

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* –
MESTRADO EM DIREITOS E GARANTIAS
FUNDAMENTAIS**

HENRIQUE DA CUNHA TAVARES

**OS LIMITES PARA INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÕES
TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS À LUZ DO PRINCÍPIO DA
PROPORCIONALIDADE E DO DEVER FUNDAMENTAL DE
CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS**

VITÓRIA
2013

HENRIQUE DA CUNHA TAVARES

**OS LIMITES PARA INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÕES
TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS À LUZ DO PRINCÍPIO DA
PROPORCIONALIDADE E DO DEVER FUNDAMENTAL DE
CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.
Orientador: Dr. Adriano Sant'Ana Pedra

VITÓRIA
2013

HENRIQUE DA CUNHA TAVARES

**OS LIMITES PARA INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÕES
TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS À LUZ DO PRINCÍPIO DA
PROPORCIONALIDADE E DO DEVER FUNDAMENTAL DE
CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Dr. Adriano Sant'Ana Pedra

Aprovada em ____ de _____ de _____.

COMISSÃO EXAMINADORA

Profº Dr. Adriano Sant'Ana Pedra
Faculdade de Direito de Vitória
Orientador

Profº Dr. Daury Cesar Fabriz
Faculdade de Direito de Vitória

Profº Dr. José Casalta Nabais
Faculdade de Direito de Coimbra

Dedico todos os anos de estudo e este trabalho aos meus pais, Ubirajara Tavares Dias e Maria Aparecida Cunha Tavares, com amor infinito e eterna gratidão.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida e, enfim, por tudo.

Aos meus pais pelo exemplo de honestidade, perseverança, respeito ao ser humano e fé.

Aos meus irmãos, Gustavo e Alexandre e aos meus amigos do escritório Tavares e Giro Advocacia, especialmente meu sócio-irmão Atílio, pelo incondicional apoio: sem vocês eu não teria conseguido.

A Flávia, por todo amor e compreensão.

Ao meu orientador, Adriano Sant'Ana Pedra, por todo apoio.

Aos amigos de Mestrado, importantíssimos na caminhada. As amizades construídas, sem dúvida, estão entre os grandes prêmios do período do curso.

A todos os professores que por minha vida passaram e de algum modo contribuíram para esta realização.

A Faculdade de Direito de Vitória (FDV), a todos os seus docentes e funcionários, pelo ensino de qualidade que permitiu-me conquistar o título de Mestre em Direito.

“As longas leis são calamidades públicas. A monarquia se afogava nas leis; e visto que todas as paixões e as vontades dos senhores se tornavam leis, não havia mais entendimento. São necessárias poucas leis. Onde elas são muitas, o povo é escravo...Aquele que dá ao povo demasiadas leis é um tirano”
(Saint-Just, filósofo da Revolução Francesa)

RESUMO

O cumprimento do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos é essencial, em estados fiscais como o Brasil, para a arrecadação dos recursos financeiros necessários à concretização dos direitos fundamentais. As obrigações tributárias acessórias desempenham um importante papel na fiscalização do cumprimento desse dever. Nos últimos dez anos, assistiu-se, no Brasil, um aumento exponencial das obrigações tributárias acessórias, em um claro intuito de transferir, para os particulares, a tarefa estatal de administração, gestão e fiscalização de tributos. Contudo, toda obrigação tributária acessória atinge, em maior ou menor medida, direitos fundamentais ligados à liberdade e a propriedade dos particulares. Motivado pela inflação das obrigações tributárias acessórias e sua repercussão nos direitos fundamentais das pessoas, o trabalho buscou identificar quais são os limites constitucionais à instituição dessas obrigações. Para tanto, utilizando o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica, foram analisados alguns princípios e regras constitucionais aplicáveis à relação jurídica tributária mantida entre o Estado e o particular. Ao final, tais princípios e regras foram ponderados, por meio do princípio da proporcionalidade, com algumas hipóteses concretas de obrigações acessórias. A partir dessas ponderações, foram extraídos limites que devem ser observados para a instituição de obrigações tributárias acessórias proporcionais. Concluiu-se que: 1) são inconstitucionais as obrigações tributárias acessórias, assim como as sanções delas decorrentes, que sejam inúteis para atingir a finalidade de auxiliar na arrecadação e fiscalização de tributos; 2) toda obrigação tributária acessória desnecessária é excessivamente onerosa, e, portanto, inconstitucional; 3) são inconstitucionais as obrigações tributárias acessórias cuja afetação jusfundamental por elas provocada seja desproporcional, em *sentido estrito*, aos benefícios delas decorrentes para o interesse da cobrança e fiscalização dos tributos. As fontes bibliográficas, os objetivos, hipóteses e conclusões da pesquisa, reforçam que o trabalho tem aderência à linha de pesquisa dos direitos e garantias fundamentais.

