administração Tributária, a competência para fiscalizar desperta maior interesse em razão da sua ligação com o tema das obrigações acessórias.

4.1 Disciplina da fiscalização tributária

A Administração Tributária é sustentada, essencialmente, por um conjunto integrado de informações, alimentado, sobretudo, por intermédio de declarações fornecidas pelos próprios particulares. Quando essas informações não são prestadas ou são prestadas incorretamente, é conferido ao agente administrativo a prerrogativa de iniciar um procedimento de fiscalização, de modo que é conferido ao Fisco a prerrogativa de examinar mercadorias, documentos, livros, arquivos, papéis e tudo mais que se mostrar necessário para a efetiva fiscalização.

É nesse sentido que se fala em fiscalização tributária, atividade exercida no desempenho de função administrativa⁷⁶, com o propósito de identificar situações fáticas que justifiquem a instituição de uma exação tributária ou a cominação de uma infração legal. Seu papel é fundamental ao controlar e acompanhar a atividade dos particulares.

Através da aplicação adequada da legislação tributária, o Fisco deve exigir o fiel cumprimento das obrigações tributárias.⁷⁷ O propósito da fiscalização tributária é justamente certificar que estas sejam cumpridas, através da propagação de um sentimento de vigilância sobre o cidadão.

Ainda nas lições de Regina Helena Costa:

*A fiscalização tributária, por primeiro, consubstancia poder-dever do Estado. Exatamente por consistir o dever de pagar tributos obrigação ex lege, cabe ao Fisco exercer, compulsoriamente, o controle sobre o comportamento dos sujeitos passivos, no sentido de adimplirem suas obrigações. Recorde-se que o crédito tributário integra o patrimônio público, que é indisponível, consoante predica o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.*⁷⁸

⁷⁶ Caracteriza o que a legislação denominou de “poder de polícia”. Nos termos do art. 78 do CTN, “considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

⁷⁷ Regina Helena Costa indica que a fiscalização tributária representa a valorização do princípio da verdade material já que obriga a Administração Tributária levantar os dados que propiciam a instituição da obrigação tributária, que por sua vez, não podem surgir de presunções absolutas e ficções. (COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.327).

⁷⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.328.

Em uma acepção ampla, a fiscalização compreende todos os atos realizados a pretexto de certificar precisamente o fato e a relação jurídico-tributária – em todos os seus contornos. Todos esses atos precisam ser documentados, ou seja, relatados em linguagem jurídica, devem observar procedimento específico e serem praticados por agente competente.⁷⁹

Seu exercício decorre da competência outorgada aos entes políticos para instituir e exigir tributos.⁸⁰ Logo, consiste em atribuição do Poder Público, conforme a dicção do artigo 194 do Código Tributário Nacional:

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.

Esse dispositivo determina que a legislação tributária⁸¹ deve regular a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização tributária. Já o seu parágrafo único informa que são passíveis de fiscalização quaisquer sujeitos, desde que guardem alguma relação de pertinência com a situação, de modo que, inexistente o interesse da Administração, descabida a legitimidade do exercício da fiscalização.⁸²

Ainda que decorra da competência tributária, a fiscalização tributária com ela não se confunde. A competência está relacionada com a atividade de instituir tributos, a cargo do

⁷⁹ Assim prescreve o artigo 196 do CTN ao determinar que “a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.” Além de que, seu parágrafo único dispõe que “os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

⁸⁰ A competência tributária confere às pessoas políticas tanto a aptidão para criar tributos quanto para regular os expedientes necessários à sua fiscalização e arrecadação.

⁸¹ Necessário salientar que o conceito de legislação tributária será refletido com maior cuidado ao tratarmos do instrumento normativo próprio para instituição de obrigações acessórias.

⁸² O Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de se posicionar a esse respeito durante o julgamento do Recurso Especial nº 539.084/SP, consoante se vê a seguir: 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 artigo 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 artigo 113 do CTN a expressão “no interesse da arrecadação”. VII – Recurso Especial improvido. (REsp 539.084/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, j. 18-10-2005, DJ 19/12/2005, p.214).

Poder Legislativo; fiscalizar é atribuição do Poder Executivo. A ligação, mais uma vez, consiste no fato de que a mesma competência para legislar sobre tributo implica na competência para legislar sobre a fiscalização desse mesmo tributo.

Importante destacar que a atribuição está prevista nos regulamentos dos entes tributantes responsáveis pelo seu cumprimento.⁸³ No caso específico da legislação federal é possível encontrar a redação do artigo 6º, inciso II, da Lei nº10.593/02 que atribui privativamente ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, dentre outros, os encargos de: executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados (alínea “c”); examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes (alínea “d”); proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária (alínea “e”); e supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte (alínea “f”).

Ainda que seja comum a delegação da atividade de arrecadação ao próprio contribuinte, que atualmente constitui praticamente todas as obrigações tributárias através da declaração do montante devido, a situação não se verifica na atividade de fiscalização, porque consiste em atividade típica e exclusiva da Administração Pública e, por isso, não comporta espaço para a participação dos particulares.⁸⁴

O artigo 145, §1º, da Constituição Federal atribui à Administração Tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Esse exercício da fiscalização é composto por atos que operam na construção da convicção do Estado a respeito dos acontecimentos factuais passíveis de enquadramento no antecedente de uma norma tributária ou sancionatória.

Mediante a fiscalização da atividade dos particulares, o Fisco busca reunir os elementos probatórios possíveis e suficientes a fundamentar a constituição das relações

⁸³ A título de exemplo, o Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº3.000/99 – em seu artigo 904 prevê que “a fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes.” Já o artigo 490 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – Decreto nº45.490/00 – estabelece que “A fiscalização do imposto compete privativamente ao Agente Fiscal de Rendas que, no exercício de suas funções, deverá, obrigatoriamente, exhibir ao contribuinte sua cédula funcional, fornecida pela Secretaria da Fazenda.”

⁸⁴ Assim caminha Celso Antônio Bandeira de Mello ao advertir que “a restrição à atribuição de atos de polícia a particulares funda-se no corretíssimo entendimento de que não se lhes pode, ao menos em princípio, cometer o encargo de praticar atos que envolvem o exercício de misteres tipicamente públicos quando em causa liberdade e propriedade, porque ofenderiam o equilíbrio entre os particulares em geral, ensejando que uns oficialmente exercessem supremacia sobre outros.” Ademais, é preciso salientar que a atividade não se confunde com a de arrecadação, já que essa está relacionada com a capacidade tributária ativa que a princípio é delegável, desde que prevista em lei. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.846).

jurídicas tributárias ou sancionatórias, ou seja, inserem no sistema jurídico normas expressivas de um juízo a respeito da conduta dos particulares diante da lei.

O exercício do poder de polícia, categoria dentro da qual se enquadra a atividade fiscalizatória tributária – exercício de função típica e essencial do Estado, no exercício pleno de sua soberania – não pode ser objeto de delegação aos particulares.⁸⁵

Na verdade, aos particulares cabe a posição de sujeito passivo da fiscalização, quer dizer, são esses que devem suportar a atividade fiscalizatória. O parágrafo único do artigo 194 do Código Tributário Nacional assim dispõe ao enunciar que a fiscalização se dirige exatamente aos particulares, pessoas físicas e jurídicas, contribuintes ou não. Em conformidade com o que foi alegado ainda no primeiro parágrafo desse tópico, o dever de prestar as informações que abastecem as Administrações Tributárias é atribuição conferida aos particulares.

4.1.2 Dever de colaboração do particular

Em que pese o exposto acerca da indelegabilidade do exercício da função administrativa de fiscalização, situação diversa é aquela verificada nos casos em que o particular é chamado a colaborar com o Estado, para viabilizar, contribuir e simplificar a fiscalização tributária, proporcionando elementos úteis para construção dos juízos acerca dos fatos.

A atividade de valoração dessas provas continua com a Administração Pública, que deve realizar uma análise conjunta com os demais elementos colhidos para só então firmar seu convencimento.

Fiscalização tributária e dever de colaboração não se confundem. Enquanto o primeiro consiste na atividade administrativa desempenhada pela Administração Tributária, o segundo é o meio através do qual o contribuinte auxilia essa mesma Administração Tributária.

⁸⁵ O próprio STF já chegou a decidir nesse sentido ao declarar a inconstitucionalidade de dispositivo de lei que outorgava aos particulares a possibilidade de fiscalizar o exercício de profissões regulamentadas. DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 58 E SEUS PARÁGRAFOS DA LEI FEDERAL Nº9.649, DE 27.05.1998, QUE TRATAM DOS SERVIÇOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS. [...] a interpretação conjugada dos artigos 5º, XIII, 22, XVI, 21, XXIV, 70, parágrafo único, 149 e 175 da Constituição Federal, leva à conclusão, no sentido da indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas, como ocorre com os dispositivos impugnados. 3. Decisão unânime” (ADI 1717, Rel. Min. Sydney Sanches, julgado em 07/11/2002, DJ 28-03-2003).

Salvo melhor juízo, a mera imposição legal não justifica por si só este último. Ele não decorre do simples exercício do poder, mas sim de uma consciência social de solidariedade, corolário do próprio Estado Constitucional Democrático de Direito.

Isso significa que a participação do cidadão é fundamental para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal), como também para garantir o desenvolvimento nacional (artigo 3º, inciso II, da Constituição Federal); erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, inciso III, da Constituição Federal); e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (artigo 3º, inciso IV, da Constituição Federal).

Ao abordar a questão, Leandro Paulsen noticia acerca de um princípio denominado “capacidade colaborativa” a respaldar toda a instituição das obrigações acessórias, dando-lhe suporte, justificativa e medida. Para o momento, importa saber que:

Capacidade colaborativa é a possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou ainda da sua relação de proximidade com o contribuinte ou com o fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade.⁸⁶

O artigo 197 do Código Tributário Nacional elenca alguns casos em que a colaboração do particular é indispensável ao bom desempenho da fiscalização tributária, conforme se vê:

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.

⁸⁶ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p.93-94.

Nesse mesmo diapasão, na legislação federal, o artigo 4º, inciso IV, da Lei nº9.784/99 prescreve como dever do administrado perante a Administração prestar informações solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.⁸⁷

Como se pode notar, ainda que a fiscalização seja executada pelo Fisco, a quem cabe demonstrar que o fato ocorreu conforme a previsão abstrata da norma, diante de algumas situações, o dever de colaboração do particular é fundamental a essa conformação. Mencionado dever resume-se em práticas que auxiliam e simplificam o acesso da Administração aos meios de prova para constituição das obrigações tributárias e sancionatórias.

Esse dever de colaboração é tão crucial ao Fisco que na sua falta, em algumas hipóteses, é possível utilizar técnicas indiciárias para constituir fatos jurídicos, além de requisitar auxílio de força pública, nos termos do artigo 200 do Código Tributário Nacional.⁸⁸

A possibilidade de colaboração deve ser avaliada a partir das condições apresentadas pelo sujeito de contribuir efetivamente com a Administração Tributária, com obrigações que estejam ao seu alcance e não lhe cause um ônus excessivo e desnecessário.⁸⁹ Ainda que para o momento a intenção não seja dissecar a alegação, importante reportar um argumento esclarecedor trazido por Leandro Paulsen:

Não se pode exigir colaboração de quem não tem aptidão para tanto, de quem não tem a possibilidade de realizar o que se pretende. De outro lado, por maior que seja a capacidade de colaboração da pessoa, isso não justifica que dela se exija colaboração exagerada consubstanciada em obrigações múltiplas, complexas e sobrepostas, que pressuponham recursos materiais e humanos demasiadamente onerosos e sob risco de penalizações graves, desviando exageradamente a pessoa das suas atividades principais, o que esbarra na vedação do excesso. Isso porque a coordenação dos

⁸⁷ Artigo 4º. São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: I – expor os fatos conforme verdade; II – proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; III – não agir de modo temerário; IV – prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

⁸⁸ Artigo 200. 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.

⁸⁹ O STF já teve oportunidade de assentar algumas premissas a respeito dos limites da colaboração que se impõe aos particulares, ao tratar especificamente de um caso de substituição tributária. DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ARTIGO 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. 2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. [...] (grifos nossos) (RE 603191/MT, Real. Min. Ellen Gracie, j. 01-08-2011, DJ 02-09-2011)

interesses do fisco com as liberdades das pessoas se impõe para a preservação dos diversos valores consagrados constitucionalmente.⁹⁰

Ainda inserido nesse contexto, é possível estabelecer uma relação entre o dever de colaboração com as ideias de José Casalta Nabais ao apresentar o conceito de deveres fundamentais, que consistem em “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos.”⁹¹

De nada adianta a luta do cidadão para que o Estado respeite direitos e garantias fundamentais constitucionalmente previstos se estes se esquecem que ser cidadão significa não somente ter direitos, mas também cumprir com uma série de deveres necessários à existência e manutenção do Estado.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos estipula expressamente em seu artigo 29 que “o indivíduo tem deveres para com a comunidade, fora da qual não é possível o livre e pleno desenvolvimento da sua personalidade.”⁹² Da mesma forma, no Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos – promulgado e publicado através do Decreto nº592/92 – consta de seu preâmbulo “que o indivíduo, por ter deveres para com seus semelhantes e para com a coletividade a que pertence, tem a obrigação de lutar pela promoção e observância dos direitos reconhecidos no presente Pacto.” Por último, mas não menos importante, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica) – promulgada e publicada através do Decreto nº678/92 – dispõe em seu artigo 32 que “toda pessoa tem deveres para com a família, a comunidade e a humanidade” e “os direitos de cada pessoa são limitados pelos direitos dos demais, pela segurança de todos e pelas justas exigências do bem comum, em uma sociedade democrática.”

Ao discorrer sobre o tema, Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça elucida:

A relação de implicação que existe entre os direitos fundamentais e os deveres fundamentais pode ser assim descrita: se o homem, pela sua simples condição de ser humano, é titular de direitos fundamentais, inalienáveis e irrenunciáveis, cujo exercício não lhe pode ser subtraído por quem quer que seja, muito menos pelo Estado – os chamados direitos fundamentais –, ele só pode exercer a titularidade desses direitos, de modo efetivo, dentro da comunidade estatal da qual ele faz parte, cuja finalidade primeira é a de lhe assegurar o seu exercício dentro de uma necessária condição de segurança jurídica; deste fato há que se inferir, então, que, se a comunidade estatal existe para servir ao indivíduo, a esse indivíduo, como membro

⁹⁰ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p.61.

⁹¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p.64.

⁹² Disponível em: <http://www.humanrights.com/pt/what-are-human-rights/universal-declaration-of-human-rights/preamble.html>. Acesso em: 05 mar. 2016.

e beneficiário da sua existência e funcionamento, compete dar a sua parcela de colaboração para a sua manutenção, sem o que ela não existirá e não subsistirá.⁹³

O dever fundamental de pagar impostos enfatiza o caráter solidário do tributo e a ideia de que o Estado – Estado Fiscal – necessita dos meios (recursos financeiros de origem tributária) para realizar suas diversas funções. Como decorrência da própria ideia de cidadania, não são apenas necessários, mas fundamentais para a concretização de uma série de direitos fundamentais, como por exemplo, a liberdade e a propriedade.

O tributo já não mais consiste em objeto decorrente de simples relação de poder, mas passa a representar o preço que se paga para viver em liberdade e em sociedade. Como acentua Ricardo Lobo Torres:

*O dever de pagar tributos surge com a própria noção moderna de cidadania e é coextensivo à ideia de Estado de Direito. Tributo é *dever fundamental* estabelecido na Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever de pagar tributos é *correspetivo à liberdade* e aos *direitos fundamentais*: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o *preço da liberdade*.*⁹⁴

A apropriada compreensão da primazia dos direitos fundamentais implica na superação da liberdade do indivíduo frente à autoridade do Estado. Entretanto, liberdade com responsabilidade pressupõe o reconhecimento dos deveres fundamentais, dentre os quais se insere o dever fundamental de pagar impostos. Todavia, é necessário analisar se o dever de colaboração com a Administração Pública também pode ser classificado como um dever fundamental.

Para tanto, relevante advertir que nem toda intervenção na propriedade ou liberdade dos indivíduos importa propriamente em um dever fundamental. A simples existência de uma prescrição de conduta não é suficiente para caracterizá-la como um dever fundamental. Nesse sentido, José Casalta Nabais informa a respeito de dois fundamentos, um lógico e outro jurídico:

No que respeita ao primeiro aspecto, ao fundamento lógico, podemos afirmar que os deveres fundamentais são expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana. Pois os deveres fundamentais são expressão da soberania do estado, mas de um estado assente na primazia da pessoa humana. [...] Por seu turno, quanto ao fundamento jurídico, podemos dizer que o fundamento dos deveres fundamentais

⁹³ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Por uma visão jusfundamental do tributo. In: (Org.) PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário** – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p.363.

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: (Org.) REZENDE, Condorcet. **Estudos tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p.471-472.

reside na constituição, ou talvez melhor, na sua previsão constitucional. O que significa que na ausência de uma disposição constitucional a prever os deveres obsta ao seu reconhecimento como deveres fundamentais, como deveres no plano constitucional.⁹⁵

Por isso, para além de importar em um dever imprescindível à preservação e manutenção da sociedade, deve ser ele constitucionalmente previsto, expressa ou implicitamente. Assim, se não preenchidos ambos os requisitos, não será considerado um dever fundamental, o que não o impede de ser tido como um dever legal. Além do mais, pode ocorrer desse dever legal servir de instrumento à realização de um dever fundamental.

Nesse ponto específico reside a possível relação entre o dever de colaboração e o dever fundamental de pagar impostos. O primeiro (meio), embora não represente um dever fundamental, é imprescindível para concretização do segundo (fim).

Isto posto, em outras palavras, conclui-se que o dever de colaboração – diretamente exercido em benefício da Administração Tributária – consiste no meio através do qual é possível verificar a concretização da obrigação tributária, verdadeiro dever fundamental.

Logo, o dever de colaboração também é indiretamente exercido em benefício do bem-estar e do desenvolvimento social, o que significa que ele não pode servir de justificativa para práticas arbitrárias e despropositadas, supostamente impostas genericamente no interesse da arrecadação e fiscalização tributária.⁹⁶

Uma política de desenvolvimento nacional eficiente reclama uma boa política fiscal, através de recursos adequados e uma estratégia clara. É preciso repensar a Administração Tributária e sua atuação frente a um novo modelo de Estado Constitucional Democrático de Direito.

4.2 Novos paradigmas para a Administração Tributária no direito contemporâneo

Ao mesmo tempo em que a Administração Tributária – para promover o desenvolvimento e satisfazer o bem-estar social – goza de prerrogativas que a autorizam fiscalizar e aplicar sanções aos particulares, por exemplo, ela se sujeita a determinadas restrições que limitam sua atividade a determinados fins e princípios, sob pena de nulidade de seus atos ou até mesmo de responsabilização de seus agentes pelas suas condutas.

⁹⁵ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, v.3, n.2, 2002. p.15-16.

⁹⁶ Ainda que estejamos no nível da Administração Pública que tem o mister precípua de executar a lei. Muitos dos fundamentos servem também para o legislador que deve justificar toda nova instituição de obrigações. Porém, tal questão será deixada para o capítulo da complexidade das obrigações acessórias.

É o constante dualismo entre a autoridade da administração (poder) e a liberdade do indivíduo (direitos individuais). Em verdade, o que se busca é compatibilizar as prerrogativas públicas, reconhecidamente imprescindíveis ao agir estatal, com o extenso rol de direitos e garantias fundamentais constitucionalmente assegurados.⁹⁷

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro,

o Direito Administrativo nasceu e desenvolveu-se baseado em duas idéias opostas: de um lado, a proteção aos direitos individuais frente ao Estado, que serve de fundamento ao princípio da legalidade, um dos esteios do Estado de Direito; de outro lado, a de necessidade de satisfação dos interesses coletivos, que conduz à outorga de prerrogativas e privilégios para a Administração Pública, quer para limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do bem-estar coletivo (poder de polícia), quer para a prestação de serviços públicos.⁹⁸

O reconhecimento da força normativa dos princípios constitucionais tem inaugurado um novo paradigma para a Administração Tributária, representado, principalmente, pela ruptura com as antigas concepções teórico-filosóficas. Se antes a preocupação estava centrada na preservação da autoridade da Administração, agora não se pode esquecer da realização plena do Estado Constitucional Democrático de Direito.⁹⁹

Consoante magistério de Luís Roberto Barroso:

Por fim, mais decisivo que tudo para a constitucionalização do direito administrativo, foi a incidência no seu domínio dos princípios constitucionais – não apenas os específicos, mas sobretudo os de caráter geral, que se irradiam por todo o sistema jurídico. Também aqui, a partir da centralidade da dignidade humana e da preservação dos direitos fundamentais, alterou-se a qualidade das relações entre

⁹⁷ Nesse sentido, a Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia, criada para reforçar a proteção dos direitos fundamentais, à luz da evolução da sociedade, do progresso social e da evolução científica e tecnológica, estabelece em seu artigo 41 que 1. Todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições e órgãos da União de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável. 2. Este direito compreende, nomeadamente: o direito de qualquer pessoa a ser ouvida antes de a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afecte desfavoravelmente, o direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito dos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial, a obrigação, por parte da administração, de fundamentar as suas decisões. 3. Todas as pessoas têm direito à reparação, por parte da Comunidade, dos danos causados pelas suas instituições ou pelos seus agentes no exercício das respectivas funções, de acordo com os princípios gerais comuns às legislações dos Estados-Membros. 4. Todas as pessoas têm a possibilidade de se dirigir às instituições da União numa das línguas oficiais dos Tratados, devendo obter uma resposta na mesma língua. (Disponível em http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf. Acesso em: 10 jul. 2016).

⁹⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2015. p.95.

⁹⁹ De modo que Juarez Freitas afirma: “o estado da discricionariedade legítima, na perspectiva adotada, consagra e concretiza o direito fundamental à boa administração pública, que pode ser assim compreendido: o direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional, cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas; a tal direito corresponde o dever de a administração pública observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais que a regem.” Com efeito, embora não esteja expresso no ordenamento jurídico brasileiro, eventual ponderação nesse sentido pode ser intentada a partir da interpretação sistemática dos princípios constitucionais da administração pública. Consiste no somatório de direitos subjetivos do cidadão-administrado. (FREITAS, Juarez. **Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2007.p.20).

Administração e administrado, com a superação ou reformulação de paradigmas tradicionais.¹⁰⁰

Inserido nesse quadro está a fiscalização tributária, como exemplo típico de atividade exercida pelo Poder Executivo, no desempenho de função administrativa, regida sob o regime jurídico de direito público, e que deve observar a supremacia do interesse público em consonância com uma série de princípios constitucionais.

Oportunas as palavras de Onofre Alves Batista Júnior ao aduzir que “o exercício do *Poder de Polícia Fiscal* encontra a sua razão de ser na própria busca da ¹⁰¹correta tributação, eficaz, isonômica, justa, adequada. Por isso, a imposição de limitações busca favorecer o interesse público de suficiente, adequada e justa tributação.”

Diante desse novo paradigma constitucional, com a modificação dos pressupostos teóricos do Direito Administrativo pela Constituição Federal, é preciso repensar a Administração Tributária sob uma nova ótica, plasmada nos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, ainda que não se ignorem seus deveres fundamentais. É o que afirma Eduardo García de Enterría:

É absolutamente inadmissível afirmar, como acontece em certas explicações e ainda em algumas decisões jurisprudenciais, que a Administração disponha de um poder geral implícito ou derivado de uma cláusula geral de ordem pública [...] para condicionar, limitar ou intervir nos direitos e liberdades constitucionalmente proclamados em ordem a uma hipotética articulação deles mesmo com a utilidade comum ou geral. Esta é uma tese rigorosamente procedente do absolutismo [...] mas totalmente incompatível com a construção moderna do Estado de Direito.¹⁰²

Partindo desse mesmo pressuposto, Patrícia Baptista assinala:

de um direito administrativo calcado sobre as premissas da unilateralidade, da imperatividade e da supremacia de um interesse ditado essencialmente pela própria Administração, evoluiu-se – pois, inequivocamente, tratou-se de uma evolução – para um direito administrativo marcado pela ascensão do cidadão-administrado à condição de objeto central dos cuidados da disciplina submisso aos princípios e direitos fundamentais. A Administração cedeu sua vez ao cidadão como foco principal das preocupações do direito administrativo.¹⁰³

¹⁰⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p.374-375.

¹⁰¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001. p. 184

¹⁰² ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Rámon. **Curso de derecho administrativo**. 7.ed. Madrid: Civitas, 2000. p.63-64. Tradução livre nossa: No original consta: “Es absolutamente inadmisible afirmar, como resulta de ciertas exposiciones y aun de algunas decisiones jurisprudenciales, que la Administración disponga de un poder general implícito o derivado de la cláusula general del orden público [...] para poder condicionar, limitar o intervenir los derechos y libertades constitucionalmente proclamados en orden a una hipotética articulación de los mismos con la utilidad común o general. Esta es una tesis rigorosamente procedente del absolutismo [...] pero totalmente incompatible con la construcción moderna del Estado de Derecho.”

¹⁰³ BAPTISTA, Patrícia. Os limites constitucionais à autotutela administrativa: o dever de observância do contraditório e da ampla defesa antes da anulação de um ato administrativo ilegal e seus parâmetros. In: (Org.) BARROSO, Luís Roberto. **A reconstrução democrática do direito público no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p.547-548.

Associado ao objetivo da arrecadação tributária encontra-se a proteção do cidadão. A Administração Tributária, no desempenho de quaisquer de suas funções, deve observar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, pilares fundamentais do sistema jurídico.

Aliás, o Estado Constitucional Democrático de Direito demanda uma gestão pública eficiente e comprometida com a concretização dos direitos fundamentais postos na Constituição. Bem a propósito, merece destaque o argumento de Juarez Freitas, para o qual:

Sacrifícios razoáveis, por boas razões, mostram-se admissíveis, contanto que não resultem do arbítrio “legalizado” pela ordem vigente. Sem dúvida, restrições há – designadamente ao exercício dos direitos à propriedade e à liberdade – que se mostram plausíveis sem que o sacrifício seja de molde a exigir reparação. Contudo, urge compreender que a limitação não-onerosa do exercício dos direitos apenas se justifica como derivação do imperativo maior de respeitar a totalidade dos direitos fundamentais.¹⁰⁴

Esse novo paradigma de administração demanda uma Administração Tributária voltada à concretização dos direitos fundamentais. Não basta mera previsão constitucional se não houver realização e efetivação observadas na prática. Para tanto, imprescindível uma mudança significativa nos padrões de pensamento e no comportamento dos entes administrativos.¹⁰⁵

¹⁰⁴ FREITAS, Juarez. **Discrecionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2007. p.88.

¹⁰⁵ O próprio STF por diversas vezes chegou a se manifestar a respeito dos limites impostos à Administração Tributária, a exemplo do HC 93.050/RJ, conforme se vê: FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - APREENSÃO DE LIVROS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS FISCAIS REALIZADA, EM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE, POR AGENTES FAZENDÁRIOS E POLICIAIS FEDERAIS, SEM MANDADO JUDICIAL - INADMISSIBILIDADE - ESPAÇO PRIVADO, NÃO ABERTO AO PÚBLICO, SUJEITO À PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR (CF, ART. 5º, XI) - SUBSUNÇÃO AO CONCEITO NORMATIVO DE "CASA" - NECESSIDADE DE ORDEM JUDICIAL - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVER DE OBSERVÂNCIA, POR PARTE DE SEUS ÓRGÃOS E AGENTES, DOS LIMITES JURÍDICOS IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO E PELAS LEIS DA REPÚBLICA - IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DE PROVA OBTIDA COM TRANSGRESSÃO À GARANTIA DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR - PROVA ILÍCITA - INIDONEIDADE JURÍDICA - "HABEAS CORPUS" DEFERIDO. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - FISCALIZAÇÃO - PODERES - NECESSÁRIO RESPEITO AOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUINTES E DE TERCEIROS. Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. - A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei" (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia - que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários - restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado. [...] ILICITUDE DA PROVA - INADMISSIBILIDADE DE SUA PRODUÇÃO EM JUÍZO (OU PERANTE QUALQUER INSTÂNCIA DE PODER) - INIDONEIDADE JURÍDICA DA PROVA RESULTANTE DE TRANSGRESSÃO ESTATAL AO REGIME CONSTITUCIONAL DOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS. - A ação persecutória do Estado, qualquer que seja a instância de poder perante a qual se instaure, para revestir-se de legitimidade, não pode apoiar-se em elementos probatórios ilicitamente obtidos, sob pena de ofensa à garantia constitucional do "due process of law", que tem, no dogma da inadmissibilidade das provas ilícitas, uma de suas mais expressivas projeções

Para que o dever fundamental de pagar impostos não represente um ônus excessivo e o dever de colaboração seja alcançado em sua essência, a Administração Tributária deve voltar-se aos fins da realização dos direitos fundamentais e dos interesses públicos democraticamente definidos.

Nesse contexto, a supremacia do interesse público necessita ser revista e os princípios aos quais se vincula a Administração Tributária compreendidos.¹⁰⁶ Trata-se de entender as limitações ao exercício da fiscalização tributária, que deve sempre agir nos termos da lei, em respeito aos direitos fundamentais.¹⁰⁷

4.2.1 Supremacia do interesse público

Decorrência natural da própria ideia de Estado, a supremacia do interesse público reflete a prevalência do bem-estar comum sobre o interesse particular de cada indivíduo. À luz de tal preceito, toda atuação estatal deve estar voltada ao coletivo, ou seja, à própria sociedade.

Segundo Fábio Medina Osório, “na ausência do interesse público, a Administração Pública, em nossos dias, não poderia atuar, em face do desaparecimento de seu único, porém suficiente, suporte justificatório”.¹⁰⁸ Também de acordo com Celso Antônio Bandeira de

concretizadoras no plano do nosso sistema de direito positivo. A "Exclusionary Rule" consagrada pela jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América como limitação ao poder do Estado de produzir prova em sede processual penal. - A Constituição da República, em norma revestida de conteúdo vedatório (CF, art. 5º, LVI), desautoriza, por incompatível com os postulados que regem uma sociedade fundada em bases democráticas (CF, art. 1º), qualquer prova cuja obtenção, pelo Poder Público, derive de transgressão a cláusulas de ordem constitucional, repelindo, por isso mesmo, quaisquer elementos probatórios que resultem de violação do direito material (ou, até mesmo, do direito processual), não prevalecendo, em consequência, no ordenamento normativo brasileiro, em matéria de atividade probatória, a fórmula autoritária do "male captum, bene retentum". Doutrina. Precedentes. - A circunstância de a administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que lhe permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever de observar, para efeito do legítimo desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos governamentais incidirem em frontal desrespeito às garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes em particular. - Os procedimentos dos agentes da administração tributária que contrariem os postulados consagrados pela Constituição da República revelam-se inaceitáveis e não podem ser corroborados pelo Supremo Tribunal Federal, sob pena de inadmissível subversão dos postulados constitucionais que definem, de modo estrito, os limites - inultrapassáveis - que restringem os poderes do Estado em suas relações com os contribuintes e com terceiros. [...] (grifos nossos) (HC 93050, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 10/06/2008, publicado em 01/08/2008)

¹⁰⁶ Artigo 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]

¹⁰⁷ Assim já sugere a Constituição Federal ao conferir competência fiscalizatória no que diz respeito aos impostos. O artigo 145, §1º, da Constituição Federal prescreve: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁰⁸ OSÓRIO, Fábio Medina. Existe uma supremacia do interesse público sobre o privado no direito administrativo brasileiro? *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v.88, n.770, dez.1999. p.54.

Mello, “o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência.”¹⁰⁹

O interesse público não pode ser instrumento para imposição de pretensões excessivas daqueles que exercem a Administração Pública. Isso porque a verdadeira razão de existir do Estado é a própria satisfação da vontade da coletividade.

Ainda que cada indivíduo seja parte de um todo, ele não pode ser considerado mero instrumento desse todo. Por certo, cada indivíduo é um fim em si mesmo, de modo que a função do Estado é atender os interesses humanos, a justiça social, o bem comum. Carmén Lúcia Antunes Rocha declara categoricamente que “não há senhores e escravos. Há governantes e governados, mas todos submetidos ao Direito, elaborado e promulgado com a qualidade de generalidade e abstração que faz seguro o seu fim de realização da Justiça para todos.”¹¹⁰

Ao avaliar a dialética entre o interesse privado e o interesse público, Humberto Ávila alerta para o fato de que

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).¹¹¹

Não se trata da desconstrução do princípio da supremacia do interesse público, mas da sua devida compreensão. O que se tutela não é o interesse da Administração Pública, tampouco a prevalência da vontade das majorias¹¹², mas, verdadeiramente, a busca da proteção de todos, de modo equânime, mediante a tutela dos direitos subjetivos individuais constitucionalmente previstos.

Assinalado interesse público, no entender de Celso Antônio Bandeira de Mello, “nada mais é que a dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade (entificada juridicamente no Estado), nisto se abrindo também o depósito intertemporal destes mesmos interesses.”¹¹³

¹⁰⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.96.

¹¹⁰ ROCHA, Carmén Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p.146.

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p.190.

¹¹² Tampouco parece que o interesse público equipara-se à soma dos interesses individuais de todos os cidadãos de uma sociedade. Tal integralidade sequer é possível diante da diversidade cultural, religiosa, política, econômica etc. Não parece factível falar em nome de um interesse comum de todos os cidadãos. Portanto, parece mais correto falar em interesse comum, já que o interesse público é despersonalizado.

¹¹³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Grandes temas de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009, p.182.

Necessário, então, uma relação harmônica entre o interesse público e os demais princípios jurídicos, para que direitos subjetivos individuais não sejam preteridos em face de pretensões circunstanciais e inapropriadas da Administração Pública.

A tutela a ser perseguida é a do interesse público primário, que nas palavras de Luís Roberto Barroso é “a razão de ser do Estado e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social. Estes são os interesses de toda a sociedade.”¹¹⁴

Também ao abordar o tema, Maria Sylvia Zanella Di Pietro evoca as lições de Hector Jorge Escola:

a noção de bem-estar geral encontra seu correlato jurídico na idéia de ‘interesse público’, a qual pode ser concretizada, agora, sob o fundamento de que existe o interesse público quando, nele, uma maioria de indivíduos, e em definitivo, cada um pode reconhecer e extrair do mesmo seu interesse individual (Gordillo), pessoal, direto e atual ou potencial. O interesse público, assim entendido, é não só a soma de uma maioria de interesses coincidentes, pessoais, diretos, atuais ou eventuais, mas também o resultado de um interesse emergente da existência da vida em comunidade, no qual a maioria dos indivíduos reconhece, também, um interesse próprio e direto.¹¹⁵

Assim, não cabe ao Estado promover os seus próprios interesses enquanto organização personalizada, pois ainda que se voltem à proteção do patrimônio público, também acabam por ofender a ordem normativa. É o que se costuma designar interesse público secundário, aquele atinente às conveniências do aparato estatal. Na doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello é possível encontrar alguns exemplos que ilustram o tema:

[...] considerado apenas como pessoa, centro de interesses subjetivos, o Estado teria *interesse* em pagar o mínimo possível a seus servidores, mantendo-os apenas no limite indispensável à sobrevivência, pois, destarte, pouco sangraria seus recursos. Teria interesse em tributar desmedidamente os administrados, pois, assim, abarrotaria seus cofres.¹¹⁶

Ao analisar o tema do interesse público secundário, Luís Roberto Barroso conclui: “em ampla medida, pode ser identificado como interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas.”¹¹⁷ Entretanto essa afirmação deve ser vista com ressalvas, pois a depender do caso concreto, pode ser compreendida sob outro aspecto.

¹¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. O Estado contemporâneo, os direitos fundamentais e a redefinição da supremacia do interesse público. In: **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p.13.

¹¹⁵ ESCOLA, Hector Jorge. El interés público como fundamento del derecho administrativo, 1989, p.31 apud DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discrecionalidade administrativa na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007. p.215.

¹¹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Ato administrativo e direitos dos administrados**. São Paulo: RT, 1981. p.16.

¹¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. O Estado contemporâneo, os direitos fundamentais e a redefinição da supremacia do interesse público. In: **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p.13.

Maximizar a arrecadação não consiste em aumentar a carga tributária, mas sim, tornar a arrecadação eficiente; minimizar as despesas, por seu turno, significa reduzir os custos da máquina pública. A questão é como estas medidas serão implementadas. Desde que respeitado o sistema e principalmente os direitos dos contribuintes, ela se mostra muita mais relacionada à ideia de eficiência econômica.

A Constituição Federal, ao delinear os fins que a ordem econômica e financeira necessita atingir, propõe conjugar os valores equidade e eficiência, a partir da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, de modo a assegurar uma vida digna a cada cidadão, conforme os ditames da justiça social, se assim observados alguns princípios básicos, dentre os quais, o respeito à propriedade privada e o livre exercício da atividade econômica.

Visando promover o desenvolvimento nacional é preciso garantir a proteção do desenvolvimento econômico, maximizando a arrecadação e reduzindo as despesas.

Em última análise, seria impreciso afirmar que esse é um interesse do Estado, enquanto organização dotada de personalidade. Se bem analisado, não representa outra coisa, senão a essência da máquina pública, além da vontade social positivada. Uma redução de custos acompanhada de uma arrecadação eficiente favorece o investimento e possibilita o crescimento da economia. Nesse sentido anunciado, não pode ser confundido como a mera vontade do administrador.

Imaginar que o interesse público equivale ao interesse da Administração Tributária significa ignorar que o ordenamento jurídico brasileiro tem como uma de suas características mais marcantes a relevância atribuída aos direitos fundamentais. Assim caminha Daniel Sarmiento:

os direitos fundamentais protegem os bens jurídicos mais valiosos, e o dever do Estado não é só o de abster-se de ofendê-los, mas também o de promovê-los e salvaguardá-los das ameaças e ofensas provenientes de terceiros. E para um Estado que tem como tarefa mais fundamental, por imperativo constitucional, a proteção e promoção dos direitos fundamentais dos seus cidadãos, a garantia destes direitos torna-se também um autêntico interesse público.¹¹⁸

A efetivação do interesse público acarreta no benefício da própria coletividade. Pensar diferente seria incorrer em desvio de finalidade pública.

Resumidamente, a supremacia do interesse público exalta o predomínio da vontade coletiva como pressuposto para uma ordem jurídica estável, capaz de viabilizar e assegurar a

¹¹⁸ SARMENTO, Daniel. Supremacia do interesse público? As colisões entre direitos fundamentais e interesses da coletividade. In: (Coords.) ARAGÃO, Alexandre Santos; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p.123.

consecução da justiça social, do bem comum e do desenvolvimento social. Certamente, estes valores devem ser buscados em dispositivos constitucionais.

É verdade que os direitos subjetivos dos cidadãos podem ser flexibilizados em prol do interesse da coletividade. Ocorre que não é qualquer limitação ou interferência que será aceita pelo ordenamento. Por isso é extremamente oportuno fixar padrões mínimos de proteção. Um possível pontapé inicial para essa empreitada seria através da irrestrita observância do princípio da legalidade, analisado à luz da supremacia do interesse público.¹¹⁹

4.2.2 Legalidade

Sem dúvida a legalidade representa uma diretriz indispensável ao exercício da atividade administrativa. Celso Antônio Bandeira de Mello argumenta:

enquanto o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é da essência de *qualquer Estado*, de qualquer sociedade juridicamente organizada com fins políticos, o da legalidade é *específico do Estado de Direito*, é justamente aquele que o qualifica e que lhe dá a identidade própria.¹²⁰

É corrente a ideia de que a conduta do agente da administração sempre encontra subordinação na lei. A esse propósito escreveu Lúcia Valle Figueiredo “que o princípio da legalidade surge como conquista do Estado de Direito, a fim de que os cidadãos não sejam obrigados a se submeter a arbitrariedades. Por isso, ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’¹²¹, conforme dispõe a Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso II.

Enquanto no âmbito privado rege a autonomia da vontade segundo a máxima: tudo o que não for proibido, é permitido; no direito público o agente administrativo não detém propriedade sobre a máquina pública, razão pela qual ele só pode atuar nos limites da lei, que o autoriza de forma prévia e expressa. Logo: tudo o que não for permitido, é proibido.

A legalidade representa um dos pilares de proteção do cidadão-administrado frente à atuação do Poder Público. Sua manutenção é vital ao bom andamento da Administração Pública e inviabiliza o agente público de agir por conta própria. Ao mesmo tempo, representa um importante expediente de proteção do interesse público, através da garantia da ordem e da

¹¹⁹ Ainda que o objeto do presente tópico seja abordar o desempenho da função administrativa, importante lembrar que o princípio da supremacia do interesse público deve afetar tanto o Legislativo no processo de produção da norma, como o Executivo no momento de sua execução pelo administrador. A única diferença é que para esse último caso o princípio da legalidade reforça a sua percepção, razão pela qual se afirma que o interesse público inspira o legislador e vincula a Administração Pública.

¹²⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.99-100.

¹²¹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p.42.

justiça, principalmente em função da segurança jurídica proporcionada. É por essa lógica que se afirma: *rule of law, not of men*.

Nesse contexto, Paulo de Barros Carvalho defende: “nenhum ato pode ser praticado sem autorização expressa da lei e o funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro das providências legalmente possíveis.”¹²²

Não somente a Administração Tributária, mas toda a Administração Pública resta impossibilitada em conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados, se não por meio de lei.¹²³

Nos dizeres de Ruy Cirne Lima, “é a atividade do que não é proprietário – do que não tem disposição da coisa ou do negócio administrado.” Assim, qualquer tentativa de exigir do particular o cumprimento de uma obrigação deve estar prevista em norma posta no sistema por um agente competente mediante um procedimento específico.

Quanto a essa afirmação parece não haver dúvidas. O próprio artigo 5º, II, da Constituição Federal expressa que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. De fato, qualquer permissão, obrigação e proibição dirigida ao particular ocorre mediante a instituição de uma lei que discipline referida conduta.

Inteira razão tem, pois, Roque Antonio Carrazza quando observa:

No Estado de Direito o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade. Também o Poder Público limita seu agir com tais normas, subordinando-se, assim, à ordem jurídica e passando a revistar, a um tempo, a condição de autor e de sujeito de direito (Jellinek).¹²⁴

Nesse contexto, interpreta-se o vocábulo lei como a própria lei ordinária, instrumento normativo resultado de um processo legislativo (procedimento específico) de competência do Poder Legislativo (agente competente).¹²⁵

Ao legislar sobre tributação, porém, a Constituição Federal não se limitou aos lindes do mencionado dispositivo. Para esse ramo do direito, a legalidade teve sua intensidade reforçada. No que se refere à exigência e majoração de tributos, especificamente, o artigo 150, I, da Constituição Federal é preciso ao declarar a necessidade de lei que o estabeleça.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.527.

¹²³ Já ensinava Rui Cirne Lima que “o fim e não a vontade domina todas as formas de administração. Supõe destarte a atividade administrativa a preexistência de uma regra jurídica reconhecendo-lhe uma finalidade própria. Jaz consequentemente a administração pública, debaixo da legislação, que deve enunciar e determinar a regra de direito. (LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.22)

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.279.

¹²⁵ O artigo 59 da Constituição Federal aponta os diversos documentos normativos, frutos do processo legislativo, que compõem a legislação brasileira. São eles: emendas constitucionais; leis complementares; leis ordinárias; leis delegadas; medidas provisórias; decretos legislativos; e resoluções.

Inconcebível imaginar uma obrigação tributária que não instituída por lei ordinária.¹²⁶ Nesse campo do direito a vontade da lei se sobrepõe à vontade das partes. Se sobrepõe, inclusive, à vontade do Estado, já que a lei representa não menos que a vontade do povo. Segundo Ferreiro Lapatza, a legalidade “trata de garantir essencialmente a exigência de autoimposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos.”¹²⁷

Nesse mesmo sentido, o artigo 97 do Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Isto posto, tanto a atuação dos agentes administrativos fiscais, como a criação de obrigações tributárias devem observância irrestrita ao princípio da legalidade. A legalidade da Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal) no primeiro caso e a legalidade tributária ou estrita legalidade (artigo 150, I, da Constituição Federal) no segundo.¹²⁸

Por outras palavras, tanto a instituição como a cobrança de tributos devem encontrar fundamentos na lei. Com efeito, só é possível instituir um tributo se houver previsão legal. Mas, além de ser necessária a previsão legal para sua instituição, é necessário haver lei que

¹²⁶ Todavia, necessário lembrar algumas hipóteses excepcionais elencadas pela própria Constituição Federal como ocorre, por exemplo, com a faculdade que dispõe o Poder Executivo de alterar as alíquotas, mediante decreto, do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações Financeiras, desde que obedecidas as condições e os limites estabelecidos em lei. Além dos empréstimos compulsórios, dos impostos residuais e de novas contribuições sociais, que reclamam a edição de lei complementar.

¹²⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. El principio de legalidad y la reserva de ley. In: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.288.

¹²⁸ Esse esclarecimento se torna necessário diante do problema que será enfrentado durante a interpretação do artigo 113, §2º, do CTN que faz uso do vocábulo “legislação tributária” ao invés de lei, o que dá azo para interpretações no sentido de que não seria necessária lei em sentido estrito para criação de obrigações acessórias. Essa discussão será abordada em capítulo seguinte.

determine e vincule a atuação da Administração Tributária, restringindo ao máximo o campo da discricionariedade do agente público. Por fim, toda essa lei deve resguardar os valores consagrados pela Constituição, especialmente os direitos fundamentais dos contribuintes.

4.2.3 Impessoalidade

Diretamente relacionado ao princípio da legalidade, e também derivado da supremacia do interesse público, encontra-se o princípio da impessoalidade, que visa proteger as relações entre Estado e particular de eventuais subjetivismos.

Seus ditames se expressam na busca pela neutralidade da atividade administrativa. Até porque a personalidade do Estado não se confunde com a personalidade dos agentes públicos que o administram, nem mesmo quando justificado no interesse do Poder Público. Oportunos os esclarecimentos de Livia Maria Armentano Koenigstein Zago:

Na sua origem, o princípio da impessoalidade se reveste de conteúdo moral e ético, traduzido no anseio do exercício do poder de forma objetiva, neutra, sem privilégios ou perseguições, com o escopo de alcançar o bem comum. A exigência de impessoalidade no exercício do poder impôs-se como mandamento ético e moral, antes mesmo de tornar-se obrigação jurídica.¹²⁹

Como visto durante a abordagem do princípio da legalidade, apenas com a formação dos Estados Modernos a relação de poder e de governo deixa de se identificar na figura de uma pessoa para se vincular à figura de uma entidade impessoal, na qual o poder é concebido como instrumento posto a serviço do interesse geral. Guarda em sua origem um aspecto negativo, quer dizer, surge para afastar a identidade até então existente entre o exercício do poder com a figura do governante.

Assim informa Carmén Lúcia Antunes Rocha ao preconizar que dito princípio “traduz-se na ausência de marcas pessoais e particulares correspondentes ao administrador, que, em determinado momento, esteja no exercício da atividade administrativa, tornando-a, assim, afeiçoada a seu modelo, pensamento ou vontade.”¹³⁰

Um ponto que merece ser considerado é a eventual identidade entre os princípios da impessoalidade e da igualdade. Para Celso Antônio Bandeira de Mello, na impessoalidade

se traduz a idéia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimen-tosas. Nem favoritismo nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem

¹²⁹ ZAGO, Livia Maria Armentano Koenigstein. **O princípio da impessoalidade**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p.129.

¹³⁰ ROCHA, Carmén Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p.147.

interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia. Está consagrado explicitamente no art.37, *caput*, da Constituição. Além disso, assim como “todos são iguais perante a lei” (art.5º, *caput*) *a fortiori* teriam de sê-lo perante a Administração.¹³¹

Nesse sentido, a Administração Tributária atuaria para conferir aos particulares, identificados em uma mesma situação, um tratamento equânime, sem favorecimentos ou prejuízos, sob pena de ser considerada ilegal por abuso de poder qualquer distinção não justificada no interesse coletivo.

Já Carmén Lúcia Antunes da Rocha, por outro lado, entende que ambos os princípios não se confundem, conforme se constata de suas lições:

A igualdade é direito e o seu titular é o indivíduo ou cidadão. A impessoalidade é dever e quem o titulariza é a Administração Pública. Ambas obrigam. Aquela obriga todas as pessoas públicas e privadas, físicas e jurídicas. Esta obriga o Estado a ser neutro, objetivo e imparcial em todos os seus comportamentos. A impessoalidade garante que a Administração seja Pública não apenas no nome, mas principalmente em cometimentos, e que o bem politicamente buscado seja o de todos e não aquele comum a um grupo de pessoas eventualmente ocupantes dos cargos do Poder.¹³²

Embora haja um entrelaçamento estreito entre esses princípios, é preciso reconhecer que cada um apresenta um conteúdo e uma finalidade específica. A impessoalidade decorre da igualdade. Esta é mais ampla e ressalta a ausência de discriminação entre indivíduos postos em condições iguais, onde uns são privilegiados em detrimentos de outros. Já a impessoalidade é um dever do agente administrativo que não pode privilegiar a si – ou até mesmo o Estado, ente público – em razão da função que desempenha. Realmente, esse parece ser o entendimento mais adequado para a questão.

Em arremate preciso, Livia Maria Armentano Koenigstein Zago adverte:

É a vontade geral, o interesse comum, o interesse público, que constituem o cerne do Estado de Direito, onde a impessoalidade, seja na titularidade, seja no exercício do poder, garante o direito fundamental do cidadão de ser participe do interesse público e de ver a carga social, representada pelos tributos, ser empregada apenas em função do interesse geral.

Este direito fundamental só pode ser obtido através de uma Administração Pública impessoal e objetiva, que não privilegia e tampouco persiga, que faça, neste sentido, operar o direito fundamental da igualdade.¹³³

Após essa breve elucidação, conclui-se que o princípio da impessoalidade conflui para definir a correta atuação da Administração Tributária que deve ser despida de toda e qualquer

¹³¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.114.

¹³² ROCHA, Carmén Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p.154.

¹³³ ZAGO, Livia Maria Armentano Koenigstein. **O princípio da impessoalidade**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p.146.

inclinação, tendência ou preferência subjetiva, até mesmo quando justificada no interesse da arrecadação ou fiscalização tributária e não no interesse público.

É principalmente nas atividades desempenhadas no exercício do poder de polícia que surgem eventuais condutas e tendências impessoais. Conforme já evidenciado, a fiscalização tributária não pode se pautar por antipatias, simpatias, objetivos de vingança, represálias, favorecimentos ou desfavorecimentos diversos em detrimento de um ou outro sujeito. Tampouco se mostra razoável assentir com tais condutas ainda quando a intenção é garantir a eficiência da arrecadação ou prevenir a prática de atos ilícitos. O que daria ensejo a eventuais arbitrariedades.

A Administração Tributária não pode servir de instrumento de manobra para beneficiar ou prejudicar quem quer que seja. Como reflexo da supremacia do interesse público, a atividade administrativa não pode ser substituída pela vontade da autoridade administrativa que está na condição de executá-la. Por isso é imprescindível a sua neutralidade, objetividade e imparcialidade.

4.2.4 Moralidade

A ideia de moralidade surgiu com a função precípua de ampliar o controle jurisdicional dos atos administrativos. Em síntese, José Guilherme Giacomuzzi leciona que em sua origem histórica, “cumprir função específica no ordenamento jurídico, qual seja, a de possibilitar – por elementos que *se quiseram objetivos*, os quais foram traduzidos pela ideia de *boa administração* – fossem perscrutados os elementos *subjetivos* do agir do agente administrativo.”¹³⁴

Não obstante o exposto, evidente a dificuldade de desenvolvimento pela dogmática jurídica de elementos objetivos relacionados ao conceito de moral. Inclusive porque se trata de um princípio. Logo – conforme aduzido no início desta dissertação, concentra um elevado grau de abstração, além de apresentar um feitio primário, preliminarmente complementar e parcial, sendo assim incapaz de por si determinar uma tomada de decisão.

Fora isso, sua noção enfrenta um problema de polissemia. Germana de Oliveira Moraes aponta algumas possíveis acepções para o termo, que se relaciona “ora com a teoria

¹³⁴ GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública**: o conteúdo dogmático da moralidade administrativa. São Paulo: Malheiros, 2002. p.68-69.

do desvio de poder, ora com a moral interna da Administração, ora com o dever de boa administração, ora com pautas éticas da atuação dos agentes públicos.”¹³⁵

Por último, não fosse o bastante, outra questão que merece destaque é o fato de não se poder confundir o seu conteúdo com o dos demais princípios constitucionais da Administração Pública. Isso porque todos eles guardam intrinsecamente em si um aspecto de moralidade.

Diante de todas essas dificuldades no trato com o princípio da moralidade, acredita-se que um primeiro passo é identificá-lo sob dois aspectos. Um primeiro que se pretende objetivo, associado à ideia de boa-fé, e um outro subjetivo, fazendo suscitar um dever de probidade.

Isto posto, possível asseverar que o princípio da moralidade submete a conduta do agente público a valores éticos que se voltam para a realização dos fins do Estado, mais especificamente o interesse público primário.

Conforme aponta Ives Gandra da Silva Martins, “o princípio da moralidade administrativa, portanto, é princípio essencial. O mais relevante, aquele que se destaca de forma absoluta. Que torna a administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado.”¹³⁶

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, “a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte do cidadão.”¹³⁷

Uma vez entendida a contextura do sistema jurídico, verifica-se que a simples observância das regras jurídicas não é suficiente. O ordenamento jurídico reclama, para além dessas, a materialização dos princípios jurídicos. A interpretação, a compreensão e a aplicação da norma jurídica requerem uma análise do sistema jurídico sob todos os aspectos e a partir de todos os seus elementos.

A moralidade administrativa que se pretende ver acatada corresponde ao amparo e a promoção dos valores de justiça e honestidade. Nesse aspecto, esclarecedoras as palavras de Edilson Pereira Nobre Júnior:

¹³⁵ MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. São Paulo: Dialética, 1999. p.117.

¹³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v.204, 1996. p.354.

¹³⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.119.

não é dado esquecer que o Estado pertence aos cidadãos, de maneira que aqueles a quem são delegadas competências de mando na estrutura administrativa não podem desprezar o imperativo democrático que impõe o dever de estar sempre a serviço da coletividade.

Portanto, segue-se que o agente credenciado para atuar em nome do ente estatal, máxime quando exerça competência discricionária, não poderá postergar o lado moral da Administração, cabendo-lhe desempenhar sua tarefa com vistas à obtenção da melhor fórmula para concretizar os direitos fundamentais dos cidadãos.

A movimentação administrativa orientada pela moral pressupõe, entre outros, valores como a lealdade institucional, a economicidade no manuseio dos recursos públicos, a tomada de decisões com base em critérios objetivos e imparciais, o regime de mérito no acesso à função pública, o combate à corrupção e a adequada prestação de serviços públicos.¹³⁸

A dúvida que se põe é se referido princípio seria aplicável tão somente nas atividades administrativas, pois disso decorrem duas questões: I) primeiro é importante saber se um ato administrativo, que não guarda em si qualquer tipo de vício, mas decorre de uma lei manifestamente contrária a valores morais, acha-se contaminado de maneira reflexa por esse vício da norma; II) do exposto decorre a segunda questão em que é preciso estabelecer a efetiva dimensão do princípio da moralidade, se este afeta tão somente a atividade administrativa ou também a atividade legiferante.

Sob essa perspectiva, ainda que o texto constitucional só faça menção expressa à moralidade da Administração, ou seja, dos atos administrativos, não se ignora que o princípio da moralidade apresenta um campo de eficácia bem mais abrangente.

A partir de uma análise global e de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, chega-se à conclusão de que a moralidade também atinge a atividade do legislador. Ainda que discricionariedade administrativa e liberdade legislativa não se confundam, ambas acham-se limitadas pelo princípio da moralidade. Marçal Justen Filho pondera:

O Estado não está legitimado a produzir leis imorais nem a aplicar, de modo imoral, uma lei. A imoralidade não se torna válida nem mesmo diante do argumento de tratar-se de uma contrapartida, uma reação contra atuação imoral do particular. O sistema constitucional adotado após 1988 impôs limites rígidos ao Estado. Ficam excluídas soluções arbitrárias e prepotentes.¹³⁹

Ao tratar mais detidamente da matéria tributária, Regina Helena Costa afirma:

A administração fiscal deve ser efetivada com a aplicação de critérios técnicos, objetivos, visando à praticidade e à eficiência dessa atividade. Como as atividades de arrecadação e de fiscalização de tributos detêm natureza administrativa, o

¹³⁸ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Improbidade administrativa: alguns aspectos controvertidos. In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v.235, 2004. p.62.

¹³⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v.67, 1996. p.79.

contribuinte faz jus a uma atuação estatal arrecadatória e fiscalizatória pautada por condutas éticas, honestas, leais e de boa-fé.¹⁴⁰

Por essa lógica, a Administração Tributária deve assumir uma função muito mais preventiva – no sentido de educar e orientar – do que repressiva – em que se visa meramente a arrecadação. Não lhe é conferido o livre exercício do poder de polícia ao atuar na arrecadação e fiscalização tributária, abusando e prevalecendo-se das leis para instituir políticas tributárias desarrazoadas.

Da mesma forma, compete ao legislador durante a instituição de obrigações acessórias conduzir suas ações tendo em vista o desenvolvimento de um sistema tributário mais justo e equilibrado.

Não basta uma atuação dentro da legalidade. É imprescindível a busca pela boa-fé e pelo dever de probidade, de modo a sempre respeitar o cidadão-administrado, preservando-o de eventuais condutas não só ilícitas, mas abusivas e desproporcionais.¹⁴¹ Para que se evite um discurso meramente retórico, importante consignar que esse dever de lealdade da Administração demanda uma atuação do agente fiscal e do legislador com vistas à concretização do interesse público.

4.2.5 Publicidade

De um modo geral a publicidade dos atos e negócios administrativos se apresenta como meio de garantir o escrutínio público sobre a atuação da Administração Pública, que deve manter a maior transparência possível de seus atos e prestar as informações sobre negócios públicos. Consiste em um atributo essencial de um regime democrático constitucional institucionalizado.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, “não pode haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (artigo 1º, parágrafo único, da

¹⁴⁰ COSTA, Regina Helena. O princípio da moralidade administrativa na tributação. In: (Org.) FIGUEIREDO, Marcelo; PONTES FILHO, Valmir. **Estudos de direito público em homenagem ao professor Celso Antônio Bandeira de Mello**. São Paulo: Malheiros, 2006. p.701.

¹⁴¹ Típico exemplo da falta de moralidade da Administração Tributária são os casos das sanções políticas, constrangimentos ilegais – carentes de fundamentação legal – cometidos pela administração para recolhimento do tributo ou cumprimento de algum dever instrumental. São assim consideradas, quando instituídas não em prol da fiscalização tributária, mas com a finalidade de constranger o contribuinte, por via indireta, de exceção, ao recolhimento do tributo. Sua caracterização impõe, cumulativamente, forma coercitiva de exigência da obrigação tributária com evidente desrespeito ao devido processo legal e limitação de direito individual, como por exemplo, o direito de propriedade ou o livre exercício de profissão. Representam medidas das mais autoritárias e que implicam um retrocesso do Estado Constitucional Democrático de Direito.

Constituição), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida.”¹⁴²

Imbuído desse mesmo instinto, Carmén Lúcia Antunes Rocha proclama que “o Estado traz a publicidade da Administração na sua própria denominação Pública. A publicidade é mais que um dos princípios constitucionais da Administração: é, assim, o seu próprio nome, a denotar-lhe essência.”¹⁴³

Como desdobramento desse princípio encontramos o direito que todos possuem de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal), o direito à obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (artigo 5º, inciso XXXIV, “b”, da Constituição Federal) e o direito de acesso dos usuários aos registros administrativos e aos atos de governo (artigo 37, § 3º, inciso II da Constituição Federal).

Especificamente na dogmática tributária, podemos citar o dever da Administração Tributária lavrar os termos necessários para documentar o início do procedimento, garantindo sua publicidade, sempre que iniciar qualquer procedimento de fiscalização (artigo 196 do CTN) e o direito de obter certidões negativas que contenha todas as informações necessárias à prova da quitação de determinado tributo (artigo 205 do CTN).¹⁴⁴

O princípio da publicidade é de um valor inestimável aos procedimentos de fiscalização tributária. Desde a sua constituição até sua conclusão, ou seja, durante toda a formação do ato, inclusive quanto aos atos preparatórios de efeitos internos, como despachos administrativos intermediários, manifestações e pareceres, sob pena de significar um obstáculo a sua fiscalização pelos reais detentores do poder: o povo.¹⁴⁵

Se, por um lado, se espera a colaboração do cidadão, por outro, é preciso garantir que seja garantida a publicidade dos comportamentos, causas e efeitos dos atos da Administração.

¹⁴² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.114.

¹⁴³ ROCHA, Carmén Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p.239.

¹⁴⁴ Outro exemplo, relativamente recente, que se propõe a garantir a transparência do sistema tributário brasileiro – revelando a carga tributária ao cidadão brasileiro – é o da Lei nº12.741/2012. A partir de suas normas fica determinado o destaque, em nota fiscal, do ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, COFINS e CIDE embutidos nos preços de mercadorias e serviços postos a disposição do consumidor.

¹⁴⁵ Em um Estado Democrático a ideia de sigilo deve se restringir a casos excepcionalíssimos, desde que haja previsão legal e estejam devidamente justificados, já que precisam ser considerados em relação a outros direitos e deveres. Essa restrição é comumente associada com ideias de segurança nacional ou direitos personalíssimos, como a honra e a vida privada. Além do mais, ela precisa ser proporcional ao interesse que a legitima, de modo que interfira o mínimo possível no efetivo exercício desse direito.

Caso contrário, cria-se um desequilíbrio entre as partes, pois enquanto os agentes fiscais possuem todos os dados e informações, o particular que é chamado a participar, sem qualquer esclarecimento ou compreensão do ocorrido, fica sem entender o motivo e o objetivo de sua colaboração.

Disso também se espera o respeito à legalidade, impessoalidade e moralidade. A prevalência de todos esses valores juntamente com a publicidade assegura tanto o acesso às informações, como o conhecimento nas atuações da Administração Tributária.

Somente assim será possível evitar fiscalizações ensejadas por motivos escusos e duvidosos, bem como controlar eventuais pressões políticas e econômicas sobre aqueles que a exercem. Se a democracia pressupõe a participação popular no funcionamento da máquina pública é porque ela também importa na transparência e publicidade dos atos e negócios jurídicos, de modo a preservar a igualdade entre os cidadãos e a Administração Pública.

4.2.6 Eficiência

Outro vetor a nortear toda a atividade pública é o princípio da eficiência. Sua compreensão está relacionada à ideia de ação, de maneira que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário devem operar rápida e precisamente, usando os melhores meios para atingir os resultados que satisfaçam as necessidades da sociedade.

Mencionado princípio colabora para o surgimento de um novo ambiente na Administração Pública, com a conformação de novos valores e uma reinterpretação da sua organização.

A eficiência buscada pelo Estado não se confunde com aquela comumente relacionada ao setor privado. Neste, o conceito de lucro está presente de uma forma mais contundente do que no setor público – que não se contenta com uma avaliação meramente econômica da situação, voltada ao lucro e à rentabilidade.

É preciso uma interpretação em consonância com os demais princípios constitucionais. Associada ao objetivo da arrecadação tributária encontra-se a proteção do cidadão. O Estado Constitucional Democrático de Direito demanda uma gestão pública eficiente, mas comprometida com a concretização dos direitos fundamentais postos na Constituição. Talvez isso tenha motivado Emerson Gabardo a discorrer acerca de uma “uma interpretação

desmistificadora, que entenda a eficiência como um valor dependente de fundamentos por um lado ético e, por outro, inerente à justiça como ideal maior do Estado.”¹⁴⁶

Por esse lado, a eficiência está muito mais relacionada à ideia de racionalidade e otimização no uso dos meios e na satisfação dos resultados da atividade pública, ou seja, com a própria noção de boa administração.

Diante do novo paradigma no qual se insere a Administração Tributária, a eficiência encontra-se associada ao modo de condução da máquina pública, com vistas à concretização, ao máximo, dos fins constitucionalmente previstos.

Essa dialética entre eficiência e boa administração é encontrada na obra de Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem “o Estado deve desenvolver a atividade administrativa do modo mais congruente, mais oportuno e mais adequado aos fins a serem alcançados”.¹⁴⁷

Na atividade de fiscalização tributária a eficiência pressupõe a adoção de atuações racionais. Não se admite, por exemplo, demoras desnecessárias na conclusão de procedimentos fiscais. Considera-se que a Administração Tributária será eficiente quando todo o tributo devido ao Estado for cobrado e arrecadado, quando todos os contribuintes forem fiscalizados, mas com o mínimo de restrições aos seus direitos e com total respeito aos direitos e garantias fundamentais.

De acordo com os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.¹⁴⁸

Independentemente da posição adotada, na prática, toda ineficiência é prejudicial a qualquer dos sujeitos de uma relação jurídica. Em se tratando da fiscalização tributária, de um lado a pessoa fiscalizada sofre tanto da insegurança quanto ao comprometimento do seu patrimônio, como de uma possível rejeição e reprovação social; por outro lado a Administração Tributária gasta recursos excessivos com as diligências e deixa de arrecadar em função de eventual ausência de atuação.

Mesmo se tratando de tema que será abordado em capítulo seguinte, convém adiantar que a complexidade do sistema tributário contribui para esse quadro de ineficiência na medida

¹⁴⁶ GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002. p.146.

¹⁴⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.122.

¹⁴⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2015. p.117.

em que torna mais difícil a fiscalização tributária. Disso decorre uma maior transferência das obrigações do Fisco para os cidadãos, causando esse incremento nos gastos.

É preciso ressaltar que eficiência não significa aumento da arrecadação, mas a melhor prática possível do interesse coletivo, por meio do desenvolvimento da atividade fiscalizatória com qualidade. Em conformidade com o pontuado por Roque Antonio Carrazza:

Convém, neste ponto, afastarmos de uma vez por todas, a superadíssima ideia de que o interesse fazendário (meramente arrecadatário) equivale ao interesse público. Em boa verdade científica, o interesse fazendário não se confunde nem muito menos sobrepara o interesse público. Antes, subordina-se ao interesse público e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele.¹⁴⁹

A adequada compreensão do princípio da eficiência em matéria tributária exige que se considere o objetivo da atividade de tributação sem perder de vista o objetivo essencial do Estado, que é a realização do bem comum. Até porque a tributação representa a atividade-meio que torna possível a realização da atividade-fim do Estado.

Para mais, de modo algum a eficiência pode conviver com a ilegalidade e a arbitrariedade. Hugo de Brito Machado evidencia a questão ao reconhecer que

a adequada compreensão do princípio da eficiência em matéria tributária exige que se considere o objetivo da atividade de tributação sem perder de vista o objetivo essencial do Estado, que é a realização do bem comum, porque na verdade a tributação é simplesmente uma atividade-meio, instrumental, para viabilizar a atividade-fim do Estado que consiste na prestação de serviços a comunidade.
[...]

O princípio da eficiência em matéria tributária consiste na realização da atividade de tributação de forma a propiciar o máximo resultado, vale dizer, a maior arrecadação, sem prejuízo para a realização do objetivo essencial do Estado que consiste na preservação do ordenamento jurídico como instrumento da realização do bem comum, e com o mínimo de sacrifício para os contribuintes.¹⁵⁰

Ao se analisar a realidade do sistema tributário brasileiro, constata-se nitidamente a sua ineficiência diante da complexidade e da quantidade de normas jurídicas, o que o torna um dos mais confusos do mundo, aumentando e contribuindo para o aumento da litigiosidade no país.

É preciso reconhecer as dificuldades de arrecadação e fiscalização diante da ineficiente e insustentável máquina pública. Somente com a simplificação das práticas administrativas e a mínima ofensa possível de direitos é que o sistema jurídico brasileiro pode começar a aspirar algum grau de eficiência.

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 584

¹⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: (Coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: RT, 2006. p.53-54.

Estes argumentos adquirem ainda mais robustez depois de Regina Helena Costa informar que:

a Administração Tributária, mormente nos países razoavelmente desenvolvidos, tem que enfrentar realidades cada vez mais complexas. As dificuldades de arrecadação e fiscalização, bem como o elevado custo das diversas atividades encetadas nesse sentido, apontam, paulatinamente, para a racionalização dos procedimentos administrativos. Buscam-se a simplificação das práticas administrativas, a diminuição do número de atos de controle, o corte de custos. Sabe-se que o risco da adoção de tais medidas é, sempre, o amesquinamento de direitos, daí a necessidade de encontrar-se o equilíbrio entre a eficiência na administração fiscal e o respeito às garantias do contribuinte.¹⁵¹

O princípio da eficiência é dos mais importantes para a análise do tema da sobreposição de obrigações acessórias. Ao que parece, cada vez mais tem sido instituídas novas obrigações aos particulares supostamente no interesse da arrecadação e fiscalização.

Todavia, ignora-se que referido princípio precisa ser efetivado em conjunto com o sistema jurídico em sua integralidade. Uma política tributária ideal não se preocupa em ser apenas eficiente, mas, sobretudo, justa. Isto é, deve haver um equilíbrio entre a arrecadação tributária e os fins preconizados pelo Estado.

4.3 A materialização do dever de colaboração através da obrigação tributária acessória

Conforme demonstrado, todos esses princípios constitucionais representam diferentes dimensões de uma mesma necessidade: o controle da Administração Pública diante desse novo modelo de gestão que deve privilegiar a proteção do cidadão-administrado diante de eventuais excessos e arbitrariedades.

É através dessa breve introdução que se pretende iniciar o tema da obrigação acessória, instrumento típico de colaboração do particular com o Poder Público. É com esse sentimento de dever de colaboração que a fiscalização tributária tem cada vez mais repassado aos particulares uma série de obrigações distintas daquela do pagamento do tributo.

A respeito do assunto, Roque Antonio Carrazza leciona:

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 coparticipação 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

¹⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.328.

Administração no estabelecimento comercial, etc.), que tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia.¹⁵²

É crescente o número de obrigações impostas aos particulares com o fim de facilitar a atividade de fiscalização através do repasse de informações ao Fisco.

Nada obstante, importante consignar que o objetivo da Administração Tributária não pode ser apenas a arrecadação tributária, mas também a proteção dos administrados, de forma que os direitos inerentes a estes devem ser respeitados e promovidos.

Cabe à Administração Tributária no desempenho de suas funções se esforçar para que as decisões tomadas pelos agentes, órgãos e entidades administrativas estejam o mais próximo possível dos anseios sociais, devendo estrito respeito aos direitos e garantias fundamentais¹⁵³ previstos na Constituição Federal, os quais são pilares fundamentais do Estado Constitucional Democrático de Direito.

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1981. p.26-27.

¹⁵³ Ainda que o tema vá ser objeto de tópico específico, cumpre adiantar, com esteio nos ensinamentos de Ingo Wolfgang Sarlet, que “os direitos fundamentais vinculam os órgãos administrativos em todas as suas formas de manifestação e atividades, na medida em que atuam no interesse público, no sentido de um guardião e gestor da coletividade.” (SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p.343).

5 TEORIA GERAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

Como se sabe, o Título II do Livro II do Código Tributário Nacional é totalmente dedicado ao tema da obrigação tributária. Também é verdade que ele trata quase que exclusivamente daquela obrigação considerada como a mais importante, que nos termos da própria legislação é intitulada de principal, e diz respeito ao pagamento de tributos.

Mas esta não é a única tarefa imposta pelo Estado ao cidadão. Conforme visto no capítulo anterior, muitas vezes o particular é chamado a cumprir com obrigações outras que não implicam no recolhimento de qualquer quantia pecuniária – seja tributária ou sancionatória. Em tais situações, o sujeito – em função de seu dever de colaboração – atua em auxílio ao ente estatal no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária.

A noção de obrigação acessória pode ser compreendida por exclusão como toda aquela prestação não representada em pecúnia e que não constitua sanção por descumprimento de um dever. Restringem-se a comportamentos outros, positivos ou negativos, baseados em um fazer ou não fazer.

Até pouco tempo seu estudo não despertava muito interesse, de maneira que sempre foi tratado em segundo plano, sem a devida atenção. Todavia, atualmente, uma repentina mudança na sua forma de instituição – tanto quantitativa como qualitativamente, quer dizer, uma criação cada vez maior de obrigações mais complexas – tem suscitado crescente preocupação para a compreensão mais aprofundada sobre o assunto.

O presente capítulo cumpre a função de investigar da maneira mais detalhada possível o instituto jurídico da obrigação acessória. Para isto, uma análise a partir dos três planos linguísticos (sintático, semântico e pragmático) é fundamental. Somente assim será possível observar se efetivamente há uma sobreposição ou um excesso de obrigações e entender quais as limitações impostas à sua instituição.

5.1 Noções preliminares sobre a obrigação jurídica

O conceito de obrigação jurídica, antes de guardar pertinência com o ramo didaticamente autônomo do direito tributário, se apresenta como expediente de teoria geral do direito. Assim, equivale à categoria jurídica formal cujo conteúdo normativo concerne a todo o direito positivo e não apenas ao direito tributário.

Nas trilhas de José Souto Maior Borges, “objeto da Teoria Geral do Direito é, pois, definir formalmente certos conceitos fundamentais da ciência jurídica, tais como o de sujeito de direito, capacidade, competência, dever, responsabilidade etc.”¹⁵⁴

Destarte, não é outro o posicionamento de Hart, mencionado por Tercio Sampaio Ferraz Junior, ao observar que “a ideia de obrigação é central para o direito, visto que a vinculação que se estabelece para as condutas humanas é um fator estrutural especial para a concepção do fenômeno jurídico. Onde há direito (*law*), diz ele, a conduta humana torna-se de algum modo, não opcional, obrigatória.”¹⁵⁵

Direito e obrigação são os dois lados de uma mesma moeda. Por isso se afirma: todo direito, seja qual for sua natureza, encerra sempre uma ideia de obrigação. Famoso o brocardo latino *jus et obligatio sunt correlata*.

O termo não escapa aos vícios da linguagem – vaguidade e ambiguidade. Logo, “obrigação” é termo plurissignificativo, admitindo ao menos cinco acepções elencadas por Maurício Garcia Pallares Zockun¹⁵⁶: (I) dever jurídico; (II) estado de sujeição; (III) documento que comprova o vínculo entre pessoas; (IV) ônus jurídico; e (V) relação jurídica.

Aos propósitos desta dissertação, importante consignar inicialmente a obrigação como dever jurídico, para no decorrer dos escritos explorar a obrigação no sentido de relação jurídica.