Palavras-chave: dever fundamental. Direito fundamental. Obrigação tributária acessória. Limites constitucionais. Proporcionalidade.

ABSTRACT

The accomplishment of the fundamental duty to contribute to public spending is essential, in tax states like Brazil, for collection the financial resources needed to materialize the fundamental rights. The accessory tax obligations play an important role in the enforcement of this duty. The last ten years have seen, in Brazil , an exponential increase in accessory tax obligations, in a clear intent to transfer, for individuals, the task of state administration, management and supervision of taxes. All ancillary tax liability reaches, a greater or lesser extent, fundamental rights attached to liberty and property of individuals. Motivated by inflation of accessory tax obligations and their impact on fundamental rights of the people, the study sought to identify which are the constitutional limits to the imposition of these obligations. To do so, using the deductive method and literature, some constitutional principles and rules applicable to the tax legal relationship maintained between the state and private were analyzed. Finally, these principles and rules have been weighted by means of the principle of proportionality, with some concrete hypotheses accessory tax obligations . From these considerations, limits that must be observed for the imposition of accessory tax obligations proportionate were extracted. It was concluded that: 1) are unconstitutional, accessory tax obligations, as well as the penalties resulting from them, they are useless to achieve the purpose of assisting in the collection and enforcement of taxes; 2) any accessory tax obligation unnecessary is excessively burdensome, and therefore unconstitutional; 3) are unconstitutional, accessory tax obligations that the jusfundamental affectation caused by it is disproportionate, in the strict sense, to her profit for the interest of the collection and enforcement of taxes . Bibliographical sources, objectives , hypotheses and research findings reinforce that work has adhesion to search for fundamental rights.

Keywords: fundamental duty. Constitutional right. Accessory tax obligations. Constitutional limits. Proportionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. A ERA DOS DIREITOS E OS DEVERES FUNDAMENTAIS.....	14
1.1 DEVERES FUNDAMENTAIS E A CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS.....	19
1.2 O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR PARA OS GASTOS PÚBLICOS.....	23
1.3 O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS E O SUBSISTEMA DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	28
2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA.....	30
2.1 NATUREZA JURÍDICA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA.....	35
2.1.1 Obrigação ou dever?.....	37
2.1.1.1 Transitoriedade.....	39
2.1.1.2 Patrimonialidade.....	41
2.1.2 Acessória ou instrumental?.....	45
2.2 O CRESCENTE PROTAGONISMO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E A NECESSIDADE DE FIXAR CRITÉRIOS PARA SUA INSTITUIÇÃO.....	48
3 OS PRINCÍPIOS E AS REGRAS CONSTITUCIONAIS LIMITADORAS DO PODER DE TRIBUTAR E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS.....	59
3.1 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	60
3.1.1 Regras e princípios segundo Robert Alexy.....	64
3.1.2 Colisões entre princípios e conflitos entre regras.....	66
3.1.2.1 O conflito entre regras.....	67
3.1.2.2 A colisão entre princípios.....	70
3.2 OS PRINCÍPIOS E AS REGRAS CONSTITUCIONAIS APLICADAS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS.....	73
3.2.1 Princípio federativo.....	78
3.2.2 Princípio da segurança jurídica.....	82
3.2.2.1 Segurança jurídica e a regra da legalidade.....	84

3.2.2.2. Segurança jurídica e a clareza, certeza e objetividade das normas.....	86
3.2.2.3. Segurança jurídica e tempo: regra da irretroatividade e anterioridade.....	89
3.2.3 Princípio da livre iniciativa e princípio da propriedade.....	94
3.2.4 Princípio da capacidade contributiva e princípio da igualdade.....	102
3.2.5 Direitos de personalidade.....	105
3.2.6 Regra da legalidade.....	111
3.3 A PROPORCIONALIDADE DAS NORMAS INSTITUIDORAS DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS.....	117
3.3.1 O princípio da proporcionalidade e sua utilização no direito tributário.....	121
3.3.1.1 As objeções à aplicação da proporcionalidade em direito tributário.....	123
3.3.1.2 A construção teórica de Robert Alexy.....	124
4. OS LIMITES PARA INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS.....	127
4.1 VEDAÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS INADEQUADAS...129	
4.1.1 Obrigações tributárias acessórias inúteis.....	131
4.1.2 Vedação de sanções inadequadas em relação à finalidade da obrigação tributária acessória ou inadequação da própria sanção.....	135
4.2 VEDAÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS EXCESSIVAMENTE ONEROSAS.....	141
4.2.1 Obrigações tributárias acessórias excessivamente onerosas por desnecessárias...143	
4.2.2 Obrigações tributárias acessórias excessivamente onerosas por desproporcionais em sentido estrito.....	147
CONCLUSÃO.....	151
REFERÊNCIAS	156

INTRODUÇÃO

Ao abdicar da exploração direta de atividade econômica, reservando esse direito primordialmente à iniciativa privada (artigo 173, CF)¹, o Brasil constitucionalizou sua característica de Estado Fiscal, isto é, aquele cujas necessidades financeiras são cobertas principalmente por tributos. Esta, aliás, é a realidade financeira da maioria dos países na contemporaneidade, em contraposição aos estados patrimoniais (ou proprietários) e aos estados empresários (ou empresariais), comuns em outras épocas da história.

Caracterizando-se o Brasil como Estado fiscal, os recursos necessários à sua manutenção, inclusive para o custeio dos direitos e garantias constitucionais, dar-se-ão, essencialmente, através da arrecadação de tributos, ou seja, do cumprimento, por toda a sociedade, do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

A contribuição dos particulares à obtenção dos recursos necessários para fazer face às despesas públicas, contudo, não se resume ao pagamento do tributo. O fenômeno da tributação compreende, além da contribuição em dinheiro – denominada de obrigação tributária principal –, também contribuições comportamentais dos particulares, vale dizer, o cumprimento de prestações de fazer e não fazer no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos, denominadas pelo Código Tributário Nacional de obrigações tributárias acessórias.

As obrigações tributárias acessórias materializam-se naquelas prestações positivas (emitir nota fiscal, apresentar declaração com informações econômicas e fiscais, escriturar livros, etc.) e negativas (não impedir o acesso da fiscalização aos livros e documentos fiscais, não transportar mercadoria desacompanhada de documento fiscal, etc.) impostas aos contribuintes e a terceiros, que têm por objetivo auxiliar na concretização do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

As obrigações tributárias acessórias nunca foram e certamente ainda não são a grande preocupação da doutrina, que sempre se ocupou com mais acuidade do estudo da obrigação

¹ *In verbis*: “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”

principal: pagar o tributo. Por esse motivo, fora a construção doutrinária em torno de sua classificação e natureza jurídica, não se tem muitos estudos acerca das obrigações acessórias, principalmente considerando sua formatação atual.

Contudo, é cada vez maior o protagonismo das obrigações acessórias e sua importância na relação jurídica tributária, bem como sua relevância, inclusive econômica, para os particulares, haja vista o acúmulo gradativo e constante de novas obrigações acessórias impostas aos contribuintes e aos terceiros.

O que se vê, atualmente, – nas três esferas da Federação brasileira – é a entrega aos particulares (contribuintes e terceiros) de parte significativa das tarefas de administração, gestão e até mesmo fiscalização dos tributos, por meio da instituição de centenas de diferentes obrigações acessórias, convertendo progressivamente os particulares e suas organizações em verdadeiras administrações tributárias, que prestam, às suas próprias expensas, sob risco iminente de pesadas penalidades, um serviço ao poder público.

Basta verificar que os principais tributos são atualmente constituídos originalmente pelo próprio contribuinte, como consequência do cumprimento de obrigações acessórias a ele impostas. O Imposto de Renda, as principais contribuições sociais, o Imposto de competência dos Estados sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto municipal Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), dentre outros, são exemplos de tributos em que o contribuinte tem a obrigação de calcular, recolher aos cofres públicos e transmitir a declaração por meio eletrônico, que vai levar as informações do tributo até o sistema da fiscalização. Tudo isso, dentro de um sistema tributário extremamente complexo, como é o brasileiro, e sem qualquer participação do Estado, a quem é reservado o poder de análise da correção dos procedimentos realizados pelo contribuinte, ou por terceiro, dentro do prazo decadencial de cinco anos.