Como decorrência das premissas eleitas, já se sabe que o direito pode ser compreendido como o conjunto de normas jurídicas válidas, projetadas para regular condutas intersubjetivas. Trata-se do plano normativo, do dever-ser. Lourival Vilanova o define “como um sistema de normas diretivas de conduta humana, cuja inobservância é sancionada e ainda, dotadas essas normas de uma organização no emprego da coação.”¹⁵⁷

Na missão de regular as condutas intersubjetivas, temos, então, a relação jurídica como o vínculo abstrato, pelo qual, através da atividade de aplicação normativa (ato de vontade humana mediante procedimento específico e agente competente), o sujeito ativo detém o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo um dever jurídico, comumente chamado de síntese deontica realizada pelo “dever-ser”.

¹⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.32.

¹⁵⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.131.

¹⁵⁶ ZOCKUN, Maurício Garcia Pallares. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 69-70.

¹⁵⁷ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4.ed. São Paulo: RT, 2000. p.38.

A relação jurídica é irreflexiva, de maneira a demandar inevitavelmente pelo menos dois sujeitos postos em contraposição, onde um é titular de um direito subjetivo e ao outro se atrela um dever jurídico. O objeto dessa relação apresenta conteúdo prescricional cuja conduta encontra-se regulada por um modal deôntico, sob a forma obrigatória, permitida ou proibida.

Além de designar o dever jurídico atrelado a uma das partes, a expressão obrigação representa a própria relação jurídica, a vincular ambas as partes, com seus respectivos direitos e deveres.

Para esse sentido aponta o magistério de Paulo de Barros Carvalho:

o elemento prestacional de toda e qualquer relação jurídica assume muita relevância precisamente na caracterização da conduta que satisfaz o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo, outorgando o caráter de certeza e segurança de que as interações sociais necessitam. É neste ponto que os interessados vão ficar sabendo qual a orientação que devem imprimir às respectivas condutas, evitando a ilicitude e realizando os valores que a ordem jurídica estatui.¹⁵⁸

José Souto Maior Borges – citando Norberto Bobbio – informa que “o ordenamento jurídico tanto pode ser objeto de estudo numa construção teórica formal, e, portanto, com prescindência de conteúdos normativos, quanto levando em conta as hipóteses e consequências normativas, isto é, o conteúdo das normas jurídicas.”¹⁵⁹ Nesse último caso é a própria norma jurídica que confere o conteúdo das categorias formais, quer dizer, dos institutos e conceitos jurídicos.

Pontes de Miranda nos ensina que:

Em sentido estrito, “obrigação” é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao *debito*, ou a algumas, pode ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação. Do lado do credor, há a pretensão; do lado do devedor, a obrigação. [...] Na verdade, o Direito das Obrigações trata de direitos, deveres, pretensões, obrigações e ações, como todos os outros ramos do direito.¹⁶⁰

Nada obstante esse conceito geral de obrigação, forçoso reconhecer que não é sob tão vasta acepção que o direito tributário emprega o termo. Ou, melhor dizendo, ainda que a essência da ideia se mantenha, as obrigações disciplinadas pelo direito tributário exibem um sentido peculiar em função de um objeto delimitado.

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.211.

¹⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.29.

¹⁶⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies, fontes e espécies de obrigações. Parte especial. Atualização e notas de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, t.XXII. p. 59-60.

5.2 Considerações sobre a obrigação tributária acessória

Identificados os traços gerais da obrigação jurídica, é possível seguir adiante e partir para a análise das características que a tornam tributária. Para tanto, convém lembrar que a disciplina do direito tributário é construída a partir de uma leitura sistemática de toda a legislação vigente em nosso país.

O artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal determina ser competência da lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a obrigação tributária.

Nessa sequência, o Código Tributário Nacional se apresenta como a norma nacional responsável por regular – explicando e complementando – as regras fundamentais do sistema tributário brasileiro. Por ser uma norma nacional – em razão da competência outorgada pela própria Constituição da República – encontra-se hierarquicamente acima das demais legislações tributárias.¹⁶¹

Luciano Amaro sustenta ser “pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária.”¹⁶² Assim sendo, a obrigação tributária significa o vínculo jurídico que relaciona os sujeitos da relação a um determinado objeto prestacional de natureza tributária, delimitado, por sua vez, pelo próprio Código Tributário Nacional, que se passa a analisar.

5.2.1 Dicotomia entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória

De início, convém destacar a redação do artigo 113 do Código Tributário Nacional para que se possa fazer uma análise crítica dos conceitos abarcados por esta norma.

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.

¹⁶¹ O CTN foi resultado da Emenda Constitucional nº18/65. Nesse época não existia no sistema legislativo nacional a figura da lei complementar, criada tão somente com a Emenda Constitucional nº1/69. Isso justifica o fato desse diploma normativo ter sido sempre recepcionado como lei complementar pelas Constituições que o sucederam. É uma lei formalmente ordinária, mas que trata de matéria reservada à lei complementar.

¹⁶² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.271.

De sua leitura é possível alcançar dois dos traços referentes ao direito tributário, quais sejam, o pagamento do tributo e a colaboração do particular no interesse da arrecadação e fiscalização. Ademais, resta claro o caráter repressivo do sistema jurídico, razão pela qual o descumprimento desses deveres implica na punição do sujeito infrator.

Disto decorre a existência de três relações jurídicas possíveis: tributos, obrigações acessórias e sanções.

Sintaticamente, todas as três normas jurídicas possuem a mesma estrutura lógica. Todavia, uma apreciação pelos planos semântico e pragmático revela se tratar de objetos distintos. Tributo é diferente de obrigação acessória que, por sua vez, é diferente de sanção.

Ao que parece, o legislador, em razão do caráter pecuniário, estabelece uma classificação entre obrigação principal e acessória. Assim, engloba na primeira classe espécies distintas, mas que apresentam em comum a característica da patrimonialidade¹⁶³, enquanto a segunda é preenchida por exclusão.

Portanto, em razão de uma opção legislativa, dentro da obrigação tributária principal encontram-se as obrigações tributárias propriamente ditas (decorrentes de ato lícito) e as obrigações tributárias sancionatórias (decorrentes de ato ilícito). A obrigação tributária acessória, a seu turno, também apresenta atos lícitos em seu antecedente, mas a relação jurídica no consequente da norma não ostenta um caráter pecuniário.

Por outro lado, devido a uma opção metodológica, necessário realizar um outro corte epistemológico para informar que, no presente trabalho, o termo obrigação tributária principal estará sempre se referindo ao dever jurídico de pagar tributo (dever jurídico pecuniário), ao passo que a obrigação acessória diz respeito a obrigações outras que não ostentam esse traço da patrimonialidade (dever jurídico não pecuniário).

Ainda que o conjunto normativo tributário tenha como núcleo central o tributo, este não apresenta uma existência própria, indissociável de outros elementos. Cientificamente é possível classificar o direito tributário em material e formal.

Assim leciona Mauricio Garcia Pallares Zockun¹⁶⁴ ao asseverar que o primeiro “é composto pelo conjunto daquelas proposições que prescrevem os aspectos da norma de tributação”, enquanto o segundo “engloba as normas jurídicas *stricto sensu* e regras que prescrevem comandos que possibilitem e facilitem a verificação do surgimento e do

¹⁶³ Importante enaltecer que uma coisa é o tributo e outra a multa. O próprio art.3º do CTN estabelece a ressalva ao excluir expressamente do conceito de tributo as sanções decorrentes de ato ilícito. Nesse mesmo sentido o art.157 corrobora com a distinção ao asseverar que a penalidade não ilide o pagamento do tributo. O único atributo em comum é o caráter pecuniário.

¹⁶⁴ ZOCKUN, Mauricio Garcia Pallares. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005. p.55.

cumprimento do objeto da relação jurídico-tributária consistente na obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos.”

Com efeito, o que pretende o artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional é enunciar a responsabilidade dos particulares (sujeitos passivos) de instrumentalizar a atividade estatal de arrecadação e fiscalização, seja cumprindo com deveres de informação (fazer), seja suportando atividades de fiscalização (não fazer), através dos quais torna-se possível o conhecimento e a constatação pelo Estado-Fiscal do surgimento de relações jurídicas tributárias materiais.

5.2.2 Conteúdo e alcance da expressão “legislação tributária”

Além de informar a atividade da Administração Tributária no exercício da fiscalização tributária, o princípio da legalidade é consagrado como um dos mais importantes limites à instituição de obrigações tributárias. Isso porque a Constituição Federal estabelece em seu artigo 150, inciso I, ser vedado aos entes políticos exigir tributo sem lei que o estabeleça. O conceito de tributo elencando pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional endossa referido posicionamento e seu artigo 9º também segue nesse sentido ao reproduzir o comando constitucional da legalidade.¹⁶⁵

A legalidade privilegia o Estado Democrático de Direito, pois somente a lei pode obrigar uma pessoa a fazer ou se abster da prática de determinado ato. É a um só tempo direito fundamental contra arbitrariedades estatais e instrumento de proteção de uma série de outros direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Para Alberto Xavier, “o direito tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta da lei formal.”¹⁶⁶

A reserva de lei formal pressupõe uma estrita vinculação da espécie normativa veiculada com a atividade do Poder Legislativo, cujos membros são eleitos pelo povo. Logo, o processo legislativo pressupõe um procedimento específico – que no caso será o de lei ordinária – e um agente competente – representado pelo titular da função legislativa.

¹⁶⁵ Nos termos do art.150, I, CF: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.” O art.3º CTN, por sua vez, estabelece que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Já o art.9º, inc.I, também do CTN prescreve: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65.”

¹⁶⁶ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978. p.44.

Essa posição não encontra maiores resistências quando o assunto é a obrigação tributária principal. Porém, no que se refere às obrigações acessórias, é possível encontrar divergências em torno da interpretação da expressão “legislação tributária” veiculada pelo artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional, como será percebido logo a seguir.

Para entender o assunto, necessário interpretar esse último dispositivo em conjunto com o artigo 96 do Código Tributário Nacional:

Art.96. A expressão “legislação tributária” 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.

Partindo dessa perspectiva, uma possível interpretação caminha no sentido de que as obrigações acessórias podem ser criadas por manifestações de vontade da Administração Pública por meio de atos administrativos. Assim, nem toda doutrina enxerga a estrita necessidade de lei em sentido formal para instituição de obrigações acessórias.¹⁶⁷

Entretanto, salvo melhor juízo, esse não parece ser o melhor entendimento a respeito do tema. Para tanto, imprescindível uma análise sistemática a partir dos princípios constitucionais, dentre os quais se destaca a legalidade.

Por esse viés, a legislação tributária tem a função de definir os aspectos técnicos da obrigação acessória, que deve ter os seus contornos essenciais estabelecidos por lei. Não é outro o posicionamento de Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, para a qual “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”¹⁶⁸.

Ainda que a expressão “legislação tributária” apresente um sentido mais amplo, não se pode esquecer de que de todos os atos elencados pela norma, somente a lei em sentido formal – editada segundo um procedimento específico e por agente competente – é capaz de criar

¹⁶⁷ Por todos, Hugo de Brito Machado entende que a legalidade precisa ser compreendida com ressalvas na criação de obrigações acessórias, exatamente em razão da prescrição do artigo 96 do Código Tributário Nacional. “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.” (MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº96, São Paulo: Dialética, 2003. p. 29-35).

¹⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.709.

obrigações tributárias relacionadas ao dever de pagar tributo, bem como de fazer ou não fazer algo, no auxílio da instrumentalização da obrigação tributária principal.

Para Luiz Alberto Gurgel de Faria é forçoso uma interpretação em harmonia com a Constituição Federal, de modo que tais obrigações “hão de ser criadas através de lei, formal e materialmente considerada, advinda, portanto, do Poder Legislativo, cabendo aos decretos e demais normas complementares o papel de explicitar a lei, viabilizando a sua melhor forma de execução, quando necessário.”¹⁶⁹

A legislação, todavia, não dispensa uma atenção mais acurada ao tema, ignorando reiteradamente a força e a importância do princípio da legalidade. Um exemplo prático é o caso das obrigações acessórias de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em que um único dispositivo legal regula genericamente sua criação. Nos termos do artigo 16 da Lei nº9.779/99:

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.

No mesmo sentido é o artigo 15, IV, do Decreto nº7.482/11 que confere à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para “estabelecer obrigações tributárias acessórias, inclusive disciplinar a entrega de declarações.”

Se a interpretação é de que tais dispositivos outorgam competência a um órgão do Poder Executivo para criar obrigações acessórias há uma clara violação ao princípio da legalidade. Se assim o fosse, ter-se-ia verdadeira delegação disfarçada da competência para instituição de obrigações acessórias à Secretaria da Receita Federal através de dispositivos dotados de uma elevada carga de abrangência. Não há nesse diploma normativo qualquer norma capaz de demarcar o perfil basilar da obrigação acessória.

Além disso, essa delegação retrata um nítido caso de violação ao princípio da separação dos poderes, pois descumpre o preceito constitucional pelo qual ninguém pode ser obrigado a fazer ou não fazer algo senão por lei.¹⁷⁰ Em tais casos, cabe ao Executivo atuar nos

¹⁶⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 2.ed. São Paulo: RT, 2004. p.479.

¹⁷⁰ O Supremo Tribunal Federal já se manifestou nesse sentido no julgamento da ADI nº1.296 em que foi afastada a possibilidade de lei genérica delegar ao Executivo competência para dispor sobre normas submetidas à reserva legal. A compreensão do caso é relevante aos estudos, ainda que não tenha se tratado especificamente de uma hipótese de instituição de obrigação acessória. EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA – DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA – MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO – POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES – PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL –

limites da lei e não no seu processo de produção, que acoberta, na verdade, atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. Assim doutrina Celso Antônio Bandeira de Mello:

Note-se que o preceptivo não diz “decreto”, “regulamento”, “portaria”, “resolução” ou quejandos. Exige *lei* para que o Poder Público possa impor obrigações aos administrados. É que a Constituição Brasileira, seguindo tradição já antiga, firmada por suas antecedentes republicanas, não quis tolerar que o Executivo, valendo-se de regulamento, pudesse, por si mesmo, interferir com a liberdade ou a propriedade das pessoas. [...] 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.¹⁷¹

A total delegação de competência para instituir obrigações acessórias ao Poder Executivo não se harmoniza com o princípio da legalidade.¹⁷² Isso não significa que a obrigação deva ser exaustivamente disciplinada pela lei que a institui. Se assim o fosse os atos normativos infralegais deixariam de ter sentido de tal sorte que poderiam ser suprimidos do sistema jurídico por falta de aplicabilidade. Mas não é isso que se defende.

Com efeito, a lei deve cuidar da sua instituição de forma ampla, circunscrevendo os contornos mínimos da obrigação em si. Todavia, os aspectos periféricos, como questões

PLAUSIBILIDADE JURÍDICA – CONVENIÊNCIA DA SUSPENSÃO DE EFICÁCIA DAS NORMAS LEGAIS IMPUGNADAS – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. – A essência do direito tributário – respeitados os postulados fixados pela própria Constituição – reside na integral submissão do poder estatal à *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei. – 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 à 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 à disciplina ritual fixada pelo artigo 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 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 à 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, abstando-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. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo – que constitui instância juridicamente inadequada – o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas – (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributário, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos –, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. – Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja *sedes materiae* – tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil – só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo. (grifos nossos) (ADI 1296 MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgado 14/06/95).

¹⁷¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.345-356.

¹⁷² Mais grave é o caso retratado da Lei nº9.779/99 em que essa instituição acontecerá mediante a edição de atos expedidos por órgão subordinado a um Ministério, no caso a Secretaria da Receita Federal.

técnicas, periodicidade, prazos, locais para apresentação etc., devem ser deixados para a própria Administração através desses atos infralegais, que apresentam a utilidade de esclarecer e orientar, tanto os particulares quanto o Fisco, ao fiel cumprimento das leis.

5.3 Avaliação crítica a respeito da terminologia “obrigação acessória”

A denominação “obrigação acessória” empregada pelo Código Tributário Nacional não é aceita de forma uníssona. Ao discorrer sobre o tema, vários doutrinadores se prestaram a empreender uma análise crítica para refutar a utilização do termo.¹⁷³

As críticas se concentram basicamente em dois conceitos importados da doutrina jurídica privatista e que caracterizam a relação jurídica. São eles o da patrimonialidade e o da acessoriedade.¹⁷⁴

O direito civil¹⁷⁵ ensina que a obrigação jurídica apresenta como elemento indispensável a patrimonialidade. Além disso, a ideia da acessoriedade também foi buscada nesse ramo didaticamente autônomo do direito e importada aos estudos da relação jurídica tributária. Por isso é importante ir até as lições civilistas para uma investigação individualizada a respeito dos elementos que motivaram a controvérsia. José Wilson Ferreira Sobrinho propõe uma consideração significativa a respeito do tema:

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, §2º, do CTN.¹⁷⁶

Todavia, mais uma vez, relevante ressaltar que a obrigação jurídica é objeto da teoria geral do direito e não do direito civil. Embora o direito seja uno, cada uma de suas disciplinas

¹⁷³ Em antecipação ao que será visto no decorrer do capítulo, recomendável mencionar a posição de Geraldo Ataliba para quem só se pode considerar como obrigacional as relações jurídicas em que o vínculo formado entre os seus sujeitos seja transitório e economicamente mensurável, de sorte que não se admite a existência de obrigação tributária cujo objeto não seja passível de valoração econômica. (ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: RT, 1978. p.60). Assim também caminha Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que “as impropriamente chamadas ‘obrigações acessórias’ não são obrigações e, além disso, muitas vezes não têm caráter acessório. [...] Daí nossa preferência recair sobre ‘deveres instrumentais’” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.241)

¹⁷⁴ Importante salientar: o que se busca não é a desconstrução da obrigação acessória em si, mas apenas o aperfeiçoamento do termo adotado pelo legislador.

¹⁷⁵ Conforme será visto mais adiante nas lições de alguns pensadores, tais como Clovis Bevilacqua, Orlando Gomes e Washington de Barros Monteiro.

¹⁷⁶ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Obrigação tributária acessória. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.36, 1986. p.191.

ostentam especificidades que autorizam o legislador empregar a um mesmo termo definições distintas. É o caso da obrigação jurídica, típico exemplo de categoria jurídico-positiva, cujo conteúdo de significação é preenchido de acordo com as peculiaridades do domínio jurídico pensado.

5.3.1 A questão da patrimonialidade

A patrimonialidade está relacionada à suscetibilidade de avaliação econômica. Porém, ao que tudo indica, a obrigação não exige esse traço como requisito imprescindível a sua configuração, posto não haver qualquer prescrição nesse sentido no ordenamento jurídico pátrio.

É bem verdade que não se tem um dispositivo direto como o artigo 392, segunda parte, do Código Civil de Portugal para afirmar que “a prestação não necessita de ter valor pecuniário; mas deve corresponder a um interesse do credor, digno de proteção legal.”

Mas esse silêncio legislativo não pode ser entendido como uma vedação. A doutrina de Pontes de Miranda reforça essa posição ao atestar que “qualquer interesse, ainda não patrimonial, pode ser o do credor.”¹⁷⁷ (grifamos)

Em notas de atualização à obra de Pontes de Miranda, Nelson Nery Jr. adverte:

O conceito fundamental do direito de obrigações é o vínculo obrigacional. E o vínculo obrigacional possui duas diferentes vertentes lógicas: uma, ligada a sua natureza subjetiva (relação pessoal), de que decorre a obrigatoriedade da prestação, em virtude da liberdade da parte ou da realidade vivida pelos sujeitos, que os leva a vivenciar situação jurídica de credor-devedor, acerca de uma prestação, no mundo fenomênico do direito (é o aspecto subjetivo do vínculo); outra, ligada à quantidade e à qualidade da prestação (relação de razão), sob cujo aspecto identifica-se uma relação jurídica de razão, que se impõe para que seja decifrada a proporcionalidade da prestação devida pelo devedor ao credor (é o aspecto objetivo de vínculo).¹⁷⁸

O equívoco daqueles que defendem a patrimonialidade como atributo da obrigação resulta de uma apropriação indevida da legislação e da doutrina italiana – de influência romana – muito em razão da redação do artigo 1.174 do Código Civil daquele país, cuja

¹⁷⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies, fontes e espécies de obrigações. Parte especial. Atualização e notas de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, t.XXII. p.61.

¹⁷⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies, fontes e espécies de obrigações. Parte especial. Atualização e notas de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, t.XXII. p.69.

redação impõe o caráter patrimonial da prestação, ainda que o interesse do credor não seja patrimonial.¹⁷⁹

Ocorre que o Código Civil brasileiro nada dispôs nesse sentido, de forma que a tarefa de definir a relação obrigacional ficou a cargo da doutrina. Clóvis Beviláqua, por exemplo, conceitua a obrigação como

a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em regra economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por acto nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão.¹⁸⁰

Nesse mesmo sentido, Orlando Gomes atesta:

a *relação obrigacional* é um vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigí-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor.¹⁸¹

Por fim, segundo Washington de Barros Monteiro, “a obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio.”¹⁸²

Por outro lado, ao analisar tais conceitos, Arnaldo Borges adverte:

eles não oferecem qualquer fundamento em prol de sua tese, no Direito Positivo. Não indicam um critério normativo que os leve a afirmar a necessidade da patrimonialidade da prestação, para que se possa cogitar de vínculo obrigacional, a exemplo do que faz Trabucchi em relação ao Direito Positivo italiano onde há regra que autoriza a conclusão de que a prestação, naquele ordenamento jurídico deve ser avaliável patrimonialmente [...] ¹⁸³

Diante dessas razões, pretender introduzir mencionada regra no ordenamento jurídico brasileiro não parece ser a melhor opção devido à falta de regramento específico. A patrimonialidade não é elemento essencial ao vínculo obrigacional. Pelo contrário, desde que o objeto seja lícito, possível e determinado ou determinável, podemos falar que há obrigação. É seguindo essa lógica que Regina Helena Costa pontua:

¹⁷⁹ Nos termos do artigo 1.174 do Código Civil da Itália: “La prestazione che forma oggetto dell'obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere a un interesse, anche non patrimoniale, del creditore”.

¹⁸⁰ BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das obrigações**. Rio de Janeiro: Rio, 1977. p.15.

¹⁸¹ GOMES, Orlando. **Obrigações**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p.19.

¹⁸² MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. v.4: direito das obrigações – parte 1. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 1982. p.8.

¹⁸³ BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.4, 1978. p.90.

*a obrigação tributária é um dever jurídico tipificado no Código Tributário Nacional e, assim, terá o perfil que este traçar, não cabendo aplicar-se o regime jurídico das obrigações em outros quadrantes do Direito, revestidas que estão de características próprias desses domínios, como é o caso, por exemplo, da patrimonialidade.*¹⁸⁴

Ao transportar os conceitos da teoria geral do direito para o direito tributário – sob enfoque da dogmática jurídica –, a definição de “relação jurídica tributária” é extraída do próprio sistema jurídico que a trata assim por denotar norma jurídica relativa à atividade de tributação no que diz respeito à instituição, fiscalização e arrecadação tributária – de forma direta ou indireta.

Nesse sentido é a prescrição do artigo 113 do Código Tributário Nacional. A partir de sua compreensão, é possível identificar o elemento distintivo das diversas obrigações. Nas ditas principais têm-se normas instituidoras de relação jurídica tributária cujo objeto (elemento prestacional) é o pagamento do tributo; já nas obrigações acessórias institui-se uma relação jurídica cujo objeto (elemento prestacional) é um fazer ou não fazer.

Para completar a abordagem, relevante mencionar o artigo 115 do Código Tributário Nacional: “o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Portanto, tomada a relação jurídica tributária pelo seu conteúdo, é possível classificá-las em obrigações de conteúdo pecuniário e instrumental. Enquanto a primeira se caracteriza por ter como objeto uma prestação ou quantia em dinheiro, a segunda designa comportamentos ou prestações, positivas ou negativas, de fazer ou não fazer, do particular em cooperação com o Poder Público, no interesse da arrecadação e fiscalização tributária.

A obrigação se apresenta como categoria da dogmática jurídica e seu conteúdo é preenchido pelo próprio ordenamento positivo que a regula, definindo os requisitos necessários e suficientes a sua caracterização. Em outros termos, por ser categoria jurídico-positiva, a análise da relação jurídica obrigacional demanda a própria análise do ordenamento jurídico ao qual está inserida.

Renato Lopes Becho parece ter assimilado a questão ao afirmar – em artigo escrito sobre o tema – que “as obrigações acessórias no Direito Tributário, insertas no Código

¹⁸⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.193.

Tributário Nacional, afastaram-se do formato que consta no Direito Civil, sendo por isso uma exceção à teorização geral.”¹⁸⁵

No direito tributário as obrigações podem ser ora patrimoniais (tributárias), ora prestações de fazer ou não fazer (acessórias). O direito brasileiro, ao criar suas próprias realidades, tratou de regular tanto obrigações patrimoniais como não patrimoniais.

5.3.2 A questão da acessoriedade

Já quanto ao uso do vocábulo “acessório”, do latim *accessorius*, verifica-se poder significar: “1. que se junta ao principal; suplementar, adicional, anexo 2. que tem importância menor; secundário, dispensável 3. aquilo que se junta ao principal sem lhe ser essencial; detalhe, complemento, achega.”¹⁸⁶ Analisando-se esse significado gramatical, é possível perceber certa carga depreciativa que o vincula. Não obstante, a investigação deve ir além.

Tomando-se novamente o direito civil como o ponto de partida, possível conceber as obrigações como suficientes em si mesmas – quando autônomas – ou dependentes de outras obrigações – quando complementares. Essas últimas são as chamadas obrigações ou direitos acessórios. A acessoriedade pressupõe a dependência.

O Código Civil parece partir dessa perspectiva, pois prescreve em seu artigo 92 que “principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.” Por seu turno, a segunda parte do artigo 184, desse mesmo diploma normativo, diz que “a invalidade da obrigação principal implica a das obrigações acessórias, mas a destas não induz a da obrigação principal.”

É a conhecida regra do direito civil segundo a qual: *accessorium sequitur suum principale*. Para Carlos Roberto Gonçalves, por exemplo, “as obrigações acessórias têm sua existência subordinada a outra relação jurídica, ou seja, dependem da obrigação principal.”¹⁸⁷

Já Maria Helena Diniz informa:

Em regra, as obrigações são autônomas, dotadas de existência própria, mas excepcionalmente há obrigações que dependem das outras. Assim sendo, a obrigação existente por si, abstrata ou concretamente, sem qualquer sujeição a outras

¹⁸⁵ BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº230, São Paulo: Dialética, 2014. p.150.

¹⁸⁶ FRANCO, Francisco Manoel de Mello; HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009. p.31.

¹⁸⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. v.2: teoria geral das obrigações. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.213.

relações jurídicas, denomina-se *obrigação principal*. [...] E aquela cuja existência supõe a da principal designa-se *obrigação acessória*.¹⁸⁸

Não parece ser o caso da obrigação tributária acessória, cujo exame reclama a investigação da legislação específica a essa disciplina do direito. Dessa análise, constata-se que apesar de existir uma ligação entre a obrigação acessória e a obrigação tributária “principal”, a existência daquela não depende dessa. Diz-se assim já que pode ocorrer dela surgir ainda que não nasça a obrigação tributária, ou mesmo subsistir com a extinção desta última.¹⁸⁹

Ademais, com efeito, não há uma hierarquia entre as obrigações de modo a justificar a terminologia “acessória”. Por este motivo, Paulo de Barros Carvalho alega que “os deveres instrumentais serão tão relevantes quanto os substanciais, se os examinarmos pelo prisma de que colaboram, em momentos distintos, para a realização do mesmo fim, qual seja o da implantação do tributo.”¹⁹⁰

As obrigações acessórias são de suma relevância para o surgimento da obrigação tributária propriamente dita, motivo que levou Paulo de Barros Carvalho a afirmar que essa relevância “só não chega ao nível do absoluto porque a atividade fiscalizadora do ente que tributa disporá sempre de formas suplementares para surpreender o procedimento do sujeito passivo, elaborando, por outros meios de prova, a documentação necessária para dar corpo ao enunciado factual.”¹⁹¹

Por essa lógica, o contribuinte tem a obrigação de colaborar com o fisco através do cumprimento das obrigações acessórias, que funcionam como meios de prova para a constituição da obrigação tributária principal, pois ainda que o fim precípua do direito tributário seja a arrecadação do tributo, tal atividade só se torna possível face essa colaboração.

¹⁸⁸ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. v.2: teoria geral das obrigações. 29.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.226.

¹⁸⁹ Farta é a jurisprudência dos Tribunais Superiores nesse sentido. Como exemplo, é válido analisar o seguinte julgado: 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 Arrecadador 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 disposto no art.3º, inciso I, da Lei Complementar nº87/96, 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. (grifos nossos) (Resp. 713.877/MT, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, j.27-09-05, DJ 21.11.2005).

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p.957.

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.239.

Ainda assim esse motivo não parece ser suficiente e capaz de impossibilitar o emprego do termo. Aproveitando-se das reflexões utilizadas para respaldar a terminologia “obrigação”, é possível justificar a possibilidade do uso do termo “acessória”. A doutrina civilista não pode ser transportada aos domínios do direito tributário desacompanhada de uma reflexão minuciosa.

A noção civilista de acessoriedade não se confunde com a ideia do termo que pretende a legislação tributária. Nesta não existe a necessidade de vinculação a uma obrigação principal.

Regina Helena Costa acerta ao defender que:

A acessoriedade dessa obrigação, nos termos do Código, exsurge do fato de que o liame assim qualificado é estatuído para propiciar as efetivas fiscalização e arrecadação de tributo, objeto da obrigação principal, ainda que a situação tática específica não revele a exigência daquele. Portanto, a mera possibilidade de existência a obrigação principal legitima a imposição de obrigações acessórias, sendo esse o sentido da acessoriedade no contexto dos vínculos obrigacionais tributários.

Da mesma forma caminha Luiz Alberto Gurgel de Faria ao sustentar que no campo tributário a obrigação denota uma significação “mais ampla que a *obligatio* do direito privado. É certo que a nomenclatura ‘acessória’ se fundamenta a partir do momento em que as prestações apenas existem ‘no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo’, ou seja, para auxiliar o cumprimento da obrigação principal.”¹⁹²

Nem se diga que o artigo 110 do CTN inviabiliza essa interpretação, pois a Constituição não só não se utiliza do conceito de obrigação tal como previsto pelo direito civil, como também o alcance e conteúdo do instituto não é empregado na definição ou limitação das competências tributárias. Trata-se de mera opção terminológica.

O significado da acessoriedade no terreno do direito tributário é próprio e peculiar. Nesse contexto, Hugo de Brito Machado caminha bem ao informar que se trata 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.”¹⁹³

Face todo o alegado, não aparenta ser inadequada a utilização da expressão “obrigação acessória” tal como utilizada pelo Código Tributário Nacional. Aliás, conforme ressalta

¹⁹² FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96), ISS (DL 406/68), IPVA. Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: RT, 1999. p.478.

¹⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. In: **Revista dialética de direito tributário**, nº24. São Paulo: Dialética, 1997. p.61-67.

Luciano de Almeida Pereira, “trata-se de uma questão meramente semântica. Chamemo-la de *obrigação, dever, compulsoriedade, ônus* ou qualquer outro signo de paritária significação, ao cabo de tudo, a toada da conduta será a mesma.”¹⁹⁴

Isto é, seja qual for a denominação, o seu acatamento não deixa de ser fundamental ao exercício da arrecadação e fiscalização tributária, sob pena do seu descumprimento acarretar a aplicação de uma sanção.¹⁹⁵ O cerne da questão é a compreensão de sua aplicabilidade, quer dizer, suas funções, para só então passar ao exame de seus limites.

5.4 Funções

A obrigação acessória é um dever do cidadão e uma necessidade do Estado. Ela é imposta ao particular não como uma penalidade, mas como uma exigência legal e indispensável para se implementar a relação jurídica tributária.

O sistema jurídico tributário é farto em hipóteses de obrigações impostas ao cidadão, a fim de que constituam em linguagem competente os fatos sociais sobre os quais o direito pode incidir. Muitas vezes, sem esse relato do contribuinte ou de terceiros que guardem relação com o fato, o Fisco resta impossibilitado de constituir a obrigação tributária principal.

A hipótese de incidência da obrigação acessória – proposição descritiva de um evento de possível ocorrência – pode ser qualquer situação que obrigue a prática ou abstenção de atos, qualquer fazer, não fazer ou tolerar de natureza tributária, afastada a obrigação de pagar tributo, nos termos do artigo 115 do Código Tributário Nacional.

O seu cumprimento produz uma linguagem – juridicamente competente – que constitui o fato jurídico da obrigação acessória e imputa a relação jurídica acessória, com vistas a instrumentalizar outra norma jurídica, dessa vez, tributária ou sancionatória.

Em artigo sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho adverte:

os deveres instrumentais cumprem papel relevante na implantação do tributo, porque de sua observância depende a documentação em linguagem de tudo que diz respeito à pretensão impositiva. [...] Tais deveres assumem, por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que sem eles muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria.¹⁹⁶

¹⁹⁴ PEREIRA, Luciano de Almeida. Breves anotações acerca da obrigação acessória. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.86, 2009. p.199-200.

¹⁹⁵ O que se pretende não é evidenciar um erro no uso da expressão “dever instrumental”. Pelo contrário, ele inclusive se mostra adequado e preciso. Porém, se não há maiores problemas em seguir a redação utilizada pelo legislador, recomendável que assim o faça para manter a homogeneidade do discurso.

¹⁹⁶ Obrigações tributárias e deveres instrumentais: definições, sentidos, estruturas internas e limites conceptuais. In: **Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.599.

A instituição da respectiva espécie normativa tem o propósito de fazer com que o particular colabore com o Estado, levando ao conhecimento da Administração Tributária informações que possibilitem apurar o surgimento de uma determinada relação jurídica de direito tributário material, de tal forma a instrumentalizar a atividade de arrecadação e fiscalização de tributos.

Corroborando com o exposto, urge mencionar os ensinamentos de Maurício Garcia Pallares Zockun, para o qual

uma norma jurídica tributária instrumental será validamente produzida se prescrever condutas que tenham por finalidade prover a pessoa competente (que exerce a função de fiscalização) de informações a respeito (i) da ocorrência de fatos jurídicos que ensejam o nascimento de obrigações tributárias materiais; e (ii) seu adimplemento pelo sujeito passivo veiculado no mandamento da norma jurídica tributária. Por isso é que nas dobras dessas prescrições se encontram os confins do “interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.”¹⁹⁷

Em verdade, trata-se de um meio para se chegar a um fim que é a instituição, arrecadação e fiscalização tributária. Por isso a ideia de instrumentalização e colaboração.

Mas não é só isso, pois em alguns casos, a própria obrigação acessória conduz ao nascimento da obrigação tributária principal, como acontece na hipótese de tributo constituído através da declaração do próprio contribuinte nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional.¹⁹⁸

Há uma distinção das obrigações acessórias em função do conteúdo da norma que ela insere no sistema, quer dizer, existem obrigações que constituem a obrigação tributária principal, ou seja, o próprio particular participa ativamente da tributação realizando a própria arrecadação, independente da atividade do Fisco; e obrigações em que o sujeito colabora com a Administração Tributária, situação em que o particular auxilia tanto na arrecadação como na fiscalização, sem declarar propriamente a obrigação tributária acompanhada do pagamento do tributo.

¹⁹⁷ ZOCKUN, Maurício Garcia Pallares. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 124

¹⁹⁸ A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) é um típico exemplo de obrigação acessória produzida pelo contribuinte que constitui a obrigação tributária principal. O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento pacificado nesse sentido: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. PRAZO DECADENCIAL DE TRIBUTO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO PARCIAL. DECLARAÇÃO SEM O RESPECTIVO PAGAMENTO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. [...] IV – Esta Corte firmou posicionamento, em recurso repetitivo, segundo o qual, quando houver a declaração sem o respectivo pagamento, a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado. [...] (grifos nossos) (AgRg no REsp 1355722/PR, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado 26/04/2016, DJe 11/05/2016).

Nesse contexto, relevante destacar que o sistema tributário nacional basicamente transfere aos cidadãos quase toda a atividade tributária, sobrando ao Estado, no mais das vezes, tão somente a atividade legiferante, ou quando muito verificar se os particulares estão cumprindo suas obrigações.

5.4.1 Espécies de obrigações acessórias na conjuntura brasileira

Uma classificação significativa ao presente estudo – aventada por Paulo de Barros Carvalho – é a dos deveres instrumentais ou obrigações acessórias de conformação fática e de conformação de regime.¹⁹⁹

As obrigações acessórias de conformação fática se caracterizam pelas suas consequências. Consiste em pressuposto para a própria constituição da obrigação tributária principal, seja pelo Fisco ou pelo próprio particular. Equivalem aos meios de prova e servem de fundamento para a aplicação da norma individual e concreta instituidora do crédito tributário.

Fabiana Del Padre Tomé é enfática ao discorrer sobre a matéria:

A prova, como vimos, é signo: apresenta-se sempre como representação parcial de outro fato, ingressando no ordenamento por meio do relato efetuado nos termos prescritos pelo direito. O fato social nunca ingressa no sistema jurídico pelas suas próprias virtudes, mas pela via estreita da comprovação, isto é, da comunicação jurídica.²⁰⁰

A prova tem uma função de demonstrar ou (re) construir algo para convencer. Ela é extremamente importante para o direito, pois possibilita a descrição dos fatos sociais, transformando-os em fatos jurídicos. Nisso consiste a importância dessa espécie obrigacional ao viabilizar, na prática, o surgimento da relação jurídica tributária.

Diante destes motivos, conclui-se que as obrigações acessórias de conformação fática constituem os meios de prova, cujo propósito maior é auxiliar e colaborar para a constituição da obrigação tributária principal seja ela de pagar o tributo ou sancionatória²⁰¹.

Em contrapartida, as obrigações acessórias de conformação de regime são importantes à fiscalização, ao controle e manutenção dos regimes especiais concedidos pelo Estado. São

¹⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p.958-959.

²⁰⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.110.

²⁰¹ Os registros contábeis ilustram bem a situação narrada. Por imposição legal, as pessoas jurídicas são obrigadas a registrar e manter em ordem a contabilidade de seus elementos patrimoniais. Diante desses registros contábeis, é possível ao Fisco verificar a ocorrência do fato jurídico do IRPJ e constituir o tributo, a partir das informações fornecidas pelo próprio contribuinte, ou seja, pelo cumprimento de uma obrigação acessória de conformação fática.

restritos a esse campo de atuação. Onde a Administração outorgar um determinado regime especial, seus beneficiários haverão de cumprir com uma série de obrigações que se põem como requisitos tanto para sua concessão, como para sua garantia.

Alcançado, notadamente, um dos focos da presente dissertação. Aos estudos, interessa, especialmente, as obrigações acessórias de conformação fáctica. Elas representam a grande maioria das normas jurídicas presentes no sistema jurídico e são imprescindíveis ao processo de produção probatória no campo tributário e à garantia da segurança jurídica. Para Maurício Garcia Pallares Zockun,

a prescrição normativa que institua uma obrigação tributária só terá razão de existir se criar mecanismos que permitam o controle do cumprimento dos mandamentos jurídicos-positivos insertos no ramo didaticamente autônomo do direito tributário substantivo. Aquela existe, portanto, para servir de instrumento para verificação do cumprimento desses.²⁰²

Assim, busca-se investigar se nos últimos anos as obrigações acessórias estão sendo instituídas de maneira desordenada, bem como se elas estão mesmo cumprindo com a finalidade de contribuir e colaborar com a atividade de arrecadação e fiscalização tributária – respeitando sempre os direitos fundamentais elencados pela Constituição Federal –, ou se representam meros obstáculos ao desenvolvimento das atividades dos particulares, tendentes a gerarem maiores custos e dificuldades – em desprestígio a esses valores fundamentais protegidos. Evidente que a obrigação acessória atua para municiar a administração de elementos necessários para a apuração do montante tributário e para a fiscalização dos valores arrecadados, criando mecanismos para combater a sonegação e a evasão tributária.

Se de um lado a fiscalização é um direito da administração, na busca por assegurar que todos cumpram com suas obrigações, de maneira a privilegiar a igualdade, não se pode permitir que o seu exercício prejudique o cidadão, a ponto de lhe tolher o direito ao livre exercício da atividade econômica.

O fiel cumprimento das várias espécies de obrigações acessórias depende da praticidade da legislação tributária. Infelizmente o que se verifica atualmente é que a complexidade do sistema tributário nacional atua como principal agente de transgressão aos direitos fundamentais do cidadão contribuinte. A política tributária brasileira apresenta uma notável carência teórica e prática conducente a provocar sérios efeitos negativos sob o ponto de vista da eficiência econômica e da neutralidade.

²⁰² ZOCKUN, Maurício Garcia Pallares. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005. p.166.

Talvez se Estado e sociedade se unissem na busca pela simplificação do sistema como diretriz básica de política tributária, todos os sujeitos da relação se beneficiariam e reduziriam-se os gastos desnecessários de tempo e dinheiro. Simplicidade e neutralidade deveriam caminhar conjuntamente por uma tributação mais eficiente.

6 A DISTORÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Uma análise mais detida do sistema jurídico nacional revela um interessante paradoxo sob a ótica da tributação, ou mais especificamente, da Administração Tributária. O mesmo Estado que busca a todo instante o incremento dos cofres públicos, diante do aumento desordenado de suas despesas, não dispõe de estrutura suficiente e capaz de garantir sua adequada arrecadação e fiscalização.

Disso decorre um sentimento de que não vale a pena pagar tributos no Brasil, primeiro por causa do ônus desmedido e, segundo, porque a fiscalização é precária de modo que o Estado não consegue realizar integralmente todas as cobranças.

Diante do progressivo aumento da inadimplência e a gradual perda de receita, o Poder Público logo trata de cogitar novas hipóteses de tributação e de obrigações acessórias, além de técnicas cada vez mais agressivas de arrecadação, sobrecarregando cada vez mais o cidadão.

Ainda que não seja o único componente indutor, não restam dúvidas de que uma carga tributária elevada contribui para o aumento da evasão fiscal.²⁰³ A proliferação de novos tributos e o aumento das alíquotas de tributos já existentes induzem os cidadãos a adotarem comportamentos defensivos para escapar da tributação²⁰⁴, principalmente em tempos de retração da economia, gerando um efeito cascata, no qual mais tributo implica mais evasão, que por sua vez provoca o surgimento de novas formas de arrecadação e fiscalização, que acaba por elevar ainda mais os custos dos particulares.

Ao que parece, é comum que o Estado, diante da diminuição da arrecadação, responda com aumentos sucessivos da carga tributária, criando-se, então, uma espécie de ciclo vicioso que, todavia, não encontra respaldo em um sistema tributário equilibrado e racional.

A tributação, senão a única, é sem dúvida uma das mais efetivas ferramentas de modelagem da estrutura econômica e social de um país. Seus efeitos atacam principalmente o

²⁰³ Em termos técnicos, existe na economia um conceito denominado de Curva de Laffer. Segundo o qual, conforme aumentam-se as alíquotas dos impostos, aumenta-se também a arrecadação total. Porém, essa relação proporcional entre aumento de alíquota e aumento de arrecadação, só se percebe até certo ponto, chamado então de ponto máximo da curva. A partir dele, a relação entre aumento de alíquota e aumento de arrecadação torna-se inversamente proporcional. O que a curva mostra é que há um ponto em que a arrecadação atinge seu limite, onde então ela começa a cair, já que fica mais atrativo sonegar ou parar de produzir. (MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Thomson Learning, 2006).

²⁰⁴ É nesse sentido que Ives Gandra da Silva estabelece a relação entre a carga tributária e os conceitos de elisão e evasão fiscal ao informar que, “nem a carga tributária exigida pelo Estado Moderno é ‘indevida’, [...] nem ‘sublimada’, [...] mas é ‘desmedida’ para que se atenda, simultaneamente, os interesses da comunidade e os exclusivos interesses dos detentores do poder. Sob esta realidade se assenta a tendência do pagador de tributos de fugir das leis impositivas, porque as sabe estruturalmente injustas, em sua dimensão atual. E os fenômenos da elisão fiscal e da evasão fiscal assentam-se nesta perspectiva de busca de meios para reduzir o tamanho crescente dessa carga desmedida.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e evasão fiscal*. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v.8, n.43, mar.-abr., 2014. p.104).

direito de propriedade e de liberdade, esta última, mais especificamente no campo do livre exercício da atividade econômica.

Inserido nesse contexto, o sistema jurídico brasileiro deve buscar ao máximo a concretização dos valores da eficiência e da equidade ao mesmo tempo em que pretende que as políticas tributárias atendam aos ideais de neutralidade, progressividade, transparência e segurança. A busca por essa efetivação deveria consistir em esforço permanente do Estado.

Não obstante, o que se vê é uma ambição voraz de elevar as receitas através do aumento da arrecadação como diretriz única para as decisões da política tributária dos entes federativos, relegando ao segundo plano todos aqueles valores.

Pertinente destacar que nem sempre o crescimento da carga tributária advém da criação de novos tributos ou do aumento de alíquotas. A instituição de obrigações acessórias também implica gastos aos particulares. Segundo Cristiano Carvalho, é preciso ressaltar que “do ponto de vista da racionalidade econômica (custo/benefício) o grau de burocracia brasileira passa a tornar proibitivo o cumprimento dos deveres instrumentais, criando incentivos para a evasão fiscal e a informalidade.”²⁰⁵ É o que se passa a analisar no tópico seguinte.

6.1 Obrigações acessórias e os custos de conformidade no Brasil

As obrigações acessórias estão contidas no que se denomina custos de conformidade²⁰⁶ e diz respeito a tudo aquilo que é despendido pelo contribuinte para cumprir todas as formalidades exigidas pela legislação; em outras palavras, os recursos empregados para operar o sistema tributário.

Ao abordar o assunto, Aldo Vincenzo Bertolucci usa uma classificação elaborada por Cedric Sandford, pela qual os custos de conformidade podem ser divididos em três categorias:

- a) Custos monetários diretos, que podem corresponder, para pessoas físicas, à contratação de profissionais que as apóiem no preenchimento de declarações tributárias ou, para as pessoas jurídicas, aos recursos internos ou externos necessários à realização das atividades exigidas pelo Fisco.
- b) Custos temporários, que correspondem ao tempo necessário, para as pessoas físicas, ao preenchimento de suas declarações de Imposto de Renda e aos cálculos necessários para essa finalidade. Nas pequenas empresas, corresponde ao tempo que seu dono dedica aos impostos e que, geralmente, corresponde às horas noturnas para completar os cálculos dos impostos sobre vendas, por exemplo.

²⁰⁵ CARVALHO, Cristiano. Deveres instrumentais e custos de transação. In: **III Congresso nacional de estudos tributários: interpretação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2006. p.86.

²⁰⁶ Ou também conhecido como *compliance costs os taxation*.

c) Custos psicológicos, que correspondem ao *stress* existente em certas situações nas quais o contribuinte honesto e cumpridor é intimado pelo Poder Público e, mesmo tendo cumprido as disposições tributárias, pode ficar em estado de ansiedade sem saber se, sem perceber, poderia ter errado em alguma das declarações feitas.²⁰⁷

Na realidade, muito pouco se discute a respeito destes custos. Apenas nos últimos anos o tema começou a despertar o interesse da comunidade jurídica²⁰⁸, o que não quer dizer que a praxe somente tenha surgido recentemente ou que os ônus gerados há muito já não fossem sentidos pelos sujeitos destinatários da norma.²⁰⁹

De acordo com Eurico Marcos Diniz de Santi, “embalado pelo movimento iniciado com as colônias de exploração, o Estado brasileiro tem, historicamente, retratado seu modelo fiscal extrativista apoiado no ‘princípio’ da comodidade tributária, que vem travestido nas diversas modalidades de obrigações acessórias”²¹⁰.

Se é verdade que a carga tributária brasileira é uma das mais altas do mundo²¹¹, também é verdade que o sistema tributário nacional se apresenta como um dos mais confusos, muito em função da quantidade e da qualidade das normas que repassam ou atribuem deveres aos cidadãos.

²⁰⁷ SANDFORD, Cedric. Administrative and compliance costs of taxation. p.20. In: BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003. p.21-22.

²⁰⁸ Nesse sentido encontramos ainda alguns poucos estudos sobre o tema: MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010; ZOCKUN, Maurício Garcia Pallares. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005; HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In: **III Congresso nacional de estudos tributários: interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006; BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº230, São Paulo: Dialética, 2014; CARVALHO, Cristiano. Deveres instrumentais e custos de transação. In: **III Congresso nacional de estudos tributários: interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006.

²⁰⁹ Na obra ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. **Tributação no Brasil e o imposto único**. São Paulo: Makron Books, 1994, p.26 encontra-se uma reportagem da **Revista Exame**, de 06 de março de 1991, cujo título já denuncia o problema enfrentado: “O fisco toma tudo, mas deixa o resto”. Em um de seus trechos, restam evidenciadas as dificuldades encontradas pelos contribuintes ao lidar com a legislação tributária, conforme se vê: “Do ponto de vista das empresas, o emaranhado tributário e as pendengas jurídicas traduzem-se num fumegante inferno administrativo. Fica difícil planejar o futuro sem saber qual será exatamente a despesa fiscal amanhã, e tanto mais se essa despesa estiver vinculada a alguma decisão em tribunais. Além disso, para administrar até 57 tributos, as empresas são obrigadas a manter um aparato burocrático cada vez maior e mais dispendioso. Tudo isso são gastos, são custos, são preços maiores. Tudo isso, numa palavra, é inflação. ‘O excesso de controles e de impostos é também um fator de elevação dos custos das empresas’, diz Luiz Carlos Delben Leite, diretor-superintendente da Menig e presidente do Sindicato da Indústria de Máquinas e Equipamentos. ‘No caso das empresas menores, esses excessos geram dificuldades tão grandes que acabam dando em esquemas de sonegação e corrupção.’ Por aí se vê que é um contra-senso a forma pela qual o governo procura arrecadar impostos. ‘A primeira providência para fazer com que todos paguem é simplificar o sistema’, diz o economista Fernando Rezende, ex-coordenador no governo da comissão de reforma tributária montada pela extinta Secretaria de Planejamento da Presidência da República no período de 1987 e 1988. Ele está convencido de que, como está, nem os especialistas conseguem entender o cipoal de impostos.” A simplicidade do sistema tributário já era um pleito desde há muito tempo. Todavia, para a época, nunca ficou muito claro a questão das obrigações acessórias. A preocupação era quase que exclusivamente com as despesas a título de tributo.

²¹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: RT; Fiscosoft, 2014. p.355.

²¹¹ Em estudo de maio de 2015, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) verificou que a carga tributária brasileira sobre o Produto Interno Bruto (PIB) encontrava-se no patamar de 35,42%. (Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>. Acesso em: 06 jul.2016.

Sob a lógica da comodidade, por intermédio das obrigações acessórias o contribuinte fica responsável em fazer por vezes o papel do agente arrecadador e fiscalizador.²¹² Neste último caso, todavia, é preciso asseverar que o contribuinte não fica responsável pela fiscalização em si, mas apenas por colaborar com a Administração Tributária, posto ser aquela função privativa da autoridade administrativa no desempenho do poder polícia.

A modernização e o aperfeiçoamento dos atos e das relações sociais faz com que o Estado, no afã de acompanhar tais mudanças, aumente constantemente as atribuições dos particulares, transferindo encargos, que a princípio seriam seus, para a iniciativa privada. Essa prática tende – ou pelo menos pretende – privilegiar a eficiência das relações jurídico-tributárias.

A Administração, ciente de suas limitações, passa a delegar uma série de funções preparatórias ou necessárias aos atos de fiscalização aos próprios particulares. Como resultado, estes sujeitos são cada vez mais submetidos ao preenchimento de inúmeros documentos fiscais, supostamente justificados no interesse público.

A falta de uma análise mais detida da questão possibilita, por exemplo, eventual criação de obrigação acessória que nem mesmo se mostra necessária ou a própria manutenção de uma obrigação antes necessária, mas que diante de uma modificação legislativa já não mais se mostra útil. Tal fato é inclusive reflexo da escassez de pesquisas e debates com relação às consequências advindas de cada uma das obrigações acessórias

É preciso ressaltar que essa falta de entusiasmo em relação ao estudo dos custos de conformidade não se restringe à realidade brasileira. Aldo Vincenzo Bertolucci noticia que somente em 1988, no congresso da *International Fiscal Association* (IFA) realizado no Rio de Janeiro, começou-se a desenvolver os primeiros estudos dedicados ao assunto. Ainda assim, as informações eram tão incipientes que impossibilitava a elaboração de relatórios definitivos. Quer dizer, nem mesmo os países mais desenvolvidos economicamente dispunham de diagnósticos detalhados.²¹³

²¹² E continua Eurico Marcos Diniz de Santi para explicar com base em estudos desenvolvidos por Kemer Daron Acemoglu que “diferentes tipos de colonização implicam distintos desenhos institucionais. De um lado, nas origens de países como os Estados Unidos, o Canadá e a Nova Zelândia, encontramos colônias de povoamento em que o Estado surgiu a partir da ordem social, e que se tornaram modelos do respeito às instituições, à propriedade e à ideia de Estado de Direito. De outro, tantos outros países da África e da América Latina que funcionaram como colônias de exploração, em que o Estado surgiu, artificialmente, de cima para baixo, com o único objetivo de extrair riquezas sob o domínio da força da metrópole, configurando o que Acemoglu denomina extrativismo fiscal: sistema impositivo em que o Estado utiliza a lei como instrumento de força para extrair riquezas da sociedade, submetendo os cidadãos ao risco da expropriação, desrespeitando o direito de propriedade e a ideia de Estado de Direito.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: RT; Fiscosoft, 2014, p.356).

²¹³ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003. p.31-36.

Alguns anos depois, com a divulgação da pesquisa *Paying Taxes 2014: the global picture. A comparison of tax systems in 189 economies worldwide*²¹⁴, realizada pela Pricewaterhouse Coopers (PWC) em conjunto com o Banco Mundial, ficou evidente a complexidade do sistema tributário brasileiro. Para tanto, alguns dados são interessantes para ilustrar a situação.

Primeiramente, importante destacar que a pesquisa foi feita entre os anos de 2004 e 2012. Nesse ínterim diversas reformas tributárias foram realizadas pelas mais diversas economias globais com vistas a tornar mais simples o pagamento do tributo. Talvez isso justifique o fato de que nesses nove anos o tempo médio anual para cumprir com a legislação tributária tenha caído de 323 para 268 horas.²¹⁵

A América do Sul é o continente que apresenta o maior tempo exigido pelas empresas para cumprimento de todas as obrigações: 618 horas.²¹⁶ Esse fato, por si só, já seria estarrecedor, pelo simples fato de que referido continente exige das empresas quase três vezes mais tempo que a média global para o cumprimento da legislação tributária.

Todavia, ainda mais espantosa é a constatação de que o sistema tributário brasileiro exige nada menos que 2.600 horas por ano para que o contribuinte consiga administrar seus tributos. O que representa quase dez vezes mais a média global.²¹⁷

Há pouco tempo, novamente através do Banco Mundial em parceria com a PWC, foi divulgado o relatório do estudo *Doing Business*²¹⁸ para o ano de 2016. Consiste em mais uma ferramenta para medir o impacto das regulamentações sobre as atividades empresariais ao redor do mundo, através da análise e comparação das legislações aplicáveis às empresas, além da verificação sobre seu cumprimento, em 189 economias globais, com a classificação daquelas que apresentam o melhor ambiente de negócios para os empreendimentos privados.

A partir da verificação das informações divulgadas, constata-se que a realidade tributária brasileira pouco mudou da pesquisa de 2014 – referente ao período de 2004 até 2012 – até 2016. Ainda que a legislação tenha sofrido alterações, ao que nos parece, não

²¹⁴ Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2016.

²¹⁵ Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2016. p.2-3.

²¹⁶ Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2016. p.4.

²¹⁷ Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2016. p.21.

²¹⁸ WORLD BANK 2016. *Doing Business 2016: measuring regulatory quality and efficiency*. Washington, DC: World Bank. DOI: 10.1596/978-1-4648-0667-4. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org>. Acesso em: 25 mar. 2016.

foram suficientes ao aprimoramento do sistema tributário, o que reflete diretamente na sua qualidade quando o assunto são os custos de conformidade.

Ainda que tenha havido uma leve melhora da colocação brasileira no ranking geral quanto aos melhores ambientes econômicos, quando o país passou do 126º lugar em 2012 para o 116º no ano de 2016, quando o assunto é especificamente a tributação este avanço não se verifica.

Nesse ponto, um dos indicadores considerados para o estudo é o montante de recursos e o tempo gasto para cumprir com toda a legislação tributária, quer dizer, a facilidade que os cidadãos encontram para cumprir com suas obrigações tributárias, sejam elas de pagar tributo ou de instrumentalizar a tributação. O retrato da situação brasileira não é positivo. O país passou do 150º lugar ocupado em 2012 para 178º em 2016.²¹⁹ Quer dizer, sobreveio uma piora considerável no cenário da tributação.

Tudo isso para dizer que o custo de um determinado tributo não se limita ao valor referente ao seu pagamento, dado que existe uma série de variantes que o circunscreve, denominadas de custos de conformidade e relativas ao esforço para se manter em conformidade e em dia com o cumprimento das obrigações acessórias.

Se observadas as pesquisas dirigidas à análise do cenário econômico mundial, constata-se que a estrutura da legislação tributária brasileira é considerada, sem dúvidas, uma das mais complexas do mundo. Em que pese, a suposição não pode ser considerada isoladamente, de modo que é preciso levar em conta sobretudo o estudo das normas jurídicas que compõem o sistema tributário.

6.2 A complexidade das obrigações acessórias e a ideia de sobreposição

Enquanto a tendência global é simplificar os métodos de fiscalização e arrecadação tributária, o Brasil não só se contenta em manter uma das maiores médias de carga horária anual para o cumprimento das obrigações tributárias, como pouco vem fazendo para tornar factível e acessível o seu sistema tributário.

Para tanto, é necessário considerar alguns aspectos teoricamente responsáveis pelo problema brasileiro, dentre os quais: I) a quantidade de enunciados prescritivos constantes da legislação; II) a frequente alteração desse mesmos enunciados prescritivos, acompanhada de

²¹⁹ Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>. Acesso em: 01 mar.2016. p.190.

sucessivas mudanças no critérios de aplicação da norma; III) quantidade irracional de obrigações acessórias desnecessárias; IV) proliferação de obrigações tributárias principais com regulamentos diferenciados; e V) existência de normas jurídicas que contrastam com a realidade social e com a capacidade da Administração Tributária lidar razoavelmente com estas definições.

Da conjugação desses fatores surgem dois efeitos que se realmente constatados contribuem decisiva e negativamente na formação do sistema tributário nacional. O primeiro é a complexidade das obrigações acessórias, quer dizer, sua sofisticação e as dificuldades inerentes ao seu cumprimento. Já o segundo diz respeito ao seu excesso, isto é, a quantidade de deveres a cargo dos particulares, podendo, inclusive, coincidir de serem dirigidos a um mesmo fim, quando acontece o que se chama de sobreposição de obrigações.

Conforme já relatado, as obrigações acessórias – prestações de fazer ou não fazer – encontram-se em franca expansão pelo ordenamento jurídico positivo. Ao se investigar o cenário fáctico-normativo da época da edição do CTN até o início do século XXI, é possível constatar que as obrigações acessórias eram de uma indiscutível simplicidade.

Como exemplo, imagine-se a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Decreto nº3.000/99) que, dentre outras prescrições, trazia algumas hipóteses de obrigações acessórias, tais como:

- I) prestar informações e esclarecimentos aos órgãos da Secretaria da Receita Federal (arts. 927 e 928);
- II) fazer a declaração anual com informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior (arts. 929 e 930);
- III) manter livros para registro de escriturações (art.257 e 260), dentre os quais:
 - III.1) o Livro Diário – para lançar os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (art. 258);
 - III.2) o Livro Razão – onde a pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá resumir e totalizar os lançamentos efetuados no diário (art.259);
 - III.3) o Livro de Inventário – onde devem ser arroladas as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim da cada período de apuração (art.261);
 - III.4) e o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) – em que se deve lançar os ajustes do lucro líquido, transcrever e demonstrar o lucro real e manter alguns registros (art.262);
- IV) e conservar livros documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (art.264).

Conforme se vê, tratava-se de obrigações acessórias, não só legitimamente fundamentadas, como acessíveis e razoáveis, que não sobrecarregavam demasiadamente o cidadão. Retratabam, sobretudo, uma realidade da época. Impossível ignorar a evolução das

tecnologias, o incremento das necessidades humanas e a complexidade da realidade atual. É nesse sentido que discursa Roque Antônio Carrazza:

Realmente, foi-se o tempo que, para as empresas, cumprir obrigações acessórias era, em última análise, escriturar, manual ou mecanicamente, as notas fiscais ou os livros contábeis. Hoje, com a entrada em cena dos computadores, é preciso contratar funcionários qualificados, com ótimos conhecimentos de informática, adquirir *softwares* caros, manter complexos sistemas de computação etc., o que, por óbvio, demanda grandes gastos que, em muitos casos, superam o valor dos próprios tributos a pagar.²²⁰

Entretanto, não parece que o desenvolvimento social e tecnológico seja argumento suficiente para justificar a irracionalidade do sistema tributário brasileiro e sua consequente burocracia fiscal. Pelo contrário, o que se espera de todo esse desenvolvimento não é outra coisa senão a melhoria na relação entre fisco e contribuinte.

Conforme vem sendo verificado na prática, o uso da tecnologia e a instituição de inúmeros mecanismos de controle eletrônico sobre os contribuintes só vem lhes causando mais prejuízos, resultando em um profundo crescimento nos custos de manutenção e gestão das empresas. Nesse ponto é preciso recordar que a tributação envolve outros custos, além do tributo em si, que pesam no bolso e não devem ser desconsiderados.²²¹

A instituição desenfreada de obrigações acessórias representa um verdadeiro óbice ao desenvolvimento regular das atividades econômicas, especialmente das pequenas empresas – extensa maioria em todo o país. Em tópico seguinte será esquadrihada uma análise a respeito do Simples Nacional, regime desenvolvido com a finalidade de tornar mais fácil a vida das micro e pequenas empresas. Quanto mais acessível a legislação, maior a liberdade de atuação dessas pessoas, o que até mesmo reflete um impacto positivo na criação de empregos e no crescimento da economia.

Dentre os principais fatores que impedem o crescimento e a eficiência dos pequenos negócios está a qualidade do ambiente regulatório, ou mais precisamente, a complexidade do sistema jurídico. É preciso um investimento cada vez maior em governança corporativa para se manter atento e ajustado à legislação vigente.

As dificuldades para acompanhar os custos de conformidade não são poucas, outrossim, se não cumprida toda essa burocracia estatal, as multas serão pesadas. Além do mais, não é incomum que as pessoas jurídicas precisem manter em seus quadros funcionais dezenas ou até

²²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 216.

²²¹ O que se chama de *hidden costs os taxation*. Para N. Gregory Mankiw, “os recursos destinados à aplicação da legislação tributária são também um tipo de peso morto. O governo só arrecada o montante de impostos pagos. Por outro lado, um contribuinte perde não só esse montante, mas também o tempo e o dinheiro gastos em documentação, cálculos e evitando impostos.” (MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Thomson Learning, 2006. p.250).

centenas de pessoas responsáveis apenas em apurar e calcular tributos, preencher e conferir declarações fiscais, receber, emitir e enviar notas fiscais e arquivos digitais, atender fiscalizações e manter arquivada uma série de documentos.

O sistema tributário nacional tende a se tornar cada vez mais complexo em sentido contrário ao preconizado pelos jurisdicionados, que buscam um sistema jurídico mais propício aos fins do interesse público, através de medidas simples e eficientes que tornem viáveis o seu cumprimento. É nesse sentido, inclusive, que o Judiciário tende a se manifestar, conforme se vê no voto do Ministro Herman Benjamin no Recurso Especial nº 1.105.947/PR:

[...] 5. No mundo atual, em que as declarações fiscais são enviadas quase que exclusivamente por meio eletrônico, pela rede mundial de computadores, seria inadequado interpretar o vetusto art.197 do CTN no sentido de que a Secretaria da Receita Federal deveria solicitar informações individualmente, por intimações escritas em papel. 6. Interpreta-se a norma jurídica à luz de seu tempo. A administração tributária deve pautar sua atuação no princípio da eficiência. 7. O sistema tributário moderno baseia-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte e por terceiros envolvidos com as operações e situações tributadas, posteriormente verificadas pela Administração. As relações de massa exigem essa sistemática para garantir a eficiência da arrecadação e a Justiça Fiscal. Não fosse assim, seria necessária uma superestrutura fiscalizatória, em cada esfera de governo, capaz de auditar individualmente milhões de contribuintes a cada ano, o que é irreal, antieconômico, ineficiente e contraria o princípio da boa-fé objetiva. [...] (REsp 1105947/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 23/06/2009). (grifamos).

De fato, as palavras do Ministro no sentido de que as relações de massa exigem uma sistemática capaz de garantir a eficiência da arrecadação e da justiça fiscal fazem sentido. Todavia, tal afirmação não deve ser levada em termos absolutos.

Abstraindo-se a situação concreta – em que se debate, na verdade, o alcance do princípio da legalidade e a consequente necessidade ou não de lei em sentido estrito para instituição de obrigação acessória – e analisando-se puramente o argumento a justificar a instituição da obrigação acessória, forçoso reconhecer que diante dos novos paradigmas do direito administrativo contemporâneo, a Administração Tributária não mais se sustenta somente na atividade desempenhada pelos agentes administrativos, nem tampouco única e exclusivamente nas informações prestadas unilateralmente pelos administrados. Com efeito, deve haver uma relação intrínseca de cooperação entre Fisco e particular, fundada sobretudo no diálogo entre os direitos fundamentais e os deveres dos contribuintes.

De um modo geral, a realidade brasileira parece ignorar o novo paradigma no qual se insere a Administração Tributária. A cada momento surgem novas e mais complexas obrigações – ou deveres – que não respeitam os direitos fundamentais do cidadão.²²²

Estevão Horvath há tempos já observara que “a estrutura burocrática no mais das vezes exigida para a adequação do contribuinte às exigências tributárias é muitas vezes superior àquilo que este pode suportar sem desabar por conta do peso que tem de carregar.”²²³

Não há como negar que as obrigações acessórias são realmente necessárias aos interesses da Administração Tributária. O que se pretende combater são os custos operacionais – ou a carga burocrática – inerentes a estes deveres que não podem ser superiores aos encargos já suportados com a tributação, além da complexidade e da excessiva quantidade de obrigações, que não pode inviabilizar a própria atividade econômica desenvolvida pelo particular.

A questão em jogo não é a importância ou necessidade dos mecanismos utilizados, mas se realmente são proporcionais e eficazes ao interesse público, cumprindo o papel de informar o Fisco acerca da ocorrência de fatos jurídicos tributários e seu adimplemento pelo sujeito passivo responsável. De modo algum se pode admitir a utilização da obrigação acessória como instrumento de arrecadação.

Conforme aduz Roque Antonio Carrazza:

Em suma, as obrigações acessórias não podem ser impostas sem critério nem método, de modo a impossibilitar ou, mesmo, dificultar além da conta, as atividades empresariais. Caberá ao Poder Judiciário, quando adequadamente provocado, por cobro a exigências excessivamente onerosas ou irrazoáveis, ainda que efetuadas a pretexto de assegurar a correta arrecadação dos tributos.²²⁴

Que a complexidade e o excesso de obrigações acessórias são prejudiciais ao bom andamento e adequado cumprimento da legislação tributária não restam dúvidas. Também parece não haver maiores objeções quanto ao reconhecimento de que o Estado tem repassado cada vez mais aos cidadãos administrados tarefas inicialmente imaginadas a cargo do Fisco. A busca constante pelo aperfeiçoamento e pela potencialização da arrecadação não pode sobrevir em detrimento dos direitos dos cidadãos contribuintes.

Tendo em vista o panorama brasileiro, as principais obrigações acessórias que as pessoas físicas precisam cumprir – pelo menos no que se refere às obrigações denominadas de

²²² Dada a complexidade da realidade tributária brasileira é praticamente impossível empreender uma investigação em que se consiga arrolar todas as obrigações acessórias impostas às pessoas jurídicas.

²²³ HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In: **III Congresso nacional de estudos tributários: interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006. p.220-221.

²²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p.217.

conformação de regime – estão relacionadas ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). Anualmente, o contribuinte precisa basicamente entregar a Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF), onde resta determinado se há saldo de imposto a pagar ou algum valor para ser restituído.

Seu preenchimento é feito no *site* da Receita Federal, onde há a opção pela entrega do modelo simplificado ou completo.²²⁵ A dificuldade maior reside neste segundo, visto que, a depender do caso concreto, o contribuinte precisará entregar vários documentos referentes às rendas fixas e variáveis, pagamentos e doações, bens e direitos, dívidas e ônus. Entretanto, a sistemática de preenchimento destes dados é sobremaneira facilitada pelos programas da própria Receita Federal. A atenção do contribuinte deve ser direcionada para o perigo de omissão de alguma informação ou pelo preenchimento equivocado de algum dado, muito em razão da quantidade de informação que pode ser solicitada.

Já nos demais tributos de responsabilidade das pessoas físicas parece não haver maiores problemas. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), por exemplo, tem seu lançamento realizado pelo próprio Fisco, a quem cabe emitir as guias de recolhimento já devidamente calculadas.²²⁶

Esse cenário normativo, reputado acessível e descomplicado, sofre uma modificação substancial quando considerados os exemplos de obrigações acessórias relativas às pessoas jurídicas, que podem sujeitar-se, além dos tributos imputados às pessoas jurídicas – com exceção do IRPF –, a uma série de outras exações legais. Isso naturalmente implica numa maior quantidade de obrigações acessórias. Dentre as quais é possível citar as relativas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), reputado como um dos tributos mais complexos do sistema jurídico nacional e que será utilizado como exemplo para as análises que se pretende.

Pois bem, quanto às suas obrigações acessórias, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) na missão de elaborar as políticas e harmonizar os procedimentos e as normas relativas ao exercício da competência tributária dos Estados e Distrito Federal cuidou de elaborar o convênio S/Nº de 15 de dezembro de 1970 instituindo os modelos de livros,

²²⁵ A diferença básica entre ambos reside na forma como são feitas as deduções do imposto.

²²⁶ No caso do Município de São Paulo, por exemplo, para que a cobrança do IPTU seja feita cabe ao contribuinte fazer a inscrição do imóvel na repartição competente, que, nos termos do artigo 11, §1º, da Lei nº6.989/11, “será feita em formulário próprio no qual o sujeito passivo declarará, sob sua exclusiva responsabilidade, e sem prejuízo de outros elementos que sejam exigidos pelo Executivo: I – nome e qualificação; II – número da inscrição anterior e do contribuinte; III – localização do imóvel; IV – dimensões e área do terreno; área do pavimento térreo; número de pavimentos e área total da edificação; uso; data da conclusão do prédio; V – valor venal do imóvel.”

documentos e procedimentos fiscais que poderão ser exigidos nas operações relativas ao ICMS.

O Estado de Pernambuco, por exemplo, consolidou as normas legais e regulamentares relativas ao ICMS através do Decreto nº14.876/91²²⁷. Seu Título II encarrega-se da disciplina das obrigações acessórias, cuja disciplina vai do artigo 63 ao 410. São 347 dispositivos legais – fora os seus parágrafos, incisos e alíneas – dedicados a um único tema, o que já levanta a suspeita de sua complexidade.

Entretanto é preciso desconsiderar essa circunstância e se limitar apenas ao exame de alguns dispositivos específicos que serão confrontados mais a frente durante o estudo do Sistema Público de Escrituração Fiscal (SPED). Assim, convém atentar inicialmente para os seus artigos 80 e 231, respectivamente:

Art.80. O sujeito passivo fica obrigado a:

I – preencher e apresentar à repartição fazendária documentos de arrecadação estadual e de informações econômico-fiscais;

II – emitir Nota Fiscal para:

a) acompanhar o trânsito da mercadoria;

b) registrar a prestação de serviços;

c) servir de base para o respectivo lançamento nos livros fiscais;

III – possuir e escriturar livros fiscais destinados ao registro de operações, situações, fatos ou serviços sujeitos às normas tributárias.

Art.84. A Secretaria da Fazenda, mediante portaria, estabelecerá as condições para a emissão de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais por processo mecânico, eletrônico ou qualquer outro não manuscrito.

Art.231. O subsistema de informações econômico-fiscais é constituído dos seguintes documentos:

I – Guia de Informação e Apuração das Operações Interestaduais – GIA;

II – Guia de Informação e Apuração do ICMS (Mensal e Anual) – GIAM;

III – Guia de Informação das Operações do Município – GIOM;

IV – Relação de Saída de Mercadorias – modelos 1 e 2;

V – Relação das Operações por Município – Contribuintes Substituídos – ROM;

VI – Relação do ICMS Retido na Fonte (Protocolo 2/72);

VII – Desembaraço de Mercadorias Importadas – DMI;

VIII – Relação de Mercadorias e Bens Adquiridos (art.245);

IX – Demonstrativo de Apuração do ICMS – DAICMS (arts.717, I, e 729, IV);

X – Demonstrativo de Apuração do Complemento do ICMS – DACICMS (art.717, II);

XI – Demonstrativo de Contribuintes do ICMS – DCICMS (art.717, III);

XII – Declaração do Valor de Aquisição da Energia Elétrica em Ambiente de Contratação Livre – DEVEC

De olho na informatização dos seus procedimentos, a Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do Estado de Pernambuco editou a Lei nº12.333/2003 instituindo a escrituração digital para o ICMS por meio do Sistema de Escrituração Contábil Fiscal, também conhecido como SEF I.

²²⁷ Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br>. Acesso em: 2 jul.2016.

Com ele os contribuintes passaram a realizar a escrituração e emissão de seus documentos fiscais mediante arquivos digitais.

Visando ampliar o alcance e o aperfeiçoamento da qualidade do modelo foi publicado o Decreto nº34.562/10²²⁸ com a criação do Sistema de Escrituração Contábil e Fiscal ou SEF II. Consiste em um conjunto de normas, programas, *layout* e especificações técnicas cuja responsabilidade é disciplinar a nova escrituração contábil e fiscal do contribuinte do ICMS através das obrigações tributárias acessórias relacionadas à geração, ao registro e ao armazenamento de documentos, mapas de controle, guias de informação, livros e demais informações que especifica, em meio digital, além de enviar à SEFAZ os respectivos arquivos digitais (artigo 1º).

O arquivo digital, juntamente com os lançamentos contábeis e fiscais, constituirá a escrituração fiscal do contribuinte e será composto por: dados de identificação do contribuinte (artigo 3º, VII, “a”); livros fiscais relativos ao ICMS, ISS e IPI (artigo 3º, VII, “b”); mapas de controle relativos ao ICMS e ISS (artigo 3º, VII, “c”); livro caixa e outras informações contábeis (artigo 3º, VII, “d”); guias de informações econômico-fiscais (artigo 3º, VII, “e”); outras informações definidas em portaria da SEFAZ (artigo 3º, VII, “f”).

Por último, tendo em vista a necessidade de estabelecer os procedimentos específicos e disciplinar o enquadramento dos contribuintes obrigados à utilização do SEFAZ, é editada a Portaria SF nº190/11²²⁹ – atendendo assim tanto o artigo 84 do Decreto nº14.897/91 como o próprio Decreto nº34.562/10.

A apreciação do seu artigo 3º é determinante aos propósitos da presente dissertação. Dentre uma série de documentos, mapas de controle, guias de informação, livros e informações fiscais de responsabilidade dos contribuintes, cumpre destacar:

I – lançamentos nos seguintes livros e mapas que registram a apuração do ICMS:

- a) Registro de Entradas – RE;
- b) Registro de Saídas – RS;
- c) Mapa-resumo de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – MR-ECF;
- d) Mapa-resumo de Operações – MRO;
- e) Registro de Apuração do ICMS – RAICMS;
- f) Registro de Observações – RO;

[...]

IV – dados das seguintes guias de informações econômico-fiscais, que registram, resumem ou totalizam dados gerais e específicos e detalham as obrigações a recolher:

- a) Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIAM;
- b) Guia de Informação e Apuração Mensal do ISS – GISS;

²²⁸ Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br>. Acesso em: 3 jul.2016.

²²⁹ Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br>. Acesso em: 3 jul.2016.

- c) Guia de Informação e Apuração do ICMS – Operações e Prestações Interestaduais – GIA;
- d) Guia de Informação e Apuração de Incentivos Fiscais e Financeiros – GIAF;
- e) Guia de Informação do Simples Nacional – GISN;
- f) Guia de Informação das Demonstrações Contábeis – GIDC;
- [...]
- VI – lançamentos em Livro Registro de Apuração do IPI – RAIPI que registra a apuração a apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados.

No caso específico, acima retratado, é preciso ficar alerta para o cumprimento de uma série de obrigações acessórias exigidas pelo Estado de Pernambuco aos contribuintes do ICMS. Dentre elas, até mesmo informações relacionadas com o Imposto sobre Produtos Industriais (IPI) – de competência da União Federal.

Não se pretende com esse rol de obrigações demonstrar ou justificar a sua complexidade, o que demandaria uma análise muito mais rigorosa e específica de cada um dos itens. Ainda que seja razoável presumir o problema.

Diante da quantidade de regras que precisam ser conhecidas, interpretadas e até mesmo decifradas, não é difícil imaginar porque o país apresenta péssimos índices quando se trata da compreensão e do cumprimento da legislação tributária.

Em que pese todos os informes, orientações e manuais disponibilizados pela SEFAZ, há uma multiplicidade de obrigações, cada uma com especificidades e métodos próprios, o que dificulta e confunde sua realização. Para que se torne viável a simplificação do sistema ainda é preciso um aperfeiçoamento do SEF, sobretudo a partir de uma reflexão mais atenta a respeito de sua efetiva necessidade.

Existe efetivamente uma tendência moderna que visa priorizar o desenvolvimento de instrumentos informatizados tendentes a unificar e facilitar o cumprimento das obrigações acessórias. Inclusive referido assunto não passou despercebido pelo Congresso Nacional. Atualmente, encontra-se em estudo pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara Federal a Proposta de Emenda Constitucional nº 181/2012 de autoria do Deputado Irajá Abreu.²³⁰ De acordo com o que se verifica de sua ementa, ela se propõe basicamente a instituir um regime de cobrança unificada de tributos que incidam sobre a renda, o consumo e a folha de pagamentos.²³¹ De sua justificação, extra-se o seguinte trecho:

²³⁰ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=546417> Acesso em: 15jun.2016.

²³¹ Art. 1º A Constituição Federal passa vigorar acrescida da seguinte Seção ao Capítulo I do Título VI: “Seção VII - Do Regime de Cobrança Unificada de Tributos Art. 161-A. Lei complementar estabelecerá regime especial de cobrança, fixando, de forma unificada, base de cálculo, alíquota e demais elementos necessários ao recolhimento centralizado dos seguintes tributos e encargos: I - o imposto de trata o art. 153, III; e a contribuição de que trata o art. 195, I, „c”; II - os impostos de tratam os arts. 153, IV; 155, II; e 156, III; e as contribuições de que tratam os arts. 177, § 4º; 195, I, „b”; e 239; III - as contribuições de que tratam os arts. 195, I, „a”; 212, § 5º; e o recolhimento do fundo e do seguro de que trata o art. 7º, III e

Como se vê, essa cobrança unificada dos tributos representa uma novidade no debate da questão tributária. As várias tentativas de se implementar uma verdadeira Reforma Tributária mostraram-se infrutíferas. O que esta PEC oferece é novo olhar sobre o assunto, focado nos custos de cumprimento da obrigação acessória. Ela busca aliviar os custos administrativos dos contribuintes, preservando, no entanto, as competências tributárias dos membros da Federação e as destinações para as finalidades previstas constitucionalmente.

Queremos simplificar a apuração e a cobrança dos tributos, unificar guias de recolhimento, extinguir declarações, livros fiscais e contábeis redundantes, diminuir a burocracia estatal, diminuir os custos administrativos das empresas, enfim tornar nosso País mais competitivo, motivo pelo qual solicitamos o apoio dos ilustres pares do Congresso Nacional para o aperfeiçoamento e aprovação desta proposição.

A bem da verdade, referido tema defendido no projeto é por demais complexo para ser examinado de forma tão rasa. Mas não é esse o objetivo. O que se pretende é tão somente evidenciar a preocupação com a atual sistemática de cumprimento das obrigações acessórias. À margem da discussão sobre o regime de cobrança unificada encontra-se o desejo de se alcançar soluções amplas e definitivas para o problema da complexidade do sistema tributário.²³² Outros dois exemplos já presentes na realidade jurídica nacional podem ser utilizados para demonstrar a situação.

6.2.1 O regime do Simples Nacional

Ciente dessas dificuldades pretendeu-se conferir um regime diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de fomentar o exercício da atividade econômica através do princípio da isonomia.²³³ Foi instituída então – após algumas experiências²³⁴ – a Lei Complementar nº123/06 estabelecendo o Simples Nacional.

XXVIII. § 1º Além dos tributos e encargos mencionados nos incisos do caput deste artigo, a lei complementar poderá incluir outros que vierem a ser criados com bases de cálculo semelhantes, bem como estabelecer a unificação da cobrança de outros tributos e encargos, respeitada a semelhança entre suas bases de cálculo. § 2º O regime de cobrança unificada será opcional para o contribuinte. Art. 161-B. A lei complementar definirá a forma pela qual: I - o depósito da parcela do fundo de garantia por tempo de serviço será feito diretamente na conta do trabalhador; II - o recolhimento será unificado e centralizado, adotando-se cadastro nacional único de contribuintes; III - a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, observado o disposto no art. 161-C. Art. 161-C. As obrigações acessórias relativas ao regime unificado de cobrança serão simplificadas e prestadas pelo contribuinte a um só ente federado, designado pela lei complementar.”

²³² Para tanto, importante observar que não se deve admitir em nome da simplicidade dos procedimentos de arrecadação e fiscalização, a criação de mecanismos vantajosos tão somente para as Administrações Tributárias. Em assim sendo, em nome da eficiência e da flexibilidade do Estado derrubam-se as barreiras jurídicas ao arbítrio e ao excesso. Fernando Rezende lembra que “a proliferação de regimes simplificados de arrecadação ocorreu à sombra de um novo “princípio” tributário, o da comodidade, pelo qual o melhor imposto é o mais fácil de arrecadar. Por ele, o sistema tributário pode ser revestido de uma capa aparentemente moderna, mas estabelecem-se regras de cobrança que o desvirtuam, em prejuízo da competitividade da economia e da proteção do contribuinte.” (REZENDE, Fernando. **Integração regional e harmonização tributária: a perspectiva brasileira**. Disponível em: <https://publications.iadb.org>. Acesso em: 19 jul. 2016. p.22.

²³³ É a própria Constituição Federal que projeta essa concepção. Seu artigo 146, III, “d” informa competir à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] 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 artigo 155, II, das contribuições previstas no artigo 195, I e §§12 e 13, e da

A partir da leitura do artigo 1º, I e II, do diploma legal, é possível inferir que o Simples Nacional consiste em um regime unificado e simplificado de arrecadação

no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere: I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; II – ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias.

Expressa-se em um plexo normativo com vistas a viabilizar a praticabilidade tributária²³⁵ tornando mais simples a aplicação da legislação tributária. Para José Casalta Nabais, em tais casos,

a lei é elaborada apenas para situações ou casos típicos, com a abstracção dos casos que, por serem raros ou anormais, se apresentam como atípicos, assim se desonerando a Administração Fiscal da espinhosa e dispendiosa, quando não, mesmo, impossível, missão de averiguação exaustiva e de apuramento total e integral dos múltiplos e complexos factos tributários e dos aspectos em que os mesmos se desdobram, bem como da resolução das difíceis questões colocadas pela interpretação de casos-limite.²³⁶

Também tratando sobre essas normas de simplificação, Regina Helena Costa ao transcrever as lições de Herrera Molina, adverte que um de seus objetivos é “*simplificar a atuação do contribuinte* – a simplificação para o contribuinte constitui um reforço de sua segurança jurídica e também uma redução dos custos indiretos.”²³⁷

Conforme previsto no artigo 13 da Lei Complementar nº123/06, a sistemática do Simples Nacional sintetiza em um único pagamento os seguintes tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (inciso I); Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (inciso II); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (inciso III); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (inciso IV); Contribuição para o PIS/Pasep (inciso V); Contribuição Patronal Previdenciária para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica – CPP (inciso VI); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e

contribuição a que se refere o artigo 239.” Já o artigo 170, IX, prescreve que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.” E o artigo 179 completa o raciocínio ao asseverar que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

²³⁴ Vide a Lei nº9.317/96 do Simples Federal.

²³⁵ Que nas palavras de Regina Helena Costa, “pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p.53.)

²³⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p.622.

²³⁷ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p.174.

Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (inciso VII); e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (inciso VIII).

Especificamente quanto às obrigações acessórias, o artigo 25 dispõe:

a microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN (correspondente ao Comitê Gestor do Simples Nacional, destacamos) e observado o disposto no §15-A do artigo 18.

Já os incisos I e II do artigo 26 determinam, respectivamente, a obrigação de se “emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor” e se manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o artigo 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

No uso de suas competências, o Comitê Gestor do Simples Nacional tratou de dispor sobre as obrigações acessórias na Resolução CGSN nº94/11. Segundo disposição contida em seu artigo 61, a regra geral é de que as pessoas jurídicas submetidas a esse regime precisam manter para os registros e controles das operações e prestações por ela realizadas, dentre outros: Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária (inciso I); Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário, quando contribuinte do ICMS (inciso II); Livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destinado à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento, quando contribuinte do ICMS (inciso III); Livro Registro dos Serviços Prestados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços prestados sujeitos ao ISS, quando contribuinte do ISS (inciso IV); Livro Registro de Serviços Tomados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços tomados sujeitos ao ISS (inciso V); e o Livro de Registro de Entrada e Saída de Selo de Controle, caso exigível pela legislação do IPI (inciso VI).

Nas lições de Regina Helena Costa:

Indubitavelmente, a adoção de regimes especiais ou simplificados, regime único de arrecadação de impostos e contribuições, recolhimento unificado e centralizado com distribuição imediata dos recursos decorrentes, arrecadação, fiscalização e cobrança compartilhadas entre os entes federados, bem como o cadastro nacional único de contribuintes, constitui expediente afinado às idéias de racionalidade,

economicidade e eficiência, as quais, como visto, constituem sintomas de praticabilidade.²³⁸

Conforme se vê, são de abstrações generalizantes de simplificação fiscal e que unificam o modo de cumprimento das obrigações acessórias. É inegavelmente mais vantajoso ao contribuinte optar por tal regime em razão da facilidade com que o tributo é calculado e recolhido por meio de uma única Declaração de Arrecadação Simplificada (DAS), dispensando-se, também, uma série de obrigações acessórias.

Para a finalidade desta dissertação, o regime do Simples Nacional não parece ser o modelo mais recomendável à investigação de eventuais casos de complexidade excessiva e sobreposição de obrigações acessórias. Embora seja possível verificar um sutil aumento no número de obrigações acessórias impostas aos optantes por esse regime²³⁹, uma conclusão superficial é de que estas decorrem do próprio avanço da complexidade social associado ao desenvolvimento de novas tecnologias, não aparentando qualquer disformidade ou desproporcionalidade com o sistema tributário. Situação diversa parece ocorrer com outra hipótese em que também se pretende a racionalidade das obrigações, conforme passaremos a averiguar.

6.2.2 O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

Como já informado, o desenvolvimento da tecnologia e o surgimento do ambiente virtual acarretaram significativas mudanças no comportamento humano, sempre acompanhado em paralelo pela evolução da sociedade e do direito. Consoante Victor Uckmar:

O explosivo desenvolvimento tecnológico que tem caracterizado o último período do século passado, e também no início desse século, não deixou de influenciar também o Direito Tributário, redefinindo, em particular, as relações entre fisco e contribuinte não só na modalidade, mas também nos conteúdos através dos quais a relação se desenvolve.²⁴⁰

A sistemática tradicional do cumprimento de obrigações acessórias encontra-se em constante aperfeiçoamento para se adaptar a essas novas tecnologias. De olho na

²³⁸ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p.231.

²³⁹ Exemplo real foi a edição do Ajuste SINIEF nº12/15 com a instituição de uma nova obrigação acessória a ser prestada mensalmente pelos optantes do Simples Nacional, a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação – DeSTDA.

²⁴⁰ UCKMAR, Victor. Direito tributário e tecnologia. In: (Coord.) MARINS, James. **Tributação e tecnologia**. Curitiba: Juruá, 2002. p.11.

racionalização e uniformização do sistema tributário nacional, medidas que antes eram executadas em meios físicos estão migrando para um novo ambiente virtual.

Um desses exemplos é o caso do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº6.022/07.²⁴¹ Sua análise será útil para se cotejar de um lado a racionalidade e a eficiência do sistema e, de outro, o excesso e a complexidade das obrigações acessórias.

A dinâmica do SPED contempla o meio eletrônico como principal suporte para o cumprimento de uma vasta gama de obrigações acessórias, cuja finalidade principal é estabelecer um novo método de relacionamento entre Administração Tributária e contribuinte, a partir do aperfeiçoamento dos mecanismos de acesso e controle às informações, visando uma fiscalização mais abrangente e assertiva, além de uma arrecadação mais eficiente, de modo a tornar possível a simplificação do sistema. Consiste, em linhas gerais, em um banco de dados controlado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e composto por informações prestadas pelos particulares através do cumprimento de uma série de mandamentos.

Nos termos da própria norma que o regulamenta, o SPED unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações (artigo 2º).

A ideia de integrar as Administrações Tributárias, a partir do compartilhamento de informações contábeis e fiscais, destaca-se como um dos principais objetivos do sistema. Sobre o tema, Tiago Cappi Janini assevera que o SPED é “fomentado pelos dados constantes nos deveres instrumentais eletrônicos, que serão armazenados e geridos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, permitindo o intercâmbio de seu conteúdo entre os órgãos fazendários e fiscalizadores em toda a esfera política.”²⁴²

Ainda que administrado pela União, através da Secretaria da Receita Federal, o ordenamento jurídico nacional contém mecanismos que permitem a troca de informações entre os diversos fiscos de cada um dos entes da federação, de modo a garantir a mútua assistência das autoridades administrativas fazendárias na atividade fiscalizatória.

²⁴¹ Parece não se tratar de um caso de violação ao princípio da legalidade pelo simples fato de que o referido decreto não cria uma nova obrigação acessória. Com efeito, o SPED não consiste em nova hipótese de obrigação acessória, mas trata-se de um verdadeiro banco de dados dos contribuintes, alimentado a partir do cumprimento de diversas obrigações acessórias já previstas pelo sistema.

²⁴² JANINI, Tiago Cappi. **Direito tributário eletrônico: sped e os direitos fundamentais do contribuinte**. Curitiba: Juruá, 2014. p.162.

A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional admitem essa possibilidade ao preconizar respectivamente em seus artigos 37, inciso XXII, e 199, que:

Art.37, inciso XII. As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Art.199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Consoante o exposto, é possível a troca de informações entre os fiscos desde que haja expressa previsão em lei ou convênio.

O Decreto nº6.022/07, por sua vez, preceitua no artigo 3º serem usuários do SPED: a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda (inciso I); as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal (inciso II); e os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas. (inciso III). Logo em seguida, o artigo 4º estabelece que o acesso às informações armazenadas no SPED deverá ser compartilhado com seus usuários, no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário.

Relevante constatar que o SPED se apresenta – pelo menos na teoria – como um dos instrumentos mais hábeis de simplificação e desburocratização à disposição do contribuinte.²⁴³ Seu sistema está fundamentado basicamente a partir de três programas: a

²⁴³ Nesse cenário o que mais chama atenção é o fato de que a própria Administração Tributária reconhece a particular necessidade de facilitar a metodologia de cumprimento das obrigações acessórias. Conforme é possível depreender do Plano Anual da Fiscalização 2016 elaborado pela Receita Federal: “A simplificação de obrigações acessórias tem se materializado pela substituição gradativa dos programas e declarações para a coleta de dados da Receita Federal pelas escriturações e documentos fiscais eletrônicos, harmonicamente integrados no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), em um avanço na informatização da relação fisco-contribuinte. Em visão apertada, o Sped consiste na modernização da sistemática do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim sua validade jurídica apenas na forma digital. Seu impacto é muito mais amplo, porém. Almeja, através de suas premissas, propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País; eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas; promover o compartilhamento de informações; reduzir os custos de conformidade e a interferência no ambiente dos contribuintes. Trata-se do mais concreto instrumento de desburocratização do fisco. Como exemplos dessa tendência de desburocratização, encontra-se a instituição da nota fiscal em formato unicamente digital, a extinção do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), a extinção da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a desnecessidade de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real em meio físico e a implementação do e-Social, que, a médio prazo, substituirá outras declarações tributárias, previdenciárias e

Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal eletrônica (NF-e).

A ECD tem como objetivo substituir escrituração em papel pela obrigação de transmitir em versão digital os livros: I) diário e seus auxiliares, se houver; II) razão e seus auxiliares, se houver; III) balancetes diários, balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos. Por sua vez, a EFD consiste em um arquivo digital, integrado pelo conjunto das escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, além de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelos contribuintes. Já a NF-e se apresenta como documento expedido pelos contribuintes e de existência apenas digital, emitido e armazenado no intuito de documentar, para fins fiscais, as operações realizadas pelos particulares.

É na EFD normatizada pelo Ajuste SINIEF nº2/09²⁴⁴ que estão localizadas as informações referentes às escriturações dos documentos fiscais relacionadas ao ICMS e ao IPI, dentre os quais se encontram o Livro Registro de Entradas, de Saídas, de Inventário, de Apuração do IPI, de Apuração do ICMS, de Controle da Produção e do Estoque, além do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP – em concordância com o §3º da sua cláusula 1ª.

Sua finalidade não é efetuar a constituição do tributo em si, mas auxiliar a produção desse ato, levando ao conhecimento da Administração Tributária os enunciados probatórios referentes à totalidade das operações de entradas e de saídas, das aquisições e das prestações, dos lançamentos realizados nos exercícios fiscais de apuração e de outros documentos de informação correlatos úteis à sua apuração.

A cláusula 3ª do Ajuste SINIEF nº2/09 estabelece sua obrigatoriedade para todos os contribuintes do ICMS e do IPI, com a ressalva constante no §1º, inciso I:

mediante celebração de Protocolo ICMS, as administrações tributárias das unidades federadas e da RFB poderão: I – dispensar a obrigatoriedade [...] para alguns contribuintes, conjunto de contribuintes ou setores econômicos; ou II – indicar os contribuintes obrigados à EFD, tornando a utilização facultativa aos demais.

Ainda nesse contexto, o protocolo ICMS nº3/11²⁴⁵ estabelece a obrigatoriedade de utilização da EFD pelos Estados do Acre, Amazonas, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito

trabalhistas.” (Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf>. Acesso em: 20 jun.2016. p.17).

²⁴⁴ Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj_002_09.htm. Acesso em: 05 jul.2016.

²⁴⁵ Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt003_11 Acesso em: 6 jul. 2016.

Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins.

Em conformidade com o exposto, percebe-se que o Estado de Pernambuco não aderiu à EFD. Para os contribuintes desse Estado, existe a obrigatoriedade de submeter-se a um sistema próprio, o SEF.

Em virtude disso, pode ocorrer a seguinte situação: determinada empresa localizada, por exemplo, no Estado do Rio Grande do Norte, mas com Inscrição Estadual de substituto tributário no Estado de Pernambuco, estará obrigada tanto ao preenchimento da EFD, como do SEF para informar ao Fisco pernambucano a respeito das operações relativas ao ICMS praticados naquele Estado.

Já não fosse essa situação, após a edição da Instrução Normativa RFB nº1.371/13 ficou instituída a EFD para os contribuintes de IPI situados no Estado de Pernambuco. Nos termos de seu artigo 1º, §2º, “o contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração dos seguintes livros, perante a RFB: I – Livro Registro de Apuração do IPI; II – Livro Registro de Entradas; III – Livro Registro de Saídas; e IV – Livro Registro de Inventário.”

Se contrastadas tais informações com as informações fornecidas no sistema próprio do Estado (SEF) utilizado pela Secretaria da Fazenda do Estado, constata-se uma duplicidade ou sobreposição de informações. Ao final, o contribuinte está sendo sobrecarregado, prestando informações para o Estado e para a União, quando na verdade existe um sistema próprio tratando dessa simplificação e unificação, a EFD ICMS/IPI.

Na prática, tem-se a seguinte situação: uma empresa contribuinte de ICMS e IPI situada no Estado de Pernambuco precisa fazer o levantamento de suas informações e de seus dados relacionados ao ICMS (via SEF) e quanto aos referentes ao IPI (via EFD ICMS/IPI), de modo que as empresas contribuintes do ICMS e também do IPI continuam fora da unificação nacional proposta pelo projeto SPED.

Ainda que as informações relativas ao ICMS – declaradas pelos contribuintes do IPI domiciliados em Pernambuco – não produzam efeitos para a SEFAZ Pernambuco, elas devem ser preenchidas já que irão produzir efeitos para as demais unidades da federação nas operações interestaduais. Trata-se de apenas um exemplo de sobreposição de obrigação acessória que contribui para a complexidade do sistema tributário, em sentido contrário ao preconizado pelos ideais de praticabilidade.

Imbuído desse sentimento, o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas desenvolveu um estudo com o objetivo de compreender como o

SPED contribuiu ou tem contribuído para a racionalização e a simplificação dos procedimentos relativos ao cumprimento de obrigações acessórias. A pesquisa contou com a colaboração de sete empresas escolhidas aleatoriamente, dentre diferentes setores da economia, que representam de maneira significativa o PIB nacional. Porém, em apenas quatro foi possível realizar entrevistas formais. Os resultados constam de um artigo elaborado por Andressa Guimarães Torquato Fernandes Rêgo cujos trechos abaixo merecem destaque:

6.1 – Empresa 1

Em entrevista com representantes jurídicos de uma das empresas participantes, constatamos que o excessivo número de obrigações acessórias, bem como a complexidade que envolve cada uma delas, é um fator que dificulta e torna extremamente oneroso o desenvolvimento da atividade empresarial no Brasil. Afirmou-se que quando comparado a outros países onde a empresa possui filiais, o Brasil mostra-se "incomparável" no que tange à quantidade de informações requisitadas pelo Fisco. No entanto, a grande quantidade de dados fornecidos em nada tem facilitado a vida dos contribuintes quando estes procuram obter do Fisco uma das 22 Declarações das quais necessitam para comprovar sua regularidade fiscal.

Outro ponto alvo de severas críticas foi o Sistema Público de Escrituração Digital Fiscal – SPED Fiscal. Segundo nos foi relatado, este instrumento, ao invés de facilitar a prestação de informações pelo contribuinte, substituindo a necessidade de escrituração dos Livros Fiscais em papel, pela prestação das informações neles contidas no formato eletrônico, tem apenas gerado a duplicidade de obrigações acessórias, que agora necessitam ser prestadas em formato físico e digital.

Neste sentido, o SPED tem se apresentado apenas como um instrumento cuja única finalidade é contribuir para uma fiscalização mais completa pelo Fisco, não trazendo qualquer benefício para as empresas, aliás, tornando pior o que já era ruim.

Lembram que o SPED já foi implantado na empresa há cerca de três anos, o que demandou significativos gastos para a adequação ao novo sistema, no entanto, embora haja a promessa de que no futuro o SPED substituirá definitivamente os livros em papel, até o momento, não houve qualquer alteração, nem mesmo o compromisso do governo de estabelecer um prazo final para a duplicação das obrigações acessórias.

O que se sabe é que a empresa continua imprimindo livro diário e razão, cada um com cerca de 50 centímetros de espessura, com a obrigação de mantê-los por um período de pelo menos cinco anos.

Destacam que dentre as melhorias que o SPED poderia trazer está a redução dos custos da empresa com o armazenamento dos documentos fiscais, que são extremamente significativos, havendo de 40 a 30 funcionários responsáveis apenas por essa atividade, somente na área tributária.

[...]

Por fim, concluem que, infelizmente, a mentalidade predominante nos órgãos fiscais brasileiros é arrecadar mais a qualquer custo, partindo-se sempre do pressuposto de que o contribuinte está sempre querendo enganar a Administração Pública, revestindo-se, em razão disso, de uma postura defensiva, ao invés de se preocuparem em prestar um serviço público de qualidade, não somente no que tange a bater recordes de arrecadação, mas a arrecadar melhor, tratando o contribuinte como cidadão que merece ser atendido com respeito, eficiência e cortesia.

6.2 – Empresa 2

A Empresa 2 é uma empresa de grande porte, com um volume significativo de transações, e conseqüentemente de obrigações acessórias, chegando a emitir 60.000 (sessenta mil) notas fiscais por dia, número esse que chega a 115.000 (cento e quinze mil) notas nos dias de pico.

Iniciaram relatando que a constante inclusão de obrigações acessórias por meio do SPED, tem sido feita sem qualquer substituição de outras obrigações acessórias, que

deixariam de ser necessárias devido a grande quantidade de informações fornecidas por meio desse sistema digital.

Afirmam que de acordo com a IN 981/09 os pedidos de ressarcimento e a declaração de compensação de PIS (Programa de Integridade Social) e Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) passaram a ser recebidos pela Receita Federal somente após a apresentação de arquivo digital de notas fiscais relativas às operações geradoras desses débitos e/ou créditos. Isso é, foi imposta mais uma obrigação acessória para a utilização de um direito do contribuinte, isto é, para reaver os créditos que tem direito, o contribuinte precisa gastar com a implantação de novos sistemas, o que não parece fazer sentido.

Pensam que de maneira geral a ideia do SPED é interessante, pois tem um efeito positivo na concorrência, privilegiando as empresas que já se esforçavam em agir corretamente.

Reclamam da alteração legislativa constante relacionada ao SPED, o que tem causado diversos prejuízos para a empresa, pois, sempre que a empresa se adequa a uma nova realidade, e esta é novamente alterada, são necessários novos e vultosos investimentos.

Relatam que o gasto com *softwarehouses* para a implantação dos sistemas é imenso, além das aquisições de máquinas poderosas para se adequar à capacidade de armazenamento de dados necessária, chegando o projeto de implantação do SPED na empresa a custar em torno de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões) de reais. Além disso, há também uma grande quantidade de funcionários trabalhando diariamente para dar conta de ‘alimentar’ o programa, trabalhando das 8:00 da manhã às 22:00, em conjunto com as *softwarehouses*.

Destacam que alguns Estados ainda requerem o preenchimento do SPED concomitantemente ao SINTEGRA, o que importa numa duplicidade de informações desnecessárias e custosa.

Afirmam também que muitos funcionários da Receita Federal ainda não estão preparados para fiscalizar segundo as normas do SPED, uma vez que, em diversos casos, por exemplo, exigiu-se a apresentação do DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), mesmo a empresa sendo, há muito, credenciada a emitir NF-e.

Busca-se saber qual o retorno que o SPED trará para o contribuinte, que está sendo obrigado a efetuar gastos da ordem de 15 milhões de reais.

[...]

6.3 – Empresa 3

O primeiro ponto a ser exposto pela Empresa 3 como dificuldade à implantação do SPED é a falta de prestadores qualificados no mercado para atender a esses serviços. Em seguida, foram relatados os altos custos para o desenvolvimento desses novos sistemas, da ordem de milhões de reais, realizados junto a empresas especializadas na implantação dos sistemas, e com a aquisição de máquinas com capacidade de processamento suficiente.

Afirmam os entrevistados que antes da IN 86/2001 as informações eram processadas num *layout* específico, que espera-se seja substituído pelo SPED Contábil numa fiscalização, e que substitua todos os livros que ainda precisam ser impressos, pois, atualmente, quando há uma fiscalização, é preciso parar todas as máquinas para deixá-las rodando durante a noite e ser possível atender a fiscalização.

Reclamam o fato da maioria dos Estados não terem aberto mão de seus sistemas próprios, afirmando que apenas cerca de nove Estados já se manifestaram favoravelmente. Por isso, ainda hoje a empresa continua preenchendo os dois sistemas. Seria necessário unificar procedimentos no país, tudo por meio digital.

O fato é que, segundo afirmam, as empresas infelizmente continuam convivendo com o SINTEGRA e Gias, que precisam ser extintos o quanto antes.

Entendem, com relação ao SPED Contábil, que este sistema abrange todas as informações referentes às declarações do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (só o *layout* é diferente), de modo que deveria ser possível a substituição da declaração dos referidos tributos pelo preenchimento do SPED Contábil.

Por fim, reforçam sua expectativa de que a implantação do SPED sirva efetivamente como um meio de substituição do grande número de declarações, requerimentos e

guias que precisam ser realizadas pelas empresas, fazendo com que o SPED seja um mecanismo real de simplificação das obrigações acessórias, o que não tem ocorrido até o momento.

6.4 – Empresa 4

Os entrevistados relataram que a implantação do SPED Fiscal na empresa foi um processo demorado, com um custo bastante elevado. Afirmaram que a quantidade de informações exigidas pelo Fisco após a implantação do SPED aumentou significativamente, requerendo-se dados que antes não eram de interesse do órgão fiscal, como, por exemplo, se a nota fiscal é a vista ou a prazo, que antes até existia, mas não migrava para a base fiscal. Isso gerou a necessidade de fazer uma série de tratativas internas na empresa, para que essas informações saíssem da base de lançamento do sistema e migrasse para a base de solução fiscal.

O SPED Fiscal vem sendo implantado desde 2009, no entanto, até hoje, a maioria dos Estados ainda não desobrigou o preenchimento dos SINTEGRAS, bem como a emissão das GIAs (Guia de Informação de Apuração do ICMS) mensais e anuais, o que as empresas entendem incompreensível e desnecessária.

Após a implantação do SPED, a empresa precisou contratar seis novos funcionários somente para trabalhar com esse sistema, integrando um quadro que já era composto por 32 funcionários.

Relatam que no Distrito Federal e em Pernambuco, que não aderiram ao SPED, os contribuintes são obrigados a escriturar livros em formato digital próprios desses estados, o que gera a seguinte situação: “precisamos preencher o SPED para todo mundo, GIA para todo mundo, o sintegra para a maioria deles, para Pernambuco o SEF (Sistema de Escrituração Fiscal) e Distrito Federal o Livro Eletrônico. Isso é muito complicado para uma empresa como a nossa que tem um volume muito grande de emissão de notas fiscais por mês”.

Contestam o fato de para o ano de 2012 os Estados, ao invés de desobrigar a GIA mensal e anual anteciparem o prazo do SPED, por exemplo, até dezembro de 2011. A empresa deveria entregar em 25 de janeiro. Em 2012 esse prazo será no dia 15, mantendo-se a necessidade de entrega da GIA e do SINTEGRA. Por causa disso, será necessário contratar mais dois funcionários.

Com relação à sobreposição de sistemas, existe um cruzamento de informações que são colocadas nos livros estaduais que têm efeitos no fisco federal. Por exemplo, para fazer uma medida de restituição de um tributo federal, devem ser entregues os arquivos do SPED de todos os estabelecimentos; em virtude disso, temos um grave problema em relação aos estabelecimentos localizados no Distrito Federal e em Pernambuco, porque o modelo que a Receita entende como modelo nacional é o SPED, o que conflita com os sistemas adotados nesses locais.

A empresa teve, inclusive, uma conversa nesses Estados expondo o interesse de entregar sua escrituração fiscal tanto no modelo local quanto no Sistema nacional. Os responsáveis simplesmente se manifestaram negativamente, sem qualquer motivação.

Reclamam do despreparo dos próprios funcionários da Receita Federal e dos Estados para lidarem com o SPED. Exemplificam com um caso prático, informando que a empresa recebeu uma intimação de uma filial que emite uma média de 50 mil notas fiscais por mês, onde uma fiscal exigiu que fossem mandadas cópias de todos os DANFES desde que a filial começou a emitir nota fiscal eletrônica. A necessidade desta medida mostra-se incompreensível, uma vez que a informação está disponível em âmbito digital para a Receita. No entanto, a empresa precisou montar uma equipe para emitir esses DANFES.

Quando questionados se vêem o SPED como algo positivo, que pode diminuir os custos das empresas no longo prazo, afirmaram que, atualmente, esta previsão é uma previsão difícil. Acreditam que o custo vai diminuir no que tange à eliminação do dever de imprimir os livros, e o seu consequente armazenamento. A autenticação de documentos nas juntas comerciais de cada estado, cada qual seguindo suas regras

próprias de encadernação e escrituração, também deixou de ser um problema com a implantação do SPED Contábil [...] (grifos nossos).²⁴⁶

Ao invés de facilitar o cumprimento das obrigações acessórias, em razão da substituição da escrituração dos livros fiscais em documentos físicos pelo meio eletrônico, o sistema está provocando uma multiplicidade de declarações.

Em dissertação de mestrado, Edson Sampaio de Lima elaborou uma pesquisa através de um questionário de 22 questões junto a 20 empresas e chegou à seguinte conclusão:

Observou-se na resposta de 95% dos entrevistados que o custo de conformidade não só é impactado, mas é aumentado a partir da obrigatoriedade a quaisquer subprojetos do SPED. Segundo eles, grande parte de incremento nos custos de conformidade está associado à forma pela qual o projeto como um todo está sendo implementado pela administração pública. Das empresas que afirmaram ter aumentado os custos de conformidade, em função de alguma obrigação acessória nova proveniente do ambiente SPED, 75% alegaram que o grande vilão está relacionado ao fato de que a administração pública continua com a péssima mania de exigir a mesma informação mais de uma vez, em obrigações diferentes; [...] 65% afirmaram que outro fator crítico de aumento nos custos tem sido a permanência de obrigações acessórias que já poderiam ser suprimidas a partir da nova exigência [...] (grifos nossos)²⁴⁷.

O surgimento do SPED se deu acompanhado das melhores intenções. Busca-se a modernização da sistemática do cumprimento das obrigações acessórias a partir das ideias de desburocratização e simplificação.²⁴⁸ Todavia, essa informatização do sistema tem revelado uma preocupação apenas com a eficiência da arrecadação, o que acabou gerando hipóteses de sobreposição de obrigações desvirtuando seus verdadeiros objetivos.

O fim maior desse projeto deve ser a melhoria do sistema tributário associado à redução dos obstáculos administrativos e burocráticos. Ainda que a colaboração do particular seja indispensável aos interesses da Administração Tributária, é imprescindível o respeito por uma série de direitos fundamentais dos cidadãos. As obrigações acessórias, além de necessárias, precisam ser eficientes, práticas, razoáveis e proporcionais.

²⁴⁶ Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5hnf/reforma-tributaria-viavel-obrigacoes-acessorias-e-sped-problemas-e-solucoes-para-uma-efetiva-simplificacao-das-obrigacoes-tributarias-acessorias-andressa-guimaraes-torquato-f-rego> Acesso em: 20 jun.2016.

²⁴⁷ LIMA, Edson Sampaio. **Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital** – SPED no Brasil. 107 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. p.66-67.

²⁴⁸ A desburocratização e o desenvolvimento econômico consistem, inclusive, nos principais argumentos utilizados pela Receita Federal do Brasil para a implementação do sistema. Segundo se verifica: “Na mesma linha das ações constantes do PAC que se destinam a remover obstáculos administrativos e burocráticos ao crescimento econômico, pretende-se que o Sped possa proporcionar melhor ambiente de negócios para o País e a redução do Custo Brasil, promovendo a modernização dos processos de interação entre a administração pública e as empresas em geral, ao contrário do pragmatismo pela busca de resultados, muito comum nos projetos que têm como finalidade apenas o incremento da arrecadação.” Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/966> Acesso em: 18 jun.2016

Qualquer instituição que não contemple estes aspectos, que não tenha por finalidade possibilitar a fiscalização dos fatos relevantes ao direito tributário, se apresenta como hipótese de abuso de poder e desvio de finalidade legislativa.

6.3 Desvio de poder e instituição de obrigações acessórias

Uma vez constatado que a complexidade e a sobreposição de obrigações acessórias é uma realidade prejudicial ao desenvolvimento da atividade econômica e ao próprio equilíbrio do sistema tributário brasileiro, convém identificar um dos possíveis desdobramentos dessa instituição desordenada de obrigações acessórias.

Ao tomar esse norte, chega-se ao problema relativo ao tema do desvio de poder, mais precisamente do poder legislativo diante da instituição de normas jurídicas de obrigações tributárias acessórias.

O desvio do poder de legislar pode ser reputado como o excesso em que incorre o legislador ao editar uma norma através da prática de seus poderes legais, mas que visa um fim diverso daquele pretendido pelo sistema jurídico globalmente considerado.

O predomínio do Estado Constitucional Democrático de Direito demanda a fiel observância das diretrizes constitucionais por parte de todos. Por óbvio que o legislador não goza de uma liberdade de decisão política absoluta. Nas lições de Pedro Estevam Alves Pinto Serrano, “lidar com o tema do desvio de poder legislativo é exatamente buscar verificar os limites objetivos da norma constitucional enquanto condicionado da vontade legislativa.”²⁴⁹

É preciso esclarecer que a análise aqui apreendida não se dirige ao campo da inconstitucionalidade ou da própria finalidade legislativa. De fato, não se pretende tamanho aprofundamento do tema, dado não ser o objetivo principal desta pesquisa.

Na verdade, o que se busca analisar é tão somente o fato de que a instituição de obrigações acessórias não pode ocorrer ao livre talante do legislador, posto que a Constituição denota uma série de valores que devem ser respeitados por todos os poderes estatais, seja o Judiciário, o Legislativo ou o Executivo.

Por isso se fala em desvio de poder no sentido de designar uma conduta legislativa desproporcional e irrazoável em relação aos motivos que levou à instituição da obrigação acessória e aos fins que se pretendem. O próprio texto constitucional estabelece alguns critérios mínimos que demarcam o território em que o legislador pode trabalhar. Nesse

²⁴⁹ SERRANO, Pedro Estevam Alves Pinto. **O desvio de poder na função legislativa**. São Paulo: FTD, 1997. p.70.

contexto, sem dúvida alguma, os direitos fundamentais do contribuinte se apresentam como limites intransponíveis à instituição de obrigações acessórias.

Lúcidos são os ensinamentos de Pedro Estevam Alves Pinto Serrano ao pontuar:

A idéia de desvio de poder traz a noção de desviar-se de um caminho que leva a um destino. Assim há que se ter o destino, mas há que se ter um caminho também. Não basta haver um fim positivamente vinculado pela Constituição. É preciso que as normas magnas, ao estabelecerem a competência legislativa, ofereçam um mínimo de direcionamento material para a obtenção do fim. Aí teremos meios e fim. E na escolha e determinação desses meios poderemos ter a fraude da discricionariedade legislativa: o desvio de poder.²⁵⁰

O legislador não pode desconsiderar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, ainda que sob o pretexto de tornar a fiscalização mais eficiente ou potencializar a arrecadação tributária. A liberdade do legislador para instituir obrigações tributárias acessórias encontra limites bem delimitados nos preceitos constitucionais. A propósito, segundo Roque Antonio Carrazza,

as medidas adotadas pelo Poder Público para a pressecução dos objetivos fazendários devem ser apropriadas, isto é, ter a *menor ingerência possível* nos negócios dos contribuintes. Afinal, por mais respeitáveis que sejam os interesses fazendários a tutelar, não chegam ao ponto de sobrepor-se ao direito fundamental das pessoas físicas ou jurídicas, de conduzirem seus negócios com liberdade e dignidade. Há de haver, pois, *racionalidade* na imposição, ainda que por meio de lei, de obrigações acessórias. Mesmo a pretexto de garantir a correta e adequada arrecadação fiscal, não podem ir *além da marca*, isto é, ter extensão e intensidade desmedidas, capazes de inviabilizar as atividades normais dos contribuintes.²⁵¹

Ainda que o dever de colaboração seja a regra, a instituição de obrigações acessórias não pode acontecer ao arrepio do texto constitucional, razão capaz de justificar a sua própria inobservância.

Misabel Abreu Derzi, em notas de atualização ao livro de Aliomar Baleeiro, destaca alguns casos em que esse dever de colaboração viola o ordenamento jurídico, quais sejam:

se não se baseia em lei, posta pela pessoa competente, sendo portanto despido de fundamento legal;
se ele não é pertinente, seu cumprimento provocando desvantagens para o atingido sem esclarecer ou demonstrar o fato jurídico essencial;
se ele é excessivo ou oneroso para a parte, quando outros meios mais fáceis e baratos são igualmente eficazes;
se o cumprimento da exigência administrativa importa em violação de outro direito fundamental, em especial a proteção da intimidade;

²⁵⁰ SERRANO, Pedro Estevam Alves Pinto. **O desvio de poder na função legislativa**. São Paulo: FTD, 1997. p. 79.

²⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p.220-221.

finalmente, se a exigência não é cumprível pela parte ou terceiro, pois a informação não pode ser dada de conhecimento próprio, dependendo de documentos originais aos quais o colaborador não tem acesso (*ad impossibilia nemo tenetur*).²⁵²

Deve-se ter em mente o seguinte: a instituição de obrigações acessórias deve obedecer ao fim perseguido pelo sistema, qual seja, auxiliar a atividade de arrecadação e fiscalização da Administração Tributária, instrumentalizando o surgimento da obrigação tributária principal. Mas não basta apenas cumprir essa finalidade. Para tanto, os meios empregados precisam levar em conta, sobretudo, os direitos fundamentais dos cidadãos contribuintes.

6.3.1 A sanção pelo descumprimento da obrigação como instrumento de arrecadação

Uma das formas pela qual o Estado parece ignorar a finalidade imposta pelo sistema para a instituição de obrigações acessórias é quando da aplicação das multas isoladas pela Administração Tributária, que nitidamente não visam apenas prevenir e reprimir a conduta ilícita, mas também arrecadar, já que tais somas, não raras vezes, ultrapassam a própria importância devida a título de tributo.

Ainda que mereça ser mencionado de maneira ilustrativa, não cabe neste trabalho proceder à análise mais detida da questão, o que demandaria um estudo mais amplo e minucioso e definitivamente não é o caso. Uma breve demonstração se mostra suficiente para apontar como é possível, a partir da instituição de obrigações acessórias, buscar um incremento na arrecadação dos cofres públicos.

O direito não é capaz de por si só obrigar o indivíduo a seguir um comando emanado de uma norma jurídica. Para tanto, o legislador²⁵³ cria uma outra norma de natureza material com a finalidade de coagir ou constranger o indivíduo de tal modo que ele se sinta compelido a cumprir a obrigação imposta sob pena de ser repreendido.

Assim, dado o não cumprimento de uma conduta – comissiva ou omissiva, prescrita ou vedada –, prevista em lei, nasce a sanção. Ela é reflexo da violação do sistema jurídico, de sorte que o legislador ao criar um comando normativo, atrela ao seu descumprimento uma

²⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.832.

²⁵³ Esse poder sancionatório, antes de ser tributário, é do próprio Estado no desempenho da atividade repressiva em razão das condutas eleitas como antijurídicas. A ideia de pena não se restringe àquelas previstas pelo direito penal. O legislador ao disciplinar, não só o direito tributário, mas outros ramos do direito, estabelece hipóteses normativas que, se não observadas, acarretam relações sancionatórias. A conduta infracional é opção legislativa e seu conceito é exclusivamente normativo, escolha discricionária do legislador que pode estabelecer um determinado ilícito administrativo, transformando-o em seguida em ilícito penal, por exemplo.

possibilidade de punição. Ao abordar especificamente as sanções tributárias, Robson Maia Lins ensina:

Enquanto o tributo é instituído pelo Poder Público com a finalidade, em tese, de fazer frente às despesas públicas, as sanções tributárias têm por objeto reprimir a conduta ilícita do sujeito passivo (função repressiva), além de, preventivamente, induzir os administrados a não praticarem determinadas condutas que, a juízo do legislador infraconstitucional – mas desde que dentro da moldura constitucional – sejam negativas para a convivência em sociedade.²⁵⁴

Não se confunde com a obrigação tributária principal, nem tampouco com a obrigação acessória. Em verdade, o não cumprimento da obrigação acessória faz nascer a sanção consubstanciada em uma penalidade pecuniária, nos termos do próprio artigo 113, §3º, do Código Tributário Nacional.²⁵⁵ Para Edmar de Oliveira Andrade Filho,

as sanções aplicáveis em decorrência do descumprimento de deveres formais visam a garantir o poder de fiscalização do sujeito ativo que está implícito nas normas atributivas do poder de tributar. As violações a normas que estipulam deveres instrumentais ou formais podem ofender o direito a colaboração inerente à situação do sujeito passivo perante a Administração.²⁵⁶

A sanção apresenta um caráter duplice: repressivo/punitivo e preventivo/educativo. Sua função é penalizar o infrator e desestimular o rompimento da ordem jurídica através da intimidação gerada na consciência dos sujeitos e na certeza de seus efeitos negativos. Assim leciona Regina Helena Costa:

a sanção punitiva, que é a que desperta maior interesse, visa não somente reprimir o infrator como também estimular o cumprimento das obrigações tributárias. A relevância da relação jurídica sancionatória está estampada em seu caráter pedagógico e, portanto, inibidor de condutas infracionais.²⁵⁷

Em hipótese alguma se pode outorgar à multa tributária uma função arrecadatória. Ela não visa o abastecimento dos cofres públicos, e nem poderia, pois é para isso que serve o tributo.

Além de servir na repressão do ilícito, sua função repressiva/preventiva tem por escopo assegurar a manutenção da ordem jurídica, ou mais apropriadamente, zelar pela

²⁵⁴ LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2008. p.99.

²⁵⁵ Artigo 113, §3º, CTN. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

²⁵⁶ ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003. p.22.

²⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.305-306.

garantia e pelo respeito das normas tributárias. Luciano Amaro corrobora com esse entendimento:

No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, freqüentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objeto da arrecadação por meio de multa. Noutra palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir do seu dever, o gravame adicional representado pela multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduar a multa em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.²⁵⁸

O não cumprimento de uma obrigação acessória (infração formal) acarreta a imposição de uma multa isolada – assim denominada por causa de sua especificidade procedimental.²⁵⁹ Como a multa é aplicada pelo descumprimento de uma obrigação acessória, não há consequência direta no montante efetivamente devido a título de tributo, razão pela qual o valor da multa deve ser calculado na proporção do fato ilícito, de acordo com a gravidade da infração, sob pena de incompatibilidade entre o aspecto material da norma primária sancionatória e a grandeza eleita no aspecto quantitativo.²⁶⁰ A legitimidade do montante de uma multa isolada reside na adequada relação entre o seu valor e a infração formal que lhe deu causa.²⁶¹

²⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.466.

²⁵⁹ O Ministro Luís Roberto Barroso, no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº727.872/RS, ensina em linhas didáticas a respeito de três espécies de multas tributárias: “No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.” (grifos nossos).

²⁶⁰ Nas lições de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, “na quantificação das multas pecuniárias, sejam decorrentes do descumprimento da RMIT, sejam em função de não observância a deveres instrumentais, o legislador não pode eleger, a título de base de cálculo da multa, a dimensão econômica do fato jurídico tributário, isto é, a base de cálculo *in concreto* do tributo (por exemplo: valor da operação). As multas, na qualidade de penalidades pelo desatendimento a deveres fiscais, devem ser dimensionadas em função da gravidade da infração cometida pelo sujeito passivo e não em razão do êxito econômico do fato gerador da obrigação tributária, o qual, frise-se, serve de suporte para fixar a base de cálculo da RMIT, caso contrário, a base de cálculo eleita infirmará a materialidade da norma primária sancionatória.” (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p.284).

²⁶¹ É possível encontrar decisões judiciais nesse sentido, como, por exemplo, esse julgado do Tribunal de Justiça de São Paulo: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA POR INFRAÇÃO. PROPORCIONALIDADE. AUSÊNCIA. REDUÇÃO DA MULTA. ADMISSIBILIDADE. 1. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar. Precedentes. 2. Multa por descumprimento de obrigação tributária acessória. Valor exorbitante considerando a inexistência de imposto a pagar. Ofensa à proporcionalidade. Existência de previsão legal para redução e individualização da sanção. Recurso provido, em parte. (TJ-SP – APL: 01017305120078260053 SP 0101730-51.2007.8.26.0053, Rel. Décio Notarangeli, j.07-05-2014, 9ª Câmara de Direito Público, Publicação: 07-05-2014).

Importante registrar que a base de cálculo deve mensurar sempre o fato descrito no suposto normativo-lícito na norma de incidência tributária e ilícito na norma sancionatória.²⁶² Todavia, há uma dificuldade na fixação desses valores em razão da própria natureza da obrigação acessória que não ostenta conteúdo econômico mensurável. Nesses casos o prejuízo econômico é apenas indireto, o que dificulta a instauração de um vínculo entre a infração e a sanção.²⁶³

Relativamente à legislação tributária federal é possível apontar a Lei nº10.426/2002 ao tratar em seu artigo 7º das hipóteses punitivas para o caso de descumprimento de obrigação acessória, como se observa da sua redação:

Art.7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal – SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º;

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na DIRF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º;

III – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo; IV – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Da sua leitura, é possível extrair os seguintes elementos para composição da norma sancionatória:

²⁶² A função da base de cálculo é medir o fato que enseja a relação jurídica, definindo o valor da obrigação. No caso, a infração formal que enseja a multa isolada. Para Aires Fernandino Barreto, “a expressão base de cálculo significa “fundamento para cálculo”, “origem para cálculo” ou “apoio para cálculo”. Equivale a “critério para medir”, ou a “padrão para avaliar”. Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.” (BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p.40).

²⁶³ Talvez reconhecendo essa dificuldade na fixação de suas bases, Hugo de Brito Machado entende que, independentemente da situação fática verificada, todo e qualquer descumprimento de dever instrumental enseja a aplicação de multas com valores fixos. Na visão do referido jurista, “as multas proporcionais são cabíveis nos casos em que tenha havido inadimplemento de obrigação principal, vale dizer, falta ou insuficiência do pagamento do imposto. As fixas são cabíveis nos casos de inadimplemento da multa aplicável, em cada caso, portanto, é de grande importância saber se a infração consubstancia inadimplemento de obrigação tributária principal, ou apenas de obrigação tributária acessória”. (MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p.225).

Critério Material: I) não apresentar ou apresentar com incorreções ou omissões Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ; II) não apresentar ou apresentar com incorreções ou omissões Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF; III) não apresentar ou apresentar com incorreções ou omissões Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIR; e IV) não apresentar ou apresentar com incorreções ou omissões Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon.

Base de Cálculo: I) montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo; II) montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na DIRF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo; III) montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo; e IV) no último caso uma multa fixa para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Diante do exposto, dois fatos merecem atenção. Primeiro, o fato de que em todas as hipóteses tem-se um caso de descumprimento de obrigação acessória. Segundo, que todas as relações jurídicas sancionatórias apresentam na base de cálculo um fato alheio a esse descumprimento, ou seja, para dimensionar o valor da multa é considerado o próprio valor do tributo, ainda que não seja objeto dessa relação jurídica e ainda que efetivamente pago.

No exemplo da Lei nº10.426/2002 o problema maior está na falta de correlação entre a mensuração da multa e a conduta infracional. Porém, é possível que ocorram na prática situações ainda mais extremas em que o valor da multa pelo não cumprimento da obrigação acessória é superior ao valor do próprio tributo.

Interessante notar que a função da obrigação acessória é viabilizar a arrecadação e a fiscalização tributária de modo a assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal. Logo, não há razão para punir o seu descumprimento em valor superior ao da própria obrigação que se pretende ver satisfeita.²⁶⁴ Seria o caso se a legislação em questão não estabelecesse o limite da multa em 20%, por exemplo.

²⁶⁴ Ainda que seja possível encontrar julgados do STJ onde há manifestação expressa no sentido de que o simples fato da multa pelo descumprimento da obrigação acessória ser bastante elevada não significa, por si só, a desproporcionalidade da medida prevista em lei. É o caso do Agravo Regimental no Recurso Especial nº982582/RJ, conforme se vê da ementa: EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL – AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA (AIIM) – ELEVADO VALOR – RAZOABILIDADE DA MEDIDA – LEI LOCAL. 1. A obrigação acessória desenvolve um “importante papel como mecanismo garantidor do cumprimento da obrigação principal”, a partir do “aumento do sentimento de risco por parte dos contribuintes e responsáveis”, pois os contribuintes acabam por municiar o fisco com uma série de informações que serão usadas para aumentar a eficiência da fiscalização tributária. (MARTINS, Iágaro Jung. Obrigações acessórias: livros e declarações. Porto Alegre: TRF 4ª Região apud PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009). 2. O elevado valor da multa decorrente do não cumprimento da obrigação tributária acessória, em comparação com a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal, não significa, por si só, a desproporcionalidade ou desarrazoabilidade da medida prevista em lei. 3. *In casu*, a proporcionalidade da medida adotada foi analisada pelo Tribunal de origem com fundamento nos fatos envolvidos, na situação descrita no auto de infração e imposição de multa, o que atrai a incidência da Súmula 7/STJ. 4. Ademais, o Tribunal a quo analisou a legalidade do quantum fixado pela legislação local (Lei Estadual nº2.657/96 – RJ), concluindo pela sua

Em caso recente, uma empresa paulista foi autuada pelo fisco estadual em multa de quase R\$ 700 mil, simplesmente porque não teria entregue arquivos digitais de suas operações, embora tenha apresentado as guias de informação e apuração do ICMS e prestado todas as demais informações que, aliás, serviram para apurar o valor das suas operações. A mágica foi possível graças a uma legislação absurda, que sanciona a infração com multa de 2% sobre o valor das operações, sem fixar um limite razoável.²⁶⁵

Noutros casos, não raras vezes, o descumprimento da obrigação acessória decorre pela confusão criada pelo próprio Fisco.

Verificou-se, nos últimos anos, declarações criadas por resoluções sem que o programa (aplicativo eletrônico) ou formulário respectivo fosse disponibilizado no prazo estipulado pela resolução o que gerou a necessidade de se prorrogar diversas vezes o prazo para a implantação e exigência da obrigação acessória. Exemplo prático foi o caso da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, obrigação acessória atrelada ao SPED, que precisou ter seu prazo de cumprimento prorrogado em razão das dificuldades encontradas pelos contribuintes para o seu cumprimento, em virtude de inconsistências apresentadas pela plataforma, pelo programa e pela complexidade e inúmeras correções feitas pela Receita Federal do Brasil.²⁶⁶

A sanção funciona como reflexo da violação ao sistema, de sorte que o legislador ao criar um comando normativo, atrela ao seu descumprimento uma possibilidade de punição. Evidente o intuito de reprimir tal infração de forma severa, contudo, não se pode admitir que esse rigor se transforme em arbitrariedade, excesso e ilegitimidade.

Em hipótese alguma deve-se outorgar às multas tributárias uma função arrecadatória. Seu papel é assegurar a manutenção da ordem jurídica, zelando pela garantia e respeito das normas tributárias. É exatamente por atribuir às multas isoladas uma função arrecadatória que os vários fiscos se aproveitam da complexidade das obrigações acessórias para aumentar a arrecadação.

juridicidade. Inviável rever tal entendimento, em razão da Súmula 280/STF, que determina: "Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário". Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 982582/RJ, Agravo Regimental no Recurso Especial 2007/0204953-1, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 22-06-2010). Salvo melhor juízo, essa não parece ser a compreensão mais apropriada do regime jurídico da obrigação acessória. Além de não levar em conta a sua finalidade específica, não estabelece uma relação adequada de proporcionalidade entre a multa fixada e a infração cometida.

²⁶⁵ Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-jan-12/multas-fiscais-abusivas-desafiam-limites-proporcionalidade> Acesso em: 17 jun.2016.

²⁶⁶ Disponível em: <http://www.jornalcontabil.com.br/?p=4704> Acesso em: 15 jun. 2016.

6.4 A proteção do contribuinte diante da complexidade do sistema

Diante de todo o alegado, alguns pontos principais precisam ser rememorados. A fiscalização tributária representa típico exemplo de exercício do poder de polícia, de modo que sua realização não pode ser delegada ao cidadão, a quem cabe tão somente o dever de colaboração, de modo a auxiliar a Administração Tributária na consecução do interesse público.

Não obstante, o que se verifica é uma espécie de “privatização” dessa atividade de fiscalização com o surgimento cada vez maior de novas obrigações acessórias, supostamente motivadas no interesse da arrecadação e fiscalização tributária.

O dever de colaboração imposto ao cidadão não autoriza toda e qualquer instituição de obrigação acessória, pois ainda que necessária, ela deve ser proporcional e razoável. José Roberto Afonso afirma haver uma “visão tosca de que o desempenho tributário deve ser medido pelo tamanho da arrecadação e, especialmente, pelo seu crescimento. [...] Não adianta arrecadar muito, cada vez mais, sem se preocupar de quem e como se arrecada, com as repercussões econômicas e sociais dessa cobrança.”²⁶⁷

O artigo 113 do CTN dispõe tão somente que as obrigações acessórias precisam ser instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. Sua interpretação literal por si justificaria toda e qualquer exigência. O que não se pode aceitar. Sua interpretação carece cuidado e uma análise de todo o sistema jurídico. Não se trata de um interesse indeterminado, apto a conferir amplos poderes ao Estado.

Na verdade, é preciso um equilíbrio entre a atividade administrativa de fiscalização e o dever do cidadão de colaborar com a Administração. Pensar em sentido contrário é priorizar tão somente a arrecadação em detrimento de uma série de direitos fundamentais do cidadão, dentre os quais se destaca a propriedade e a liberdade.

Foi visto que a complexidade e a excessividade das obrigações acessórias são fatores que dificultam o cumprimento da legislação tributária, cada vez mais incompreensível para os cidadãos e até mesmo para o Fisco. Diante desse contexto do Estado Constitucional Democrático de Direito, é preciso a todo custo buscar garantir a efetividade dos direitos fundamentais.

²⁶⁷ AFONSO, José Roberto. Comentários ao paper de Sulamis Dain sobre Reforma Tributária. In: **Revista Econômica**, v.7, nº2. Rio de Janeiro, 2005. p.321.

7 EIS QUE SURGE UMA NOVA TENDÊNCIA: DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Ainda que se fale em uma teoria geral dos direitos fundamentais, não é do interesse do presente trabalho elaborar autêntica doutrina a respeito, o que demandaria um estudo muito mais minucioso de um tema tão profundo e extenso da doutrina constitucional. Em verdade, o que se pretende a essa altura é analisar o sistema jurídico tributário no que toca às obrigações acessórias e sua relação com os direitos fundamentais, diante da supremacia das normas constitucionais e sua forma de atuação para concretização do direito.

O fascínio pelos direitos fundamentais foi ganhando destaque paralelamente ao desenvolvimento do pós-positivismo, quando são alçados como um dos alicerces do sistema jurídico.

Com a primazia do Estado Constitucional Democrático de Direito, os direitos fundamentais passaram a dispor de uma dimensão jurídico-objetiva extremamente relevante. De se notar que a própria utilização dos vocábulos “Constitucional” e “Democrático” antes do termo “Direito” provoca a reflexão a respeito da primazia dos direitos e liberdades dos indivíduos com relação a qualquer outra concepção ou norma jurídica.

São reputados, então, como princípios, a categoria normativa de maior importância da Constituição, com todas as implicações já vistas neste estudo que, em suma, decorrem principalmente do reconhecimento de sua juridicidade.

Sendo assim, afirma-se que os direitos fundamentais também são dotados de aplicabilidade direta e eficácia imediata, além de apresentarem um aspecto valorativo capaz de irradiar efeitos por todo o ordenamento jurídico, exprimindo uma ordem de valores e inspirando todos os poderes estatais.

Compreender a sua sistemática é crucial para conseguir entender de que forma o ordenamento jurídico limita o exercício da competência estatal na instituição das obrigações acessórias. Observar esses direitos é uma forma de meditar sobre os mecanismos de defesa que o sistema oferece ao cidadão como forma de controle da atuação estatal.

7.1 A constitucionalização do direito

É importante, ainda que de forma abreviada, tecer algumas considerações a respeito do que significa a Constituição para um Estado Democrático de Direito contemporâneo. Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior informam que ela pode ser entendida em

diversos sentidos, dentre os quais o político, o sociológico, o formal e o jurídico. A respeito desse último, discorrem que ela pode ser conceituada como

a organização sistemática dos elementos constitutivos do Estado, através da qual se definem a forma e a estrutura deste, o sistema de governo, a divisão e o funcionamento dos poderes, o modelo econômico e os direitos, deveres e garantias fundamentais, sendo que qualquer outra matéria que for agregada a ela será considerada formalmente constitucional.²⁶⁸

A Constituição assume a natureza de lei fundamental de um Estado e é responsável por estabelecer seus pilares básicos, garantindo assim sua organização. Por essa lógica, é possível ponderar que a Constituição dá origem a todo o sistema normativo de um Estado.

Dado o fato de ser resultado da vontade política do Estado, a Constituição retrata as influências da própria sociedade que representa. É o reflexo das concepções e ideologias de toda a coletividade e do momento histórico em que se insere, buscando afirmar sua identidade, seus valores e cultura. É também na Constituição que são estabelecidos os direitos fundamentais de um povo e previstos os limites de atuação do Estado.

Em virtude do alegado, imprescindível fixar: a Constituição não só estabelece um sistema jurídico, como na verdade inaugura esse sistema, sendo reputada como a norma jurídica fundamental. Seus comandos legais normatizam o Estado que se busca implantar, retratando valores morais, religiosos etc. que se tornam todos jurídicos depois de positivados.

Luís Roberto Barroso ensina que a Constituição ao instituir as estruturas do sistema jurídico

organiza o exercício do poder político, (b) define os direitos fundamentais do povo e (c) estabelece princípios e traça fins públicos a serem alcançados. Por via de consequência, as normas constitucionais, materialmente consideradas, podem ser agrupadas nas seguintes categorias: a) normas constitucionais de organização; b) normas constitucionais definidoras de direitos; c) normas constitucionais programáticas.²⁶⁹

A Carta Magna fornece a sustentação de todo o sistema, garantindo a fundamentação de validade e eficácia das demais normas jurídicas. Para Tercio Sampaio Ferraz Junior, “a norma fundamental ‘prescreve’, assim, que o jurista reconheça uma primeira norma posta como fundamento das demais normas postas e raciocine a partir dela.”²⁷⁰

²⁶⁸ ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 18.ed. São Paulo: Verbatim, 2014. p.34.

²⁶⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996. p.227.

²⁷⁰ FERRAZ Junior, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.156.

A noção mais básica de direitos fundamentais revela que seu objetivo precípua é a proteção e a prevalência do ser humano. Logo, ao associar tal ideia com a noção de constitucionalização do direito, possível compreender a necessidade em se consagrar um rol mínimo de direitos, em um documento que resulta da própria soberania e da vontade da sociedade.

Em decorrência de se encontrar em posição hierárquica superior, a Constituição Federal garante a segurança do sistema jurídico de modo a resguardar a sociedade de eventuais atuações arbitrárias do Estado.

Com outras palavras, afirma-se que o sistema jurídico constitucional fixa os limites da atuação estatal, inclusive no que diz respeito à função legislativa. Trata-se de um controle verticalizado do ordenamento jurídico, de tal modo que em última análise toda norma infraconstitucional deve ser lida e interpretada segundo o que determina a Carta Magna, que lhe serve de fundamento de validade, no que se chama filtragem constitucional.

Os estudos constitucionais evoluíram de tal forma que atualmente se fala na constitucionalização do direito. Ricardo Guastini, por exemplo, informa que “um ordenamento jurídico constitucionalizado se caracteriza por uma Constituição extremamente invasora, intrometida, capaz de condicionar tanto a legislação como a jurisprudência e a doutrina, a ação dos atores políticos assim como as relações sociais.”²⁷¹

O mesmo autor tratou de elaborar um rol de condições necessárias e suficientes a caracterizar um ordenamento constitucionalizado. Assim, para que seja possível falar em constitucionalização é preciso verificar se existe: I) uma Constituição rígida; II) a garantia jurisdicional da Constituição; III) a força vinculante da Constituição; IV) a “sobreinterpretação” da Constituição; V) a aplicação direta das normas constitucionais; VI) a interpretação das leis conforme a Constituição; e VII) a influência da Constituição sobre as relações políticas.

A identificação desses traços pressupõe a própria supremacia da Constituição e evidencia a necessidade de imposição e proteção dos valores consagrados pelas suas normas, dentre os quais se destacam os direitos fundamentais, pontos de partida para a interpretação de todo o ordenamento jurídico.

²⁷¹ GUASTINI, Ricardo. La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: El caso italiano. p.153. Disponível em: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/22/11.pdf> Acesso em: 7 mar.2016. Tradução livre nossa. No original consta: “un ordenamiento jurídico constitucionalizado se caracteriza por una Constitución extremadamente invasora, entrometida, capaz de condicionar tanto la legislación como la jurisprudencia y el estilo doctrinal, la acción de los actores políticos así como las relaciones sociales.”

7.2 O que são direitos fundamentais

Apesar de estar em evidência, principalmente nos últimos anos, a ideia do que são os direitos fundamentais nem sempre se mostra clara. Ademais, existem diversas divergências terminológicas que cercam o tema.²⁷² Dessa forma, a expressão direitos fundamentais apresenta um acentuado grau de abertura semântica, de modo que o próprio sistema jurídico acaba por gerar uma indefinição na uniformidade de seu conteúdo.

De início importa destacar que apesar da semelhança terminológica – além do fato de serem comumente utilizados como sinônimos –, não se deve confundir os direitos fundamentais com os direitos humanos.

Uma das explicações – e talvez a mais simples – é porque os direitos fundamentais se referem aqueles constitucionalmente reconhecidos, e como tal positivados, enquanto os direitos humanos independem de regramento específico, são inerentes ao próprio homem, de natureza congênita e universal.

Corroborando com esse posicionamento a doutrina de José Joaquim Gomes Canotilho ao preceituar:

As expressões ‘direitos do homem’ e ‘direitos fundamentais’ são frequentemente utilizadas como sinónimas. Segundo a sua origem e significado poderíamos distingui-las da seguinte maneira: direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacio-temporalmente. Os direitos do homem arrancariam da própria natureza humana e daí o seu carácter inviolável, intemporal e universal; os direitos fundamentais seriam os direitos objectivamente vigentes numa ordem jurídica concreta.²⁷³

A noção de direitos fundamentais é produto da história, cujo objetivo maior é a proteção do ser humano. O surgimento do constitucionalismo ocasionou a necessidade de se insculpir um rol mínimo de direitos humanos em um documento escrito, derivado diretamente da soberana vontade popular.

²⁷² O próprio texto constitucional costuma empregar expressões distintas para se referir aos direitos fundamentais. Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins perceberam bem a questão e listaram um rol de vocábulos que são utilizados, tais como direitos sociais e individuais; direitos e deveres individuais e coletivos; direitos humanos; direitos e liberdades fundamentais; direitos e liberdades constitucionais; direitos civis; direitos fundamentais da pessoa humana; direitos da pessoa humana; direitos e garantias individuais; e direito público subjetivo. (DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: RT, 2008. p.52-53).

²⁷³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.393.

O seu reconhecimento e a sua consequente preservação começaram a ganhar destaque após o acontecimento de alguns fatos sociais que causaram repulsa mundial e desencadearam um sentimento de mudança.²⁷⁴

Para Renato Lopes Becho:

Os direitos humanos (utilizado pelo autor como sinônimo de direitos fundamentais, advertimos) foram apresentados como uma resposta às sociedades, dada pelas estruturas de poder (países e instituições, notadamente públicas), bem como pelos líderes mundiais, para as atrocidades da guerra: holocausto, milhões de mortos em todo o planeta, bomba atômica, Europa arrasada etc.²⁷⁵

Tanto é assim que se encontra no preâmbulo da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948:

[...] *Considerando* que o desprezo e o desrespeito pelos direitos humanos resultaram em atos bárbaros que ultrajaram a consciência da Humanidade e que o advento de um mundo no qual os seres humanos gozem de liberdade de expressão e de crença e da liberdade do medo e da miséria, foi proclamado como a mais alta aspiração do homem comum, *Considerando* que é essencial, para que o Homem não seja obrigado a recorrer, como último recurso, à rebelião contra a tirania e a opressão, que os direitos humanos sejam protegidos pelo estado de direito [...]²⁷⁶

Um conceito didático e certo a merecer transcrição é feito por Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior:

Os Direitos Fundamentais constituem uma categoria jurídica, constitucionalmente erigida e vocacionada à proteção da dignidade humana em todas as dimensões. Dessarte, possuem natureza poliédrica, prestando-se ao resguardo do ser humano na sua liberdade (direitos e garantias individuais), nas suas necessidades (direitos econômicos, sociais e culturais) e na sua preservação (direitos à fraternidade e à solidariedade).

Note-se, nesse aspecto, que os Direitos Fundamentais passam a assumir também uma dimensão institucional, na medida em que pontuam a forma de ser e atuar do Estado que os reconhece. Como cogitar de um Estado Democrático Social de Direito, se liberdades públicas e direitos sociais não são reconhecidos e protegidos. Assim sendo, porém, o Estado que os proclama e protege assume uma formatação específica, ditada pela pauta de Direitos Fundamentais que encapam.²⁷⁷

Elaborar uma lista taxativa desses direitos é tarefa ilusória, dado de que a própria evolução humana importa no surgimento de novos interesses pela sociedade e consequentemente no reconhecimento de novos direitos. Que dizer, sua origem decorre da

²⁷⁴ Dentre os vários episódios históricos que podemos citar como exemplo evidente de grave violação aos direitos humanos, temos o holocausto alemão onde milhões de judeus foram assassinados em massa pelos nazistas. (1933 a 1945)

²⁷⁵ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.232.

²⁷⁶ Disponível em: <http://www.humanrights.com/pt/what-are-human-rights/universal-declaration-of-human-rights/preamble.html> Acesso em: 5 mar. 2016.

²⁷⁷ ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 18.ed. São Paulo: Verbatim, 2014. p.153.

própria transformação pela qual passa a humanidade, e advêm das necessidades constantes do homem em virtude da sua existência, sobrevivência e desenvolvimento.

Segundo informa Norberto Bobbio,

os direitos do homem, por mais fundamentais que sejam, são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todas.²⁷⁸

Ao observarmos a evolução histórica da humanidade²⁷⁹, verificamos que os primeiros direitos fundamentais reconhecidos decorreram das necessidades mais básicas do cidadão. Foram os chamados “direitos de liberdade” ou “direitos de primeira geração”, pelos quais assegurava-se ao cidadão a garantia de sua liberdade em face do Estado. Porém, mesmo assegurados dessa liberdade, muitos cidadãos não conseguiam usufruir de direitos fundamentais mínimos diante da falta de condições econômicas. Era necessário que o próprio Estado atuasse de modo a garantir as necessidades mais básicas de boa parte da população. Assim surgiram os “direitos de igualdade” ou “direitos de segunda geração”. Com o desenvolvimento das sociedades e o aumento das relações entre os sujeitos internacionais, verificou-se a necessidade de certificação de novos direitos fundamentais. As preocupações e os interesses deixaram de ser do cidadão considerado em si e passaram a ser da coletividade. Assim, surgem os “direitos de solidariedade” ou “direitos de terceira geração.”

Uma geração não implica na superação ou sucessão cronológica de outra. Se assim o fosse aconteceria que a cada geração que surgisse, os direitos de geração anterior estariam revogados, o que não é verdade. Não há substituição de direitos fundamentais, que coexistem em uma harmonia lógica. Na verdade, é até mesmo mais comum que sobrevenha um fortalecimento diante da confluência entre eles para o fim maior da proteção do cidadão.

Um direito fundamental não é um mero direito de matriz constitucional. Ele se diferencia de outras normas também constitucionais. De acordo com José Afonso da Silva:

No qualificativo *fundamentais* acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais *do homem* no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados.²⁸⁰

²⁷⁸ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p.5.

²⁷⁹ Importante consignar que essa classificação histórica, e que leva em conta um aspecto temporal, não é estabelecida em decorrência da uniformidade de conteúdo de cada um dos direitos nela elencados, mas sim em razão da predominância de uma dada categoria em uma certa época. Não se trata de exclusividade.

²⁸⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 38.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.180.

Ainda que não disponham de um regime jurídico próprio detalhado, alguns dispositivos constitucionais evidenciam a sua especificidade. Dentre as características elencadas, destacam-se o artigo 5º, §1º ao prescrever aplicação imediata às normas definidoras de direitos e garantias fundamentais e o artigo 60, §4º, IV ao vedar modificações constitucionais que visem abolir os direitos e garantias individuais.

Nas palavras de Regina Helena Costa, “é esse regime jurídico diferenciado, estampado num conjunto normativo de *status* constitucional, revestido de rigidez e tópicos imutáveis, bem como aplicabilidade imediata, que qualifica determinados direitos como fundamentais.”²⁸¹

Os direitos fundamentais apresentam como fonte primária a proteção do cidadão em face do Estado. Por isso sempre que falamos sobre o assunto devemos pressupor o ser humano como centro de todas as atenções jurídicas.²⁸²

A corroborar com todo o exposto é a doutrina de Luís Roberto Barroso:

A superação histórica do jusnaturalismo e o fracasso político do positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O pós-positivismo busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas. A interpretação e aplicação do ordenamento jurídico hão de ser inspiradas por uma teoria de justiça, mas não podem comportar voluntarismos ou personalismos, sobretudo os judiciais. No conjunto de idéias ricas e heterogêneas que procuram abrigo neste paradigma em construção incluem-se a atribuição de normatividade aos princípios e a definição de suas relações com valores e regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica constitucional; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre o fundamento da dignidade humana. Nesse ambiente, promove-se uma reaproximação entre o Direito e a filosofia.²⁸³

A constitucionalização do ordenamento jurídico no geral demonstra a preocupação que se tem com um conjunto de dispositivos de caráter fundamental que irradiam efeitos sobre todas as outras normas. Com outros termos, as normas constitucionais encerram um efeito expansivo, cujo conteúdo material e axiológico se irradia – com força normativa – por todo o ordenamento jurídico.

²⁸¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.29.

²⁸² Apesar da constante referência ao termo “cidadão”, convém esclarecer que, apesar da Constituição Federal de 1998 não tratar especificamente das pessoas jurídicas, essas também são titulares de direitos fundamentais. Essa informação é relevante já que mais adiante será tratada da sua relação com a imposição de obrigação acessórias, muitas das quais atribuídas principalmente às pessoas jurídicas.

²⁸³ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de direito administrativo**. ano 23, v.1, São Paulo: NDJ, 2007. p.22.

Relativamente ao Poder Legislativo, estes efeitos acabam por delimitar a sua discricionariedade ou liberdade de conformação durante o procedimento de criação das leis, dado ser exigido uma atuação não só pautada, mas voltada à efetivação dos direitos e programas constitucionais. Da mesma forma, ao Poder Executivo acaba por limitar-lhe o âmbito de discricionariedade de atuação, além de impor deveres, em concordância com o já exposto neste estudo. Finalmente, quanto ao Poder Judiciário, funciona como parâmetro para o controle de constitucionalidade, além de condicionar a interpretação de todo o sistema jurídico.

Em suma, certo observar que o Estado, através de qualquer de seus poderes, deve não só reconhecer, mas garantir ao máximo a eficácia de proteção dos direitos constitucionais. A função precípua dos direitos fundamentais é criar e conservar os pressupostos essenciais a uma vida livre e digna, o que, sem dúvida alguma, consiste em uma das conquistas mais expressivas dos últimos tempos dos cidadãos.

7.3 Entendendo as limitações dos direitos fundamentais

Ainda que reconhecida toda a relevância dispensada aos direitos fundamentais, eles não podem ser compreendidos como algo absoluto, muito embora não exista nenhum dispositivo constitucional expresso estabelecendo qualquer tipo de restrição.²⁸⁴

O primeiro de seus limites encontra-se neles mesmos. Em outras palavras, a partir do instante em que o exercício de um direito fundamental esbarra no direito fundamental de um outro indivíduo. Refletindo sobre o tema ao analisar a Constituição de Portugal, José Joaquim Gomes Canotilho pondera:

No fundo, a problemática da restrição dos direitos fundamentais supõe sempre um conflito positivo de normas constitucionais, a saber, entre uma norma consagradora de certo direito fundamental e outra norma consagradora de outro direito ou de diferente interesse constitucional. A regra de solução do conflito é a máxima

²⁸⁴ Nesse sentido, a Constituição de Portugal, por exemplo, indica em seu artigo 18: “Força jurídica. 1. Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas. 2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. 3. As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.” (Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 12 jul. 2016). Assim também caminha a Constituição da Espanha ao prever em seu artigo 53 que os direitos e liberdades reconhecidos no capítulo segundo do presente título vinculam todos os poderes públicos. Somente por lei, que em todo caso deverá respeitar seu conteúdo essencial, se poderá regular o exercício de tais direitos e liberdades [...]. Tradução livre, nossa. No original consta: “Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, [...]”. (Disponível em: <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=53&fin=54&tipo=2>. Acesso em: 12 jul. 2016).

observância dos direitos fundamentais envolvidos e da sua mínima restrição compatível com a salvaguarda adequada de outro direito fundamental ou outro interesse constitucional em causa.²⁸⁵

Já o segundo decorre da atuação do próprio legislador, conforme será constatado no decorrer deste capítulo.

Não parece acertado discutir sobre direitos fundamentais sem a compreensão de que eles podem ser relativizados. E assim o são exatamente quando confrontados com outros direitos tão fundamentais quanto eles.

Nas trilhas de Gilmar Ferreira Mendes, “o exercício dos direitos individuais pode dar ensejo, muitas vezes, a uma série de conflitos com outros direitos constitucionalmente protegidos. Daí a relevância da definição do *âmbito ou núcleo de proteção* e, se for o caso, a fixação precisa das restrições ou das limitações a esses direitos [...]”²⁸⁶.

Para cada direito fundamental é exigido um procedimento próprio a fim de verificar qual o âmbito de proteção reconhecido pela norma – o que depende de uma interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico.

Quando se trata de um direito dotado de um âmbito de proteção estritamente normativo, em um primeiro momento não cabe falar propriamente em restrição. Como referido direito fundamental não subsiste em si – como é o caso da propriedade e do livre exercício da atividade econômica, por exemplo, que necessitam de uma disciplina jurídica para existirem –, é preciso inicialmente que o legislador defina a sua amplitude e conformação.

Assim, conformação não se confunde com restrição. Ela está diretamente relacionada à limitação do âmbito de proteção dos direitos fundamentais, quando expressamente autorizada pela própria Constituição. Porém, nem toda norma jurídica que guarda ligação com os direitos fundamentais apresenta essa intenção de restringir ou limitar poderes ou faculdades. Pode ocorrer de um direito fundamental se expressar através de um conceito jurídico indeterminado e por isso necessitar de concretização.

Sem a existência de normas nesse sentido, seria difícil garantir a efetiva proteção constitucional dos direitos fundamentais. Nesse esteio é que para Gilmar Ferreira Mendes,

²⁸⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra, 1991. p.106.

²⁸⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.33.

“fica evidente, pois, que a intervenção legislativa não apenas se afigura inevitável, como também necessária.”²⁸⁷

É preciso tomar cuidado, porém, com o fato de que o exercício do poder de conformação não pode servir de instrumento ao poder arbitrário estatal. A atuação do legislador não é livre para dispor como queira sobre a matéria, de modo a se evitarem normatizações desarrazoadas.

De todo modo, ainda assim essa conformação ou dever de legislar acaba por limitar o âmbito de proteção dos direitos fundamentais sob uma ótica positiva, a partir do momento em que cabe ao legislador conferir-lhes conteúdo e efetividade.

Seja como for, uma vez concretizado, um direito fundamental somente pode ser limitado por outro direito fundamental, através de outra norma jurídica também constitucional, ou quando muito por lei instituída com fundamento imediato na própria norma constitucional.²⁸⁸

Qualquer intervenção do legislador, com ou sem expressa previsão de reserva legal, deve levar em conta os limites definidos no âmbito de proteção do direito fundamental. Hugo de Brito Machado informa que todo direito fundamental “tem geralmente um núcleo irreduzível, inatingível pelo legislador, e uma área que o rodeia, com suas projeções, onde o legislador pode estabelecer restrições.”²⁸⁹

Logo, imprescindível a compreensão do que seja esse núcleo de proteção, mais restrito que o âmbito de proteção e por isso considerado como limite dos limites, para só então alcançar de que forma os direitos fundamentais podem ser delimitados, desde que não acabem descaracterizados ou aniquilados, quando o seu exercício se torna inviável.

Com relação ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais é comum a sua classificação em dois modelos: absoluto e relativo. Na chamada teoria absoluta defende-se a existência de uma esfera de conteúdo insuscetível de regulação, que não pode sofrer qualquer tipo de limitação. Nesse sentido, Virgílio Afonso da Silva informa que os defensores dessa teoria partem da ideia comum de que, “se fosse possível representar graficamente o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, deveria existir um núcleo, cujos limites externos formariam uma barreira intransponível, independente da situação e dos interesses que

²⁸⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.37.

²⁸⁸ Nessa situação os casos mais comuns ocorrem quando a própria Constituição remete à regulamentação e à concretização ao legislador infraconstitucional, quando se costuma utilizar expressões no sentido de: “fixada em lei”, “que a lei estabelecer”, “lei estabelecerá”, “nos termos da lei”, dentre outros.

²⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. p.17.

eventualmente possam haver em sua restrição.”²⁹⁰ Enquanto a teoria relativa prega uma análise casuística, razão pela qual o núcleo essencial é definido a depender do caso concreto, a partir de um processo de ponderação com esteio no princípio da proporcionalidade, tendo em vista o que se pretende alcançar com a restrição. Ainda nas lições de Virgílio Afonso da Silva:

O ponto central de toda teoria relativa consiste na rejeição de um conteúdo essencial como um âmbito de contornos fixos e definíveis *a priori* para cada direito fundamental. Segundo os adeptos de um conteúdo essencial relativo, a definição do que é essencial – e, portanto, a ser protegido – depende das condições fáticas e das colisões entre diversos direitos e interesses no caso concreto. Isso significa, sobretudo, que o conteúdo essencial de um direito não é sempre o mesmo, e poderá variar de situação para situação, dependendo dos direitos envolvidos em cada caso.²⁹¹

Independente da premissa que se siga, não se pode negar que ambas visam garantir uma maior proteção aos direitos fundamentais, na medida em que pretendem sua preservação diante de arbitrariedades estatais. De fato, o que se pode extrair de cada uma delas é a ideia de que para cada direito fundamental observado, existem elementos essenciais e elementos acidentais, considerados a partir de um exame de proporcionalidade para cada caso proposto, considerando-se principalmente a sua fundamentação constitucional.

Daí assinalar Gilmar Ferreira Mendes que “a não admissão de um limite ao afazer legislativo tornaria inócua qualquer proteção fundamental.”²⁹² A sua efetivação se torna possível justamente em razão do reconhecimento de seus limites, que devem impreterivelmente considerar o conteúdo mínimo inatingível de cada direito, respeitando-se a proporcionalidade.

Esse é o ponto de partida para a abordagem jurídica a respeito da interpretação dos direitos fundamentais dos contribuintes no combate às arbitrariedades insistentemente cometidas pelo Estado.

²⁹⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.187.

²⁹¹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.196.

²⁹² MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.61.

8 REFLEXÕES SOBRE A REALIDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Como já se viu, o sistema tributário brasileiro foi quase que exaustivamente regulamentado pela Constituição Federal. Há uma vasta gama de normas constitucionais disciplinando o direito tributário e um capítulo específico inteiramente dedicado ao Sistema Tributário Nacional – Capítulo I – dentro do Título VI – Da Tributação e do Orçamento ao Sistema Tributário Nacional.

Sob essa perspectiva surgem os direitos fundamentais dos contribuintes, verdadeiros princípios constitucionais que atuam como limitações ao exercício das funções estatais, iluminando o caminho que o Estado pode percorrer ao cuidar da tributação. Helenilson Cunha Pontes lembra que:

a aplicação dos direitos fundamentais na relação jurídico-tributária assume indiscutível relevo. Com efeito, a crescente invasão do Estado sobre a esfera das liberdades individuais em busca de recursos tributários torna indispensável a construção de uma doutrina que reconheça nos direitos fundamentais a proteção necessária contra as agressões às liberdades individuais.²⁹³

A atividade tributária mexe com um dos direitos fundamentais mais básicos do indivíduo que é o direito de propriedade, elencado pelos artigos 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, da Constituição Federal. Além do mais, também acaba atingindo indiretamente o direito de liberdade, como por exemplo quando restringe o direito à livre iniciativa e ao livre exercício de qualquer atividade econômica, previstos no *caput* e no parágrafo único do artigo 170, respectivamente.

Isso corrobora para a rígida disciplina da matéria tributária na Carta Magna, que tratou de legislar não apenas sobre aqueles, mas sobre uma série enorme de direitos fundamentais em benefício do cidadão contribuinte, de modo a tentar tornar viável a sua proteção perante os excessos estatais. Comentando o tema, Luís Roberto Barroso pondera:

Ao Direito Tributário a Constituição dedica um capítulo longo e detalhado, com a definição das competências impositivas de cada ente estatal, da repartição de receitas tributárias e o estabelecimento das limitações ao poder de tributar. Trata-se de um dos mais longos capítulos do texto, que, nada obstante, tem se mostrado incapaz de conter a voracidade tributária e fiscal do Estado brasileiro.²⁹⁴

²⁹³ PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no direito tributário. In: (Coord.) FISCHER, Octávio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.82.

²⁹⁴ BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: (Coord.) ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Forum, 2012. p.41.

Nem mesmo o Poder Judiciário colabora com essa concretização, criando um abismo entre aquilo que se encontra supostamente previsto constitucionalmente e aquilo efetivamente concretizado. Conforme Humberto Ávila, “nota-se um raciocínio jurídico baseado mais nas consequências supostamente decorrentes da decisão e menos nas normas jurídicas – regras e princípios – que regem a matéria.”²⁹⁵

O que talvez explique a forma com que as Administrações Tributárias vêm repassando cada vez mais obrigações acessórias complexas e redundantes aos administrados. Tudo isso em benefício do erário e em nome de uma suposta simplificação, que na verdade somente facilita a atividade do agente originariamente competente para desempenhar a função de fiscalização e arrecadação, criando obstáculo, assim, para a coerência do sistema tributário nacional, nos termos propostos pela Constituição Federal.

Logo, não obstante a existência de todo esse regramento constitucional, é preciso um esforço maior para que se verifique na prática uma maior concretização de seus preceitos, de modo que não basta tão somente o seu reconhecimento.

A atividade tributária só pode ser desenvolvida quando totalmente alicerçada na Constituição. Assim se ressalta desde já o caráter central que adquire o contribuinte para o Estado Constitucional Democrático de Direito que tem nos direitos fundamentais as balizas de proteção contra os abusos do Estado.

8.1 Direitos fundamentais do contribuinte

Atualmente parece inconcebível negar a intrínseca conexão entre o direito tributário e os direitos fundamentais, de modo que a doutrina nacional tributária assumiu com muito bons ares uma tendência global, consolidada a partir da conscientização de que a atividade de instituição, arrecadação e fiscalização tributária existe como instrumento de concretização da justiça social.

A tributação envolve em lados opostos o cidadão contribuinte e o Estado e, nessa relação, a atividade tributária desenvolvida por este deve respeitar de modo absoluto os direitos fundamentais daqueles, irradiando efeitos por todo o sistema jurídico e condicionando a validade e o sentido de todas as normas jurídicas.

Hugo de Brito Machado esclarece que:

²⁹⁵ ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: (Org.) PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário** – estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p.345.

Nessas relações, tem-se de um lado o Estado, que corporifica o poder, e de outro o cidadão. Como todo titular de poder tende a dele abusar, é natural que o Estado, na relação tributária, esteja permanentemente ultrapassando os limites ao mesmo tempo estabelecidos pelo Direito. Daí a necessidade de se dar destaque a certos direitos do contribuinte, considerados fundamentais, para que eles não sejam amesquinados e possam servir como fundamento essencial da questionada relação.²⁹⁶

A Constituição da República preconiza nos incisos do artigo 3º que constituem objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I); a garantia do desenvolvimento nacional (inciso II); a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III); bem como a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (inciso IV).

É nesse sentido que se enxerga a tributação: como meio para se alcançar estes fins. Afinal de contas, todo direito fundamental apresenta um custo financeiro que precisa ser observado e patrocinado. Nos dizeres de Gilmar Ferreira Mendes, “levar os direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério.”²⁹⁷

Como aduz Ricardo Lobo Torres, “a cidadania em sua expressão moderna tem entre os seus desdobramentos a de ser cidadania fiscal. O dever/direito de pagar impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a idéia exhibe. Cidadão e contribuinte são conceitos coextensivos desde o início do liberalismo.”²⁹⁸

Os direitos fundamentais não podem servir de escudo para o contribuinte deixar de cumprir suas obrigações. Ao mesmo tempo em que se é sujeito de direitos, o cidadão deve cumprir com uma série de deveres. Ambos se integram correlativamente e traduzem a idéia de cidadania.

Aos propósitos da presente dissertação, importa especificamente o dever de colaboração do particular com a Administração Tributária no interesse da arrecadação e fiscalização tributária, através do cumprimento das obrigações acessórias.

O dever de colaboração deve ser considerado a partir das condições do sujeito que o presta e das necessidades da Administração Tributária, que não somente aquelas arrecadatórias. Ainda que exercido em benefício da própria sociedade, não pode ser exigido de forma excessiva e desnecessária.

²⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. p.34.

²⁹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p.1451.

²⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Direitos humanos e estatuto do contribuinte. In: **Tratado de derecho tributário**. In: (Coord.) CARVALHO, Paulo de Barros. Lima: Palestra, 2003. p.161.

Não se dá ao Estado a possibilidade de justificar toda e qualquer conduta, muitas vezes opostas aos ditames constitucionais, em um suposto interesse público, mas que na verdade é apenas do Fisco. Napoleão Nunes Maia Filho, nesse sentido, considera:

Em não poucas situações pode ocorrer o afastamento do ditado constitucional sob o pretexto exegético judicial de atender a determinados valores considerados topicamente prioritários, que em geral, são identificados como interesses administrativos indubitavelmente relevantes, quais os da arrecadação tributária ou da persecução criminal, desse modo se *pretendendo justificar* a infração à norma magna escrita.²⁹⁹

Estas circunstâncias devem ser combatidas. É por essa lógica que se afirma que os direitos fundamentais atuam na proteção dos contribuintes contra condutas excessivas e arbitrárias e são traduzidos em uma série de princípios encartados na Constituição. Ainda que não haja uma lista taxativa e ordenada, o texto constitucional está impregnado de enunciados prescritivos esparsos nesse sentido.

Se é verdade que a tributação deve desenrolar-se nos limites traçados pela Constituição Federal, a instituição de obrigações acessórias não pode ficar de fora da regra. Estas atingem, dentre outros, o direito de propriedade e o direito de liberdade, notadamente o livre exercício da atividade econômica. Sem esquecer, contudo, o direito à intimidade, também suscetível de ser desrespeitado.

Em harmonia com o que afirma Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça

Também as obrigações acessórias têm potencialidade para restringir direitos, liberdades e garantias fundamentais, pois elas impõem aos contribuintes os deveres de suportar fiscalizações, exames ou inspeções fiscais, além de exigir deles a prática de uma série de tarefas ligadas à administração ou gestão de tributos, vinculando-os, sem qualquer compensação financeira, ao lançamento, liquidação e cobrança de diversos tributos.³⁰⁰

A sucessiva invasão do Estado sobre a esfera das liberdades individuais dos contribuintes torna obrigatório o reconhecimento dos direitos fundamentais como a pedra de toque de todo o ordenamento jurídico.

O desafio atual já não é mais nem o seu reconhecimento, mas a concretização dos meios capazes e aptos a lhes garantir efetividade. De nada adianta uma mera previsão constitucional do direito em abstrato se não existem as condições mínimas para que eles sejam cumpridos.

²⁹⁹ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A antiga e sempre atual questão da submissão do poder público à jurisdição. In: **Revista dialética de direito processual n°1**. São Paulo: Dialética, 2003. p.157.

³⁰⁰ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas tributárias – efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: **Tributos e direitos fundamentais**. Coord. Octávio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004. p. 243

8.1.1 Estatuto do contribuinte

Cumprindo essa necessidade, foi pensado em um estatuto ou um código de defesa do contribuinte que serviria como um reforço quanto à observância e o respeito dos direitos fundamentais. Em última análise, uma reiteração, por meio de legislação infraconstitucional, daqueles comandos constitucionais que se destinam a preservar os direitos básicos do cidadão contribuinte.

A bem da verdade, se a Constituição Federal fosse respeitada em todos os seus aspectos, referido código não seria necessário, uma vez que seu conteúdo seria composto pela consolidação e estruturação de algo já implícito ou explicitamente previsto.

Seguramente, o genuíno estatuto do contribuinte redonda das normas constitucionais que cuidam de maneira pormenorizada da tributação. A doutrina de Paulo de Barros Carvalho é precisa quanto ao tema:

Define-se o *estatuto do contribuinte*, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, com a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente estipulam os direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões impositivas do Estado [...] E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.³⁰¹

Como na prática o desrespeito aos dispositivos constitucionais são constantes, a iniciativa se mostra imprescindível³⁰², funcionando como mais um instrumento de garantia e concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes.³⁰³

³⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. In: **Revista de direito tributário**, São Paulo, v.7-8, 1979. p.138.

³⁰² Algumas outras nações já contam com codificação semelhante. Os EUA, por exemplo, já estão na terceira edição da sua *Taxpayer Bill of Rights* (a primeira data de 1988). A Inglaterra, o Canadá, o México e a Espanha, por exemplo, são nações que já cuidaram de elaborar uma compilação das normas relativas não só aos direitos e garantias dos contribuintes, como também aos deveres recíprocos entre estes e o Fisco.

³⁰³ No Brasil ainda não existem normas publicadas específicas nesse sentido. Vários projetos já foram apresentados ao Congresso Nacional, mas nenhum deles seguiu adiante. Atualmente, convém mencionar o Projeto de Lei nº2.557/11 também apresentando a tentativa de edição de um código de defesa do contribuinte que regule tanto os direitos, garantias e obrigações do contribuinte, como os deveres da Administração Fazendária. Dentre os seus objetivos, encontra-se expressamente o incentivo ao bom relacionamento entre fisco e contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer aos entes federados os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições; a proteção do contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei; a garantia da ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse; a prevenção e a reparação dos danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência; além da certificação da manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos, com base no regular exercício da fiscalização. (Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>. Acesso em: 20 jul. 2016). Eventual aprovação caracterizar-se-ia como uma excelente oportunidade de repensar o modelo fiscal brasileiro diante do novo paradigma na qual se insere a Administração Tributária, retirando o foco do sistema tributário no tributo em detrimento do contribuinte.

Do exposto, deduz-se o seguinte: os direitos fundamentais abrangem as garantias básicas do contribuinte e os limites da tributação, materializando um estatuto constitucional do contribuinte.

Todavia, esse mero reconhecimento não é suficiente para garantia e efetivação desses mesmos direitos. Seguindo os passos de Norberto Bobbio, “o importante não é fundamentar os direitos do homem, mas protegê-los. [...] para protegê-los, não basta proclamá-los. [...] O problema real que temos de enfrentar, contudo, é o das medidas imaginadas e inimagináveis para a efetiva proteção desses direitos.”³⁰⁴

O Código de Defesa do Consumidor teria justamente essa incumbência de instrumentalizar ou regulamentar as medidas de proteção dos contribuintes, conferindo-lhes operatividade conforme determina o artigo 5º, §1º, da Constituição Federal, para quem “as normas definidoras dos direitos fundamentais têm aplicação imediata”.

Por isso é necessário a criação de meios capazes de assegurar essa aplicação. Compreende-se, então, o Código de Defesa do Consumidor como um documento normativo nitidamente destinado à preservação dos direitos fundamentais diante da hipossuficiência do contribuinte frente ao Estado.

Para Roque Antonio Carrazza, “está explicitado em nossa Carta Magna que o Estado, por qualquer de seus poderes, deve não só reconhecer e considerar invioláveis os direitos constitucionais previstos, como também garanti-los, fazendo com que sejam por todos respeitados, inclusive pelas empresas e pelos particulares.”³⁰⁵

Não restam dúvidas de que ao se tomar como contexto uma relação jurídico-tributária, não cabe ao Estado se valer de sua superioridade – geralmente respaldado em uma suposta “supremacia do interesse público” – para praticar atos contra o interesse da sociedade. Conforme se viu no capítulo relativo à Administração Tributária, a atividade da tributação deve ser desenvolvida mediante uma relação de cooperação entre Fisco e contribuinte.

Ainda nas lições de Roque Antonio Carrazza,

a tributação não é mais vista como um ato de império do Estado, que até passado recente podia, a seu talante, obrigar as pessoas a custear o funcionamento da máquina pública. Hoje, ainda que em nome da comodidade e do aumento da arrecadação, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados, como visto, pela própria Carta Federal.³⁰⁶

³⁰⁴ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p.36-37.

³⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.456.

³⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.478.

Ainda que na realidade atual o contribuinte continue a ser a parte mais fraca na relação, é preciso lutar por um quadro de igualdade de tratamento entre as partes. É preciso operacionalizar, ou seja, por em prática a proteção dos direitos fundamentais, de sorte que não cabe ao Estado agir de maneira livre e arbitrária.

Se ainda não verificada na prática a instituição de um estatuto do contribuinte, isso não impede afirmar que existe um verdadeiro estatuto constitucional demarcando um rígido regime jurídico a ser seguido. Somente cabe ao Poder Público atuar conforme as normas que veiculam os direitos fundamentais, limitando o exercício da tributação.

8.1.2 O contribuinte pessoa jurídica como destinatário de direitos fundamentais

Todas essas elucidações acerca do que sejam os direitos fundamentais, sua abrangência e limitações não podem desconsiderar um fato de suma relevância. Até o momento tem se falado muito na proteção do contribuinte, do cidadão, do administrado ou do particular, sem sublinhar que inserido nesse contexto também estão as empresas ou pessoas jurídicas.

A relação jurídica tributária é composta, de um lado, pelo Estado-Fisco e, do outro, pelo cidadão-contribuinte, que compreende tanto pessoas físicas como jurídicas. Aliás, não é absurdo declarar que no contexto da tributação, as pessoas jurídicas não só representam a grande maioria dos contribuintes como também são aquelas que mais sofrem com a complexidade do sistema, de modo que os direitos fundamentais são imprescindíveis até mesmo à sua existência e autonomia.

O ordenamento jurídico brasileiro não contém cláusula expressa assegurando essa proteção, mas essa lacuna não pode ser entendida como uma vedação.³⁰⁷ Celso Ribeiro Bastos chega a afirmar que, para estes casos, o texto da Constituição Federal

[...] disse menos do que pretendia. A tomá-lo na sua literalidade seria forçoso convir que ele só beneficiaria as pessoas físicas. Mas, novamente, estaríamos diante de uma interpretação absurda. Em muitas hipóteses a proteção última ao indivíduo só se dá por meio da proteção que se confere às próprias pessoas jurídicas.³⁰⁸

Com efeito, os direitos fundamentais são uma proteção contra o Estado e por essa lógica não há nada que impeça o seu redimensionamento e a extensão de seus efeitos às

³⁰⁷ De modo diverso caminha a Constituição Portuguesa que prescreve em seu artigo 12, nº2: “As pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza.” (Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx> . Acesso em: 13 jul. 2016).

³⁰⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p.164.

peessoas jurídicas. É certo, contudo, que deve haver uma compatibilidade entre estas com a natureza e o âmbito de proteção do direito fundamental.

É o que assenta Gilmar Ferreira Mendes quando escreve:

Não há, em princípio, impedimento insuperável a que pessoas jurídicas venham, também, a ser consideradas titulares de direitos fundamentais, não obstante estes, originalmente, terem por referência a pessoa física. Acha-se superada a doutrina de que os direitos fundamentais se dirigem apenas às pessoas humanas. Os direitos fundamentais suscetíveis, por sua natureza, de serem exercidos por pessoas jurídicas podem tê-las por titular.³⁰⁹

Em suma, todo e qualquer sujeito de uma relação jurídica, que também se encontre suscetível a sofrer abusos e agressões por parte do Estado, deve ser considerado titular de direitos fundamentais. É o que acontece com o contribuinte pessoa jurídica que tem seu direito de propriedade e de liberdade violados diante da instituição excessiva e desnecessária de obrigações acessórias.

8.2 O excesso de obrigações acessórias como obstância ao exercício dos direitos fundamentais do contribuinte

Não restam dúvidas de que o Estado encontra nas normas constitucionais limites insuperáveis também à normatização das obrigações acessórias. Além de todos os pressupostos legais que precisam ser verificados, forçoso destacar a impossibilidade de sua exigência diante de hipóteses que conduzam à inviabilização do exercício dos direitos fundamentais, principalmente os de liberdade e propriedade.

Ao tratar sobre a possibilidade de mitigação na instituição das obrigações acessórias, Misabel Abreu Machado Derzi, nas notas de atualização do livro de Aliomar Baleeiro, informa a respeito das cinco hipóteses:

(I) quando não se fundamenta em lei; (II) quando seu cumprimento provoca desvantagens para o sujeito competente; (III) quando ele é excessivo ou oneroso, havendo outros meios mais fáceis e baratos e igualmente eficazes; (IV) quando o seu cumprimento importa em violação de outro direito fundamental, em especial de proteção da intimidade; e (V) quando a informação não pode ser dada, pois depende de documentos aos quais o sujeito passivo não tem acesso.³¹⁰

Dentre todas, convém reportar-se precisamente a três delas, que ao final podem ser condensadas em uma única ideia central.

³⁰⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.196.

³¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 832.

Da análise das hipóteses II, III e IV se entende e se deduz o seguinte: um cumprimento que provoca desvantagens ao sujeito competente (II) pode configurar uma situação de violação aos princípios da proporcionalidade; se excessiva ou onerosa, havendo outros meios mais fáceis e baratos e igualmente eficazes (III), também viola específica e flagrantemente o princípio da proporcionalidade, o que, aliás, pode decorrer de uma sobreposição de obrigações; já se o seu cumprimento viola qualquer direito fundamental; (IV) não se deve admitir referida hipótese de norma jurídica instituidora de obrigação acessória.

Do exposto, é possível antecipar o que será visto neste capítulo: de um modo geral, a criação excessiva de obrigações acessórias acaba violando o direito de propriedade e o direito de liberdade da pessoa jurídica, pois se de um lado elas não são imprescindíveis e não apresentam uma finalidade exclusiva, por outro, aumentam os custos de conformidade e diminuem a competitividade dos contribuintes, prejudicando o desenvolvimento da economia nacional.

A utilização da expressão “obstância ao exercício dos direitos fundamentais” decorre de uma interpretação das lições de Regina Helena Costa ao informar e discorrer a respeito de um denominado “princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação”. Em suas palavras, “trata-se de um princípio implícito no texto constitucional, extraído das normas que afirmam os diversos direitos e liberdades individuais e coletivos nele consagrados.”³¹¹

Por essa lógica, qualquer norma tributária não deve ser instituída e aplicada se em desacordo com aqueles direitos identificados como fundamentais aos contribuintes. Se o sistema jurídico tratou de tutelar de modo especial essa categoria de direitos, não o fez para depois cuidar de restringir indevidamente ou inviabilizar o seu exercício.

Nas palavras de Regina Helena Costa:

O princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação projeta os seus efeitos, inicialmente, no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam a sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios tributários.³¹²

³¹¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.87.

³¹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.88.

Transportando estas lições aos propósitos desta dissertação, é possível consignar que o princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais³¹³ por via da instituição de obrigações acessórias é representado pelas normas que garantem o exercício dos direitos de propriedade e liberdade – através do livre exercício da atividade econômica. O raciocínio inverso faz crer que a distorção na ordenação e imposição de obrigações acessórias, da mesma forma que ocorre com a tributação, obsta ou impede o exercício de tais direitos fundamentais.

O problema é a falta de outros direitos fundamentais que atuem no caso de uma forma mais notável, ajudando a delimitar mais segura e precisamente eventuais hipóteses de obstância.

Quando se fala na tributação, por exemplo, o sistema constitucional tributário ou o estatuto constitucional do contribuinte prevê uma série de princípios jurídicos, normas de competência e de imunidade que atuam para formar essa não obstância do exercício de direitos fundamentais por meio da tributação.

Isso é claramente sentido a partir das limitações constitucionais ao poder de tributar. Regina Helena Costa informa que a expressão “é abrangente do conjunto de princípios e das demais normas disciplinadoras da *definição* e do *exercício da competência tributária* [...] traduzidas, essencialmente, na *repartição de competências tributárias*, bem como na indicação de *princípios e imunidades*.”³¹⁴

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão relacionadas com aquilo que já foi exposto na análise do estatuto constitucional do contribuinte. São os próprios direitos fundamentais observados sob a ótica da tributação. Aliomar Baleeiro constata que “a defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar.”³¹⁵

O mesmo tratamento, todavia, não é verificado com as obrigações acessórias. Não que se esteja a defender aqui a necessidade de um regime constitucional para o tema. De modo algum. O que se espera, com efeito, é despertar para a necessidade de um “olhar constitucional”.

Se os direitos fundamentais são passíveis de serem desrespeitados por via da tributação, assim também pode ocorrer ao se averiguar as obrigações acessórias. Ainda que

³¹³ Independentemente do efetivo reconhecimento desse preceito como um princípio jurídico. O que importa ao caso é tão somente a ideia de não obstância aos direitos fundamentais.

³¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.72.

³¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.2.

pareça impossível explicar como as obrigações acessórias obstam o exercício desses direitos fundamentais ou até que ponto elas podem ser consideradas impeditivas.

Conforme sabemos, o direito de propriedade e o direito ao livre exercício da atividade econômica apresentam um âmbito de proteção estritamente normativo. Desta forma, sua conformação por si já acaba por restringir o seu exercício.

Não há direito fundamental absoluto. Todos são passíveis de sofrer alguma espécie de limitação. O cerne da questão é conseguir identificar o conteúdo de cada um deles e de que forma seu núcleo essencial encontra-se demarcado.

No caso proposto, estes reconhecimentos somente seriam possíveis mediante o confronto e a investigação de cada caso concreto. Ainda que estas dificuldades não os tornem inócuos.

Destaca-se que os efeitos dos direitos fundamentais são irradiados por todo o fluxo de produção da norma (criação, aplicação ou controle) e atingem o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

O intérprete quando se põe diante da leitura de um enunciado prescritivo deve considerar que este encontra-se inserido em um sistema jurídico que tem nos direitos fundamentais a sua pedra de toque.

Assim, oportuno reconhecer que a sua concretização somente é possível a partir da aplicação de uma série de outros princípios jurídicos, que não são considerados direitos fundamentais, mas que consistem em instrumentos adequados e eficientes à sua proteção e efetivação.

Nesse ponto, toma-se como premissa as lições de Renato Lopes Becho – ao estudar o tema da interrupção do prazo prescricional no direito tributário relacionando-o ao princípio do devido processo legal: “Talvez devêssemos ter iniciado o presente estudo pelos princípios constitucionais. Propositadamente, partimos das regras de menor hierarquia, verificamos suas leituras mais corriqueiras e agora vamos ao altiplano dos vetores do sistema.”³¹⁶

Nas trilhas dessa afirmação, necessário informar que a sistemática pretendida com a dissertação segue essa linha. Ao invés de introduzir os estudos a partir da análise dos princípios constitucionais, capazes de garantir e proteger os direitos fundamentais dos contribuintes, no que diz respeito às obrigações acessórias, optou-se por introduzir inicialmente o regramento infraconstitucional do tema.

³¹⁶ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**: teoria geral e constitucional. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.612.

De fato, analisando as normas jurídicas que orientam as obrigações acessórias, verifica-se que o dever de colaboração do particular nos termos da legislação somente pode ser exigido em casos estritamente necessários. Fora isso, a tarefa de instituição e principalmente de arrecadação e fiscalização tributária consiste numa função típica da Administração Tributária, no exercício do poder de polícia.

Essa é a situação desejável, aquilo que se espera na teoria, mas não é o que se percebe na prática. Logo, parece haver algum defeito no processo de positivação da norma.

Diante dessa quantidade de distorções e incongruências no plano da concretude, recomendável voltar-se ao plano mais alto do sistema para identificar possíveis soluções para o problema. Ao se posicionar sobre o tema, Aliomar Baleeiro afirma: “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.”³¹⁷

Nesse aspecto, a competência para instituir obrigações acessórias não é livre. É preciso respeitar todo o sistema jurídico e sua hierarquia normativa, de modo que se obedeça rigorosamente sempre o disposto em norma superior.

Para que sua instituição não desrespeite e desvirtue o ordenamento, devem ser criadas e exigidas no real e efetivo interesse da arrecadação e fiscalização tributária. Seus limites encontram-se no próprio sistema jurídico, nas normas constitucionais, dentre as quais estão, notadamente, os direitos fundamentais.

A competência para criar obrigações acessórias não confere ao Estado a possibilidade de produzir normas da maneira que quiser e com o conteúdo que desejar. Para se revelarem legais e adequadas, devem ser criadas e exigidas no verdadeiro e efetivo interesse da arrecadação e fiscalização tributária. Além disso, não se pode descuidar com os diversos princípios e limites existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Em que pese o alegado, o que parece ocorrer realmente é que se descumpre uma série de previsões legais para se assegurar a criação e a aplicação de normas mais cômodas e convenientes única e exclusivamente ao Estado. Ignora-se que essa atuação afronta totalmente os direitos fundamentais dos contribuintes, que poderiam ser observados se alguns princípios jurídicos fossem utilizados.

³¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 2.

Todo direito fundamental consubstancia um princípio jurídico, todavia a recíproca não é verdadeira, já que há hipóteses de princípios jurídicos que não podem ser considerados direitos fundamentais, mas que garantem o respeito ao núcleo essencial destes.

Dessa forma, passa-se a analisar alguns princípios que devem ser observados na criação e exigência das obrigações tributárias acessórias para que assim seja possível efetivar o direito fundamental de propriedade além do direito de liberdade, materializado no livre exercício da atividade econômica.

8.2.1 Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

As obrigações acessórias constituem a forma mais eficiente pela qual o particular colabora com a Administração Tributária na atividade de arrecadação e fiscalização dos tributos, razão pela qual não se discute a necessidade do instrumento. Não obstante, se imoderadas tornam-se insustentáveis e passam a representar, por outro lado, verdadeiras agressões ao ordenamento jurídico.

Nesse esteio, a proporcionalidade e a razoabilidade cumprem papel de suma relevância tanto para elaboração da norma que cria a obrigação como na sua aplicação pela Administração e no controle pelo Poder Judiciário.

Ainda que não se encontrem expressamente previstos na Constituição Federal, ditos princípios defluem da própria conformação do Estado brasileiro em um Estado Constitucional Democrático de Direito.

Antes de prosseguir, importante informar os motivos eleitos para tratar em um único tópico de dois princípios que, inicialmente, parecem idênticos, mas que, a rigor, em termos técnico-jurídicos, apresentam distinções sutis.

Segundo Willis Santiago Guerra Filho,

o princípio da proporcionalidade é originário do Direito Público alemão, e não pode ser confundido, como ultimamente vem acontecendo entre nós, com o princípio da razoabilidade, de origem anglo-saxônica, pois não apenas são diversos em sua destinação, como são verdadeiramente incomensuráveis.³¹⁸

Embora apresentem concepções distintas, há um intrínseco imbricamento entre eles. Em estudo sobre o tema, Luiz Carlos Branco esclarece:

O princípio da proporcionalidade contém o princípio da razoabilidade, na medida em que este consiste em apenas um dos elementos da proporcionalidade, a

³¹⁸ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Dos direitos humanos aos direitos fundamentais**. São Paulo: RCS, 2005. p.25.

adequação. É, portanto, muito mais amplo e, na medida em que possui uma lógica de regra, deve ser obedecido seus três elementos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. É o princípio que garante muito mais os direitos fundamentais. É o princípio garantidor do Estado Democrático de Direito.³¹⁹

Luiz Carlos Branco³²⁰ informa que quando utilizados pelos tribunais do país quase sempre andam juntos, como se fossem um único princípio. Por isso, acredita-se recomendável tratá-los de forma conjunta.

Além disso, a razoabilidade apresenta uma carga axiológica extremamente elevada, o que a configura como um valor mais abstrato que a própria proporcionalidade. Sua apreciação é realizada quase intuitivamente pelo intérprete diante do caso concreto, a partir das circunstâncias que o individualizam.

Comumente, sua sistematização se dá a partir de alguns elementos. Assim, ela pode ser compreendida como: I) equidade; II) congruência; III) equivalência; e IV) coerência.

A razoabilidade como equidade, nas palavras de Humberto Ávila, “exige determinada interpretação como meio de preservar a eficácia de princípios axiológicos subjacentes. Interpretação diversa das circunstâncias de fato levaria à restrição de algum princípio constitucional [...]”³²¹ No sentido de congruência, a razoabilidade pressupõe o equilíbrio da norma com as suas condições externas de aplicação, quer dizer, a realidade dos fatos deve justificar a aplicação da norma. Em sua acepção de equivalência é necessária uma relação entre a medida adotada e o critério que a dimensiona. Por fim, como coerência, a razoabilidade busca coibir a edição e aplicação de normas contraditórias.

Na verdade, se fala em razoabilidade mais como um instrumento retórico, de reforço argumentativo. O que embora não refute sua força normativa, revelam as dificuldades de sua aplicação. Uma forma de tentar driblar esse problema é fazer a sua análise em conjunto com o princípio da proporcionalidade.

Maurício Garcia Pallares Zockun informa acerca de procedimentos que permitem aferir se um ato normativo observa a razoabilidade:

(I) à verificação da ocorrência, no mundo fenomênico, do fato jurídico previsto no antecedente da norma jurídica; (II) ao exame da coerência lógica entre o fato jurídico ocorrido e a conduta formada (se a ocorrência de um fato jurídico qualquer enseja aquele específico dever-ser não moralizado ou *functor-de-functor*); (III) à identificação de proporcionalidade (princípio da proporcionalidade) entre o fato

³¹⁹ BRANCO, Luiz Carlos. **Eqüidade, proporcionalidade e razoabilidade** (doutrina e jurisprudência). São Paulo: RCS, 2006. p.29.

³²⁰ BRANCO, Luiz Carlos. **Eqüidade, proporcionalidade e razoabilidade** (doutrina e jurisprudência). São Paulo: RCS, 2006. p.138.

³²¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.196.

jurídico qualquer, que enseja a formação (automática e infalível) do *functor-de-functor*, guarda proporcionalidade com o dever-ser intraproposicional (Paulo de Barros Carvalho, Curso de direito tributário p.339-340) em suas formas modalizadas (obrigatório, permitido ou proibido); (IV) e ao atendimento da finalidade (*mens legis*) prescrita pelo ordenamento jurídico.³²²

No meio destes expedientes percebe-se o exame da proporcionalidade como uma das etapas para se averiguar a razoabilidade.

Se o princípio da proporcionalidade é uma faceta ou não da razoabilidade não importa. Com efeito, interessa compreender que enquanto este é mais valorativo, funcionando quase como um recurso argumentativo, aquele é mais tangível.

Sob o seu manto, o princípio da proporcionalidade envolve tanto a atividade legislativa de elaboração da norma, como a sua aplicação pelo agente competente e o controle pelo Judiciário.

Em linhas didáticas, Helenilson Cunha Pontes assinala:

terminologicamente, o termo proporcionalidade contém uma noção de proporção, adequação, medida justa, prudente e apropriada à necessidade exigida pelo caso presente. Proporção, no entanto, é um conceito relacionado, isto é, diz-se que algo é proporcional quando guarda uma adequada relação com alguma coisa a qual está ligado. Em suma, a idéia de proporcionalidade contém um apelo à prudência na determinação da adequada relação entre as coisas.³²³

Inegável que a proporcionalidade se apresenta com um mecanismo extremamente útil de controle à fixação e imposição de obrigações acessórias, ainda mais quando estas consistem no meio para se chegar a um fim que é uma tributação eficiente.

A própria Lei nº9.784/99 estabelece em seu artigo 2º, parágrafo único, que a Administração deve observar os critérios de adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (inciso VI); observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (inciso VIII); e adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados (inciso IX).

O sistema jurídico não fixa parâmetros abstratos para definição do que seja uma obrigação proporcional. Conforme foi visto no capítulo três, é sugerida a aplicação de um princípio denominado de capacidade colaborativa, a partir do qual a possibilidade de

³²² ZOCKUN, Maurício Garcia Pallares. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005. p.168.

³²³ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p.43.

colaboração deve ser avaliada em razão da contribuição efetivamente prestada à Administração Tributária, através de obrigações proporcionais, que estejam ao alcance dos indivíduos e não lhes cause um ônus excessivo e desnecessário.

Diante da omissão legislativa e da falta de preocupação com a excessiva instituição de obrigações acessórias, seu controle fica a cargo do judiciário, que, ao verificar obrigações desproporcionais deveria declarar a sua inaplicabilidade.

Após pesquisar algumas decisões judiciais, convém mencionar um exame de adequação proposto pelo Supremo Tribunal Federal – no julgamento da Representação nº930157 – em que se decidiu ser inconstitucional uma 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. Em outras palavras, faltou proporcionalidade à medida.

O prazo para fornecer informações à fiscalização também pode ser analisado sob esse princípio, como no caso do julgamento realizado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região em que a proporcionalidade foi aplicada para afastar uma multa lavrada pela falta de apresentação de documentos em procedimento que não conferiu prazo adequado. A interpretação foi no sentido de que a obrigação acessória não era proporcional em relação ao prazo para seu cumprimento; assim, eventual sanção se mostraria ilegítima.³²⁴

O princípio da proporcionalidade – em uma de suas vertentes – expressa a ideia de que a competência para legislar deve estar circunscrita na proporção do estritamente necessário ao cumprimento da finalidade a que está atrelada. Funciona como um instrumento de controle, pelo qual o legislador, ao escolher o meio para a consecução das finalidades constitucionais deve atentar para os meios mais adequados e proporcionais em relação aos fins perseguidos.

Evidente que é preciso respeitar o princípio da proporcionalidade na instituição das obrigações acessórias. Conteúdos jurídico-normativos que extrapolam esse preceito são inaceitáveis porque desbordam do âmbito de competência, de modo a ignorar a própria finalidade do sistema jurídico.

A proporcionalidade é composta de três elementos básicos aos quais deve observância impreterível. Uma medida proporcional deve respeitar: I) adequação; II) necessidade; e III) proporcionalidade em sentido estrito.

³²⁴ 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 autofiscal, 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).

A adequação baseia-se na averiguação da compatibilidade entre os meios eleitos e os fins buscados, ou seja, na aptidão para alcançar um resultado. Inexistente essa relação, a norma deve ser afastada por ser inapropriada, ou seja, incapaz de produzir os resultados pretendidos.

Necessário consignar a desnecessidade de se fazer um juízo de valor sobre esse meio. Em verdade, qualquer meio que promova minimamente um fim deve ser aceito. Segundo Humberto Ávila, “o exame da adequação só redundará na declaração de invalidade da medida adotada pelo Poder Público nos casos em que a incompatibilidade entre o meio e o fim for claramente manifesta. Caso contrário deve prevalecer a opção encontrada pela autoridade competente.”³²⁵

O segundo elemento é o da necessidade que, por outro lado, não dispensa a atividade de comparação e escolha. Dentre as medidas disponíveis para se atingir um fim é preciso optar por aquela menos gravosa diante dos direitos atingidos.

Por outras palavras, o exame de necessidade implica na eleição da melhor forma para alcançar o resultado almejado, quando não exista outra menos gravosa e tão eficaz quanto. De modo que não basta olhar para os fins, mas é preciso se preocupar com os meios.

Nas lições de Helenilson Cunha Pontes,

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’.³²⁶

Em estudo realizado sobre o tema – utilizando o termo razoabilidade –, Tércio Sampaio Ferraz Júnior não se descuida da necessidade exigida das obrigações acessórias ao discorrer que “o dever administrativo imposto pela lei a título de obrigação acessória há de ser indispensável (isto é, condição *necessária*) ao controle de obrigação tributária principal.”³²⁷

Sobre a análise da necessidade, há decisão do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não é possível, a pretexto de garantir um direito fundamental, exigir que se produza uma prova complementar quando já foi produzida outra suficiente.³²⁸

³²⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.213.

³²⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p.68.

³²⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e os limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: (Coord.) TORRES, Heleno Taveira. **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p.271.

³²⁸ 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

Se abstraído o caso concreto – relacionado a uma discussão de exame de DNA –, a análise dos argumentos pode ser aproveitada em benefício dos contribuintes para os casos de sobreposição de obrigações, quando a informação ou prova pretendida pela Administração já fora produzida em outra oportunidade, razão pela qual ela não se mostra necessária.

Também no julgamento do Recurso Extraordinário nº413.782/SC, cujo relator fora o Ministro Marco Aurélio, percebe-se a aplicação da necessidade para assentar como desproporcional a exigência pelo Estado de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa, nos casos em que o contribuinte se encontra em débito com o fisco, conforme se vê na ementa abaixo:

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, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado 17/03/2005, publicado 03/06/05).

Ora, por óbvio que proibir a emissão de notas fiscais em bloco à empresa devedora é uma medida que ataca frontalmente o seu direito de liberdade, inviabilizando desproporcionalmente o exercício de suas atividades econômicas.

De se imaginar a hipótese de uma empresa de grande porte que precisará a cada circulação de mercadoria requerer ao Fisco a emissão de nota fiscal avulsa. Ao que parece, o único objetivo do Estado com a medida é constranger indiretamente o contribuinte ao pagamento do tributo, sob pena de sujeitar-se à medida totalmente desproporcional e desarrazoada que não acarreta outra coisa senão a restrição de seu direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica.

Ainda que no caso a discussão se concentre no aspecto de sanção política da medida, é preciso deixar de lado a questão para seguir por outro caminho, o da análise da proporcionalidade na exigência de uma medida muito mais complexa em detrimento de outra bem menos elaborada. Colabora para isso a transcrição de trechos dos votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal Gilmar Mendes e Ellen Gracie, respectivamente:

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 ao exame 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, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado 31/03/98).

A mim afigura-se bastante suficiente a consideração de que o Estado [...] dispõe de meios outros para efetuar a cobrança e de que a fórmula adotada pelo Estado, a meu ver, não passa no teste da proporcionalidade.

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 [...] o próprio exercício de uma lícita atividade profissional da recorrente.

Verifico 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 empresa³²⁹.

Outro exemplo do exame de necessidade ocorreu quando esse mesmo Tribunal decidiu pela inconstitucionalidade da norma que previa a obrigatoriedade de pesagem de botijão de gás à vista do consumidor, não somente por consistir em obrigação excessiva 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.³³⁰

Para mais, referida exigência também violaria frontalmente o direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica, em razão de que diante de uma incumbência excessiva, o contribuinte enfrentaria sérias dificuldades financeiras.

Em todos os casos as medidas adotadas se revelaram desproporcionais diante da possibilidade de adoção de outros meios menos restritivos aos direitos fundamentais atingidos.

Por último, na proporcionalidade em sentido estrito verifica-se se a importância do fim justifica a restrição ao direito fundamental atingido. É essencial levar em conta a adoção de uma medida direcionada mais à promoção que a própria restrição do direito.

Para Helenilson Cunha Pontes:

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.³³¹

³²⁹ Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795> Acesso em: 5 ago. 2016.

³³⁰ 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: arguição 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 arguição 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. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado 01/07/93, DJ 01/10/93).

³³¹ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p.70.

Trata-se de um juízo valorativo entre as desvantagens dos meios e as vantagens dos fins para chegar a uma otimização dentre as possibilidades jurídicas. Assim, diante dos casos de fiscalização tributária, é indispensável buscar um ponto de equilíbrio entre os direitos fundamentais e o direito da Administração de fiscalizar e arrecadar os tributos. Um direito fundamental nunca pode ser excessivamente restringido, ainda quando previsto em norma formalmente válida.

A esta altura já se percebe que as obrigações acessórias não constituem um fim em si mesmo. Sua função não é arrecadatória, mas sempre instrumental, da qual decorre a necessidade de se estipular obrigações proporcionais ao fim almejado.

Imperioso assentar que não basta à obrigação acessória estar embasada no interesse da arrecadação e fiscalização tributária, se não forem acatados os ditames constitucionais, em especial os direitos fundamentais. Da mesma forma que de nada adianta estarem em consonância com estes se não atendidos aqueles requisitos.

Pautado nos ensinamentos de Konrad Hesse, depreende-se:

A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional em sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.³³²

Diante de todas essas ponderações, a norma que veicula uma obrigação acessória será adequada quando propícia aos interesses da arrecadação e fiscalização tributária; necessária quando indispensável e o menos onerosa possível para os particulares obrigados ao seu cumprimento; e proporcional quando a relevância do fim almejado com a obrigação acessória justificar tamanha restrição aos direitos fundamentais.

Relembra-se o exemplo das obrigações acessórias impostas aos contribuintes de ICMS, quando especificamente abordou-se o SPED – através da EFC ICMS/IPI – instituído pela Receita Federal e o SEF existente no Estado de Pernambuco.

Conforme visto, ainda que os contribuintes pernambucanos de ICMS estejam dispensados do cumprimento das obrigações acessórias via SPED, haverá algumas situações – como, por exemplo, quando esse mesmo contribuinte também deve recolher o IPI ou caso ele esteja localizado em outro Estado, mas possua Inscrição Estadual de substituto tributário em

³³² HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998. p.256.

Pernambuco – será necessário prestar informações em ambos os sistemas, caracterizando a a duplicidade de declarações.

Embora adequadas aos fins de colaboração para com a Administração, elas não se revelam necessárias, razão pela qual essa exigência em duplicidade deveria ser evitada. Não somente porque isso representaria um custo adicional à empresa, mas porque é possível cumprir a obrigação através de uma única obrigação muito menos gravosa aos seus direitos.

Ademais, é possível imaginar outras situações, como exigir o cumprimento de uma mesma obrigação acessória diversas vezes de uma mesma empresa. Embora adequada na prestação de certa informação, mesmo quando necessária, como não existe outro meio para cumprir a medida, poderá implicar um ônus desproporcional que acabará atingindo injustificadamente em cheio os direitos dos contribuintes.

Em ambas as circunstâncias verifica-se uma instituição abusiva de obrigações tributárias acessórias, com o nítido objetivo de satisfazer exclusivamente a conveniência e a comodidade da Administração Tributária, a partir da transferência ilegítima de atribuições, cuja responsabilidade deveria recair sobre ela.

Renato Lopes Becho aponta:

A alcançada eficiência na arrecadação, muito bem vinda e imprescindível para o avanço social, a redução das desigualdades econômicas, a manutenção da máquina pública e o pagamento da pesada dívida pública, tem que ser acompanhada pelo tratamento digno e eficiente às demandas daqueles que suportam o peso dos tributos. Sobre eles não deve pesar, também, excessos burocráticos sem importância e inúteis para o Estado, assim como a eficiência em atendê-los tem que ser exemplar, como exemplar é a arrecadação³³³.

Nesse sentido, o princípio da proporcionalidade, instrumento de garantia do Estado Constitucional de Direito, limita as leis que restringem os direitos fundamentais, e é traduzido numa vedação de excesso diante de intervenções desarrazoadas e desproporcionais, assegurando, assim, a proteção e o respeito ao seu núcleo essencial.

Ainda que mencionados direitos possam ser restringíveis, não podem ser atingidos naquela parcela do âmbito de proteção sem a qual deixariam de ser reconhecidos como fundamentais, quando então perderiam a sua eficácia.

A sobreposição de obrigações acessórias e a instituição excessiva atingem de tal forma a propriedade das empresas, em razão dos custos exigidos com o seu cumprimento, bem como o exercício de suas atividades econômicas (diante da quantidade de deveres que precisam

³³³ BECHO, Renato Lopes. Direitos e deveres da administração tributária à luz dos direitos humanos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** nº171. São Paulo: Dialética, 2009. p.108-109.

cumprir, quando deveriam estar preocupadas com o desempenho de suas atividades essenciais), que desvirtuam totalmente a ideia de Estado Constitucional Democrático de Direito que tem dentre os seus fundamentos a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, além do objetivo fundamental de garantir o desenvolvimento nacional.

9 CONCLUSÕES

1. Para o direito tributário, o contribuinte vem antes da própria preocupação com a instituição, arrecadação e fiscalização do tributo. A sua proteção diante da sede arrecadatória do Estado é a razão de ser desse ramo do direito.

2. Essa constatação decorre da própria compreensão do direito, que tem passado por profundas mudanças nos últimos tempos. A partir das várias concepções filosóficas a respeito desse objeto, chega-se ao entendimento de que o objeto da relação jurídico-tributária deve ser o contribuinte e não mais o tributo.

3. O Código Tributário Nacional não impõe aos cidadãos apenas a obrigação de pagar o tributo. Muitas vezes o particular é chamado a cumprir com obrigações outras que não implicam no recolhimento de qualquer quantia pecuniária, mas decorrem do dever de colaboração. A obrigação acessória é um dever do cidadão e uma necessidade do Estado.

4. Não há como negar que as obrigações acessórias são realmente necessárias aos interesses da Administração Tributária. O que se pretende combater são os custos operacionais – ou a carga burocrática – inerentes a estes deveres que não podem ser superiores aos encargos já suportados com a tributação, além da complexidade e da excessiva quantidade de obrigações, que não pode inviabilizar a própria atividade econômica desenvolvida pelo particular.

5. As obrigações acessórias estão contidas no que se denomina custos de conformidade e diz respeito a tudo aquilo que é despendido pelo contribuinte para o cumprimento de todas as formalidades exigidas pela legislação, em outras palavras, os recursos empregados para operar o sistema tributário.

6. O artigo 113 do CTN ao prescrever que as obrigações acessórias serão exigidas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos não pode ser interpretado literalmente. Na verdade, não se trata de um interesse indeterminado, apto a conferir amplos poderes ao Estado.

7. Todavia, o que se verifica é que a Administração, ciente de suas limitações, passa a delegar uma série de funções preparatórias ou necessárias aos atos de fiscalização para os próprios particulares. Como resultado, tais sujeitos são cada vez mais submetidos ao preenchimento de inúmeros documentos fiscais, supostamente justificados no interesse público.

8. O interesse público não pode ser instrumento para imposição de pretensões excessivas. Isso porque a verdadeira razão de existir do Estado é a própria satisfação da

vontade da coletividade. Ainda que cada indivíduo seja parte de um todo, ele não pode ser considerado mero instrumento desse todo. Por certo, cada indivíduo é um fim em si mesmo, de modo que a função do Estado é atender aos interesses humanos, a justiça social, o bem comum.

9. A possibilidade de colaboração deve ser avaliada a partir das condições apresentadas pelo sujeito de contribuir efetivamente com a Administração Tributária, com obrigações que estejam ao seu alcance e não lhe cause um ônus excessivo e desnecessário. Isso implica na proibição de se exigir declarações ou informações em duplicidade, o que se denomina sobreposição de obrigações acessórias.

10. Para não desrespeitar nem desvirtuar a ótica do sistema, as obrigações acessórias precisam ser instituídas e exigidas com uma finalidade específica e bem delimitada. Elas precisam ser imprescindíveis e seus limites estão no próprio sistema jurídico, nas normas constitucionais, dentre as quais, os direitos fundamentais.

11. Com a primazia do Estado Constitucional Democrático de Direito, os direitos fundamentais passaram a dispor de uma dimensão jurídico-objetiva extremamente relevante. A função precípua dos direitos fundamentais é criar e conservar os pressupostos essenciais a uma vida livre e digna, o que, sem dúvida, consiste em uma das conquistas mais expressivas dos cidadãos nos últimos tempos.

12. A atividade tributária mexe com um dos direitos fundamentais mais básicos do indivíduo que é o direito de propriedade, elencado pelos artigos 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, da Constituição Federal. Além disso, também acaba atingindo indiretamente o direito de liberdade, como, por exemplo, quando restringe o direito à livre iniciativa e ao livre exercício de qualquer atividade econômica, previstos no *caput* e no parágrafo único do artigo 170, respectivamente.

13. A garantia da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da instituição de obrigações acessórias é representada pelas normas que garantem o exercício dos direitos de propriedade e liberdade – através do livre exercício da atividade econômica.

14. Dentre elas, encontra-se uma série de princípios jurídicos, que não são considerados direitos fundamentais, mas que consistem em instrumentos adequados e eficientes à sua proteção e efetivação.

15. Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade cumprem um papel de suma relevância tanto na elaboração da norma que cria a obrigação, como na sua aplicação pela administração e no controle pelo Poder Judiciário.

16. O exame da razoabilidade é realizado quase intuitivamente pelo intérprete diante do caso concreto e a partir da análise de alguns elementos: I) equidade; II) congruência; III) equivalência; e IV) coerência.

17. A proporcionalidade é composta por três elementos básicos aos quais deve observância impreterível. Assim, uma medida considerada proporcional deve respeitar: I) adequação; II) necessidade; e III) proporcionalidade em sentido estrito.

18. As obrigações acessórias não constituem um fim em si mesmo. Sua função não é arrecadatória, mas sempre instrumental, da qual decorre a necessidade de se estipular obrigações proporcionais ao fim almejado. Não basta à obrigação acessória estar embasada no interesse da arrecadação e fiscalização tributária se não são acatados os ditames constitucionais, em especial os direitos fundamentais. Da mesma forma que de nada adianta estarem em consonância com estes se não atendidos aqueles requisitos.

19. A norma que veicula uma obrigação acessória será adequada quando propícia aos interesses da arrecadação e fiscalização tributária; necessária quando indispensável e o menos onerosa possível para os particulares obrigados ao seu cumprimento; e proporcional quando a relevância do fim almejado com a obrigação acessória justificar tamanha restrição aos direitos fundamentais.

20. Um caso de sobreposição de obrigações acessórias verificado neste estudo foi o das obrigações acessórias exigidas dos contribuintes de ICMS e IPI localizados no Estado de Pernambuco submetidos tanto ao SEF como ao SPED – através da EFD ICMS/IPI. Ainda que sejam adequadas aos fins de colaboração para com a Administração, elas não se revelam necessárias, razão pela qual essa exigência em duplicidade deveria ser evitada. Não somente porque isso representaria um custo adicional para a empresa, mas porque é possível cumprir a obrigação através de uma única obrigação muito menos gravosa aos seus direitos.

21. Para a circunstância, verifica-se uma instituição abusiva de obrigações tributárias acessórias, com o nítido objetivo de satisfazer exclusivamente a conveniência e a comodidade da Administração Tributária, a partir da transferência ilegítima de atribuições, cuja responsabilidade deveria recair sobre ela.

22. A sobreposição de obrigações acessórias e a sua instituição em excesso acabam atingindo de tal forma a propriedade das empresas (em razão dos custos exigidos com o seu cumprimento, bem como o exercício de suas atividades econômicas diante da quantidade de deveres que precisam cumprir quando deveriam estar preocupadas com o desempenho de suas atividades essenciais) que desvirtuam totalmente a ideia de Estado Constitucional Democrático de Direito que tem como dois de seus fundamentos a dignidade da pessoa

humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, além do objetivo fundamental de garantir o desenvolvimento nacional.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. Comentários ao paper de Sulamis Dain sobre Reforma Tributária. In: **Revista Econômica**, Rio de Janeiro, v.7, nº2, 2005.

ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. **Tributação no Brasil e o imposto único**. São Paulo: Makron Books, 1994.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 18.ed. São Paulo: Verbatim, 2014.

ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. In: **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v.62, n.2, 1967.

_____. Lançamento – procedimento regrado: discricionariedade na investigação e levantamento de dados. Esclarecimentos e informações do contribuinte. Impossibilidade jurídica da presunção quando a lei requer prova. In: **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, São Paulo: RT, 1978.

_____. **Noções de direito tributário**. São Paulo: RT, 1971.

_____. **República e Constituição**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: RT, 1978.

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: (Orgs.) GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: (Orgs.) PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito**

financeiro e tributário – estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAPTISTA, Patrícia. Os limites constitucionais à autotutela administrativa: o dever de observância do contraditório e da ampla defesa antes da anulação de um ato administrativo ilegal e seus parâmetros. In: (Org.) BARROSO, Luís Roberto. **A reconstrução democrática do direito público no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. O Estado contemporâneo, os direitos fundamentais e a redefinição da supremacia do interesse público. In: **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

_____. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: **Boletim de direito administrativo**, ano 23, v.1, São Paulo: NDJ, 2007.

_____. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: (Coord.) ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº230, São Paulo: Dialética, 2014.

_____. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Lições de direito tributário**: teoria geral e constitucional. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Direitos e deveres da administração tributária à luz dos direitos humanos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** nº171. São Paulo: Dialética, 2009.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das obrigações**. Rio de Janeiro: Rio, 1977.

BEZNOS, Clóvis. **Poder de polícia**. São Paulo: RT, 1979.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. **Teoria da norma jurídica**. 4.ed. São Paulo: Edipro, 2008.

_____. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.4, 1978.

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

BRANCO, Luiz Carlos. **Equidade, proporcionalidade e razoabilidade** (doutrina e jurisprudência). São Paulo: RCS, 2006.

CAMMAROSANO, Márcio. **O princípio constitucional da moralidade e o exercício da função administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra, 1991.

CARACIOLLO, Ricardo. **El sistema jurídico: problemas actuales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1998.

CARDOSO, Cassiano Pereira. **Princípios gerais do direito**. Passo Fundo: UPF, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

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

_____. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1981.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Cristiano. Deveres instrumentais e custos de transação. In: **III Congresso nacional de estudos tributários: interpretação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: **Constructivismo lógico-semântico**. v.1. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Curso de direito tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método.** 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. Obrigações tributárias e deveres instrumentais: definições, sentidos, estruturas internas e limites conceituais. In: **Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba.** São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. In: **Revista de direito tributário**, São Paulo, v.7-8, 1979

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Dignidade da pessoa humana: o princípio dos princípios constitucionais. In: (Orgs.) FIGUEIREDO, Marcelo; PONTES FILHO, Valmir. **Estudos de direito público em homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello.** São Paulo: Malheiros, 2006.

CAVALLI, Cássio Machado. A compreensão jurídica do dever de razoabilidade. In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, nº50, São Paulo: RT, 2005.

CEZAROTI, Guilherme. Aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias. Razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº148 São Paulo: Dialética, 2008.

DE CICCIO, Cláudio. **História do pensamento jurídico da filosofia do direito.** 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. O princípio da moralidade administrativa na tributação. In: (Org.) FIGUEIREDO, Marcelo; PONTES FILHO, Valmir. **Estudos de direito público em homenagem ao professor Celso Antônio Bandeira de Mello.** São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte.** São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF.** 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 28.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DÍAZ, José Ortiz. El horizonte de las administraciones públicas en el cambio de siglo: algunas consideraciones de cara al año 2000. In: (Coord.) WAGNER, Francisco Sosa. **El derecho administrativo en el umbral del siglo XXI: homenaje al Profesor Dr. Ramón Martín Mateo.** Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais.** São Paulo: RT, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica, à lógica jurídica, norma jurídica e aplicação do direito. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Curso de direito civil brasileiro**. v.2: teoria geral das obrigações. 29.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de; FERNÁNDEZ, Tomás-Rámon. **Curso de derecho administrativo**. 7.ed. Madrid: Civitas, 2000.

ESCOLA, Hector Jorge. El interés público como fundamento del derecho administrativo, 1989, p.31 apud DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discrecionalidade administrativa na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo. (Coord.) Vladimir Passos de Freitas. 2.ed. São Paulo: RT, 2004.

_____. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96), ISS (DL 406/68), IPVA. Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: RT, 1999.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão e dominação. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. Obrigação tributária acessória e os limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: (Coord.) TORRES, Heleno Taveira. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. El principio de legalidad y la reserva de ley. In: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

FRANCO, Francisco Manoel de Mello; HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

FRANÇA, Rubens Limongi. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977.

FREITAS, Juarez. **Discrecionalidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002.

GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública**: o conteúdo dogmático da moralidade administrativa. São Paulo: Malheiros, 2002.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. v.2: teoria geral das obrigações. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. São Paulo: Malheiros, 2014.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Dos direitos humanos aos direitos fundamentais**. São Paulo: RCS, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In: **III Congresso nacional de estudos tributários**: interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006.

JANINI, Tiago Cappi. **Direito tributário eletrônico**: sped e os direitos fundamentais do contribuinte. Curitiba: Juruá, 2014.

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

JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário In: **Revista de direito tributário**, São Paulo, v.67, 1996.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LIMA, Edson Sampaio. **Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED no Brasil**. 107 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. In: **Revista dialética de direito tributário**, nº24, São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: (Coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: RT, 2006.

_____. Fato gerador da obrigação acessória. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº96, São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A antiga e sempre atual questão da submissão do poder público à jurisdição. In: **Revista dialética de direito processual** nº1. São Paulo: Dialética, 2003.

MANCHESTER, Colin; SALTER, David. Manchester and Selter on exploring the law: the dynamics of precedent and statutory interpretation, 2011. In: BECHO, Renato Lopes. **O direito concorrencial na aproximação entre o civil law e o common law** (aguardando publicação).

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Thomson Learning, 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme. **A ética dos precedentes**: justificativa do Novo CPC. 2.ed. São Paulo: RT, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v.8, n.43, mar.-abr., 2014.

_____. O princípio da moralidade no direito tributário. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v.204, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Grandes temas de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Ato administrativo e direitos dos administrados**. São Paulo: RT, 1981.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Curso de direito constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Por uma visão jusfundamental do tributo. In: (Org.) PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário** – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Multas tributárias – efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: (Coord.) FISCHER, Octávio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies, fontes e espécies de obrigações. Parte especial. Atualização e notas de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, t.XXII.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. v.4: direito das obrigações – parte 1. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 1982.

MONTESQUIEU, Barão de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. São Paulo: Dialética, 1999.

MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

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

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, v.3, n.2, 2002.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Improbidade administrativa: alguns aspectos controvertidos. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v.235, 2004.

OSÓRIO, Fábio Medina. Existe uma supremacia do interesse público sobre o privado no direito administrativo brasileiro? **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.88, n.770, dez.1999.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

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

_____. **Direito Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009

PEREIRA, Luciano de Almeida. Breves anotações acerca da obrigação acessória. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.86, 2009.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. O direito ao silêncio no direito tributário. In: (Coord.) FISCHER, Octávio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

REZENDE, Fernando. **Integração regional e harmonização tributária**: a perspectiva brasileira. Disponível em: <https://publications.iadb.org>. Acesso em: 19 jul. 2016.

ROCHA, Carmén Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SANDFORD, Cedric. Administrative and compliance costs of taxation. In: BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: RT; Fiscosoft, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SARMENTO, Daniel. Supremacia do interesse público? As colisões entre direitos fundamentais e interesses da coletividade. In: (Coords.) ARAGÃO, Alexandre Santos; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SERRANO, Pedro Estevam Alves Pinto. **O desvio de poder na função legislativa**. São Paulo: FTD, 1997.

SILVA, José Afonso da. **Sistema tributário constitucional**. São Paulo: RT, 1975.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 38.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SIMÕES, Braulio Bata. **Execução fiscal e dignidade da pessoa humana**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

SOARES, Guido Fernando Silva. **Common law** – introdução ao direito nos EUA. São Paulo: RT, 1999.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Obrigação tributária acessória. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.36, 1986.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Direitos humanos e estatuto do contribuinte. In: (Coord.) CARVALHO, Paulo de Barros. **Tratado de derecho tributário**. Lima: Palestra, 2003.

_____. A cidadania fiscal múltipla. In: (Org.) REZENDE, Condorcet. **Estudos tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

UCKMAR, Victor. Direito Tributário e Tecnologia. In: (Coord.) MARINS, James. **Tributação e tecnologia**. Curitiba: Juruá, 2002.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4.ed. São Paulo: RT, 2000.

_____. Sobre o conceito de direito. In: **Escritos jurídicos e filosóficos**. v.1. São Paulo: Axis mundo, 2003.

_____. Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento. In: **Escritos jurídicos e filosóficos**. v.2. São Paulo: Axis mundo, 2003.

WORLD BANK 2016. Doing Business 2016: measuring regulatory quality and efficiency. Washington, DC: World Bank. DOI: 10.1596/978-1-4648-0667-4. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org>. Acesso em: 25 mar.2016.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.

ZAGO, Livia Maria Armentano Koenigstein. **O princípio da impessoalidade**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

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

REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. Disponível em: <https://publications.iadb.org>. Acesso em: 19 jul. 2016.

_____. Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=546417> Acesso em: 25 jun. 2016.

_____. Receita Federal. **Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano calendário de 2016**: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário. Resultados de 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf>. Acesso em: 20 jun.2016.

_____. **Receita Federal. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital (EFD)**. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj_002_09.htm. Acesso em: 05 jul.2016.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. Disponível em: <http://www.congreso.es>. Acesso em: 12 jul. 2016.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 12 jul. 2016).

CONSTITUTION SOCIETY. Disponível em: http://www.constitution.org/lrev/owh/path_law.htm Acesso em: 4 jul. 2016.

DOING BUSINESS 2016. MEASURING REGULATORY QUALITY AND EFFICIENCY Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>. Acesso em: 1 mar.2016.

EUROPEAN Parliament. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf. Acesso em: 10 jul.2016.

GUASTINI, Ricardo. **La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico**: el caso italiano. p.153. Disponível em: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/22/11.pdf> Acesso em: 7 mar.2016.

HAIDAR, Raul. **Confisco acessório**. Multas fiscais desafiam limites da proporcionalidade. **Conjur**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-jan-12/multas-fiscais-abusivas-desafiam-limites-proporcionalidade>. Acesso em: 17 jun.2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em: 6 jul.2016.

IRAN ONLINE. Disponível em: <http://www.iranonline.com/iran/iran-info/government/constitution-1.html>. Acesso em: 15 mar.2016.

REDE JORNAL CONTÁBIL. Disponível em: <http://www.jornalcontabil.com.br/?p=4704> Acesso em: 15 jun. 2016.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/14876/livros/Livro1_Art_63a230.htm#art63. Acesso em: 2 jul.2016.

THOMSOM REUTERS. **Reforma tributária viável**. Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias. Por Andressa Guimarães Torquato F. Rêgo. Artigo elaborado no Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5hnf/reforma-tributaria-viavel-obrigacoes-acessorias-e-sped-problemas-e-solucoes-para-uma-efetiva-simplificacao-das-obrigacoes-tributarias-acessorias-andressa-guimaraes-torquato-f-rego>. Acesso em: 20 jun.2016.

UNITED FOR HUMAN RIGHTS. Disponível em: <http://www.humanrights.com/pt/what-are-human-rights/universal-declaration-of-human-rights/preamble.html>. Acesso em: 5 mar. 2016.

VATICANO. **Discurso do Papa Bento XVI aos membros da Comissão Teológica Internacional**. 5 out.2007. Disponível em: https://w2.vatican.va/content/benedict-xvi/pt/speeches/2007/october/documents/hf_ben-xvi_spe_20071005_cti.html. Acesso em: 5 jul. 2016.

REFERÊNCIAS NORMATIVAS

(Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT)

ABNT NBR 6027: 2012 – Informação e documentação – Informação e documentação – Sumário – Apresentação

ABNT NBR 14724:2011 – Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação

ABNT NBR 15287: 2011 – Informação e documentação – Projetos de pesquisa – Apresentação

ABNT NBR 6034: 2005 – Informação e documentação – Índice – Apresentação

ABNT NBR 12225: 2004 – Informação e documentação – Lombada – Apresentação

ABNT NBR 6024: 2003 – Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito – Apresentação

ABNT NBR 6028: 2003 – Informação e documentação – Resumo – Apresentação

ABNT NBR 10520: 2002 – Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação

ABNT NBR 6023: 2002 – Informação e documentação – Referências – Elaboração