O Banco Mundial realiza, anualmente, há dez anos, uma série de relatórios que investigam as regulamentações que melhoram o ambiente de negócios, assim como as regulamentações que o restringem, denominado *Doing Business*². Referidos relatórios apresentam indicadores

²BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/AnnualReports/Foreign/D13-Overview-Portugues.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

quantitativos sobre as regulamentações de negócios em 185 economias — dentre elas o Brasil — e faz a comparação estabelecendo um ranking entre elas.

Enquanto no Brasil uma empresa gasta 2.600 horas, por ano, no cumprimento de obrigações tributárias acessórias tendentes a preparar, arquivar e pagar (ou reter) os tributos, para o mesmo fim o empresário em Portugal gasta 175 horas³, no Chile 291 horas⁴ e na Argentina 405 horas⁵. O Brasil, pelo menos desde 2007⁶, ocupa o primeiro lugar — na verdade o último — nesse quesito.

O fato é que, ao exigir dos particulares comportamentos de fazer e não fazer por meio de obrigações tributárias acessórias, a legislação restringe, de maneira equivalente, direitos fundamentais como liberdade e propriedade. A medida da restrição desses direitos fundamentais ganha relevância quando, aparentemente, se está diante de um excesso na instituição dessas obrigações tributárias acessórias, como, ao menos estatisticamente, ocorre no Brasil, atualmente.

Esse crescente protagonismo das obrigações tributárias acessórias — seja pelo excesso de obrigações ou pela importância que possuem na efetivação do cumprimento do dever de pagar tributos —, aliado à escassez de doutrina sobre a matéria, converge para o interesse de pesquisar quais são os limites, critérios ou parâmetros constitucionais que devem ser observados quando da instituição e aplicação das obrigações tributárias acessórias no Brasil.

Dessa forma, a pesquisa, aqui desenvolvida, tem como objetivo enfrentar o seguinte problema: quais são os limites constitucionais que devem ser observados quando da instituição e aplicação das obrigações tributárias acessórias, a fim de que não sejam ofendidos, de maneira desproporcional, os direitos e garantias fundamentais das pessoas?

³ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreconomies/portugal/#paying-taxes>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁴ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreconomies/chile/#paying-taxes>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

⁵ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreconomies/argentina/#paying-taxes>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

⁶ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2007**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/Foreign/DB07-FullReport-Portuguese.pdf>>

O método utilizado para enfrentar o problema foi o dedutivo. A pesquisa parte da análise dos princípios e regras constitucionais aplicáveis à relação mantida entre o Estado e o particular, para chegar à conclusão de quais são os limites impostos pela Constituição Federal e que devem ser observados para a instituição e aplicação das obrigações tributárias acessórias.

O trabalho está estruturado em quatro capítulos. No primeiro capítulo, será analisado o atual estágio de desenvolvimento dos deveres fundamentais e sua conexão funcional com os direitos fundamentais. Esse capítulo tem como referencial teórico a obra do professor José Casalta Nabais, que produziu substancial doutrina sobre deveres, especialmente no que se refere ao dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, e os limites a serem observados no seu cumprimento.

No segundo capítulo, a pesquisa se ocupou com a definição da natureza jurídica das obrigações tributárias acessórias e das discussões terminológicas travadas pela doutrina em torno delas. Além disso, procurou-se ressaltar o atual protagonismo das obrigações tributárias acessórias e sua importância para o Fisco e para os particulares.

No terceiro capítulo, a pesquisa analisou alguns princípios e regras constitucionais, aplicáveis à relação mantida entre o Fisco e o particular, que devem ser observadas para a instituição e aplicação das obrigações tributárias acessórias. Tratou o capítulo, também, de justificar a utilização do princípio da proporcionalidade como método capaz de aferir a constitucionalidade das normas veiculadoras de obrigações tributárias acessórias, dentro da perspectiva da teoria de direitos fundamentais de Robert Alexy.

No quarto capítulo, o trabalho de pesquisa dedicou-se a extrair, do postulado da proporcionalidade, as limitações constitucionais que derivam da correta forma de aplicação das regras e princípios constitucionais. Para que esse intento fosse possível, foram submetidas ao teste de proporcionalidade diversas hipóteses de obrigações tributárias acessórias, previstas na legislação em vigor, inclusive do Estado do Espírito Santo, a fim de testar se tais obrigações eram adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito. A análise dessas obrigações tributárias acessórias, à luz do princípio da proporcionalidade, foi capaz de identificar e justificar os limites constitucionais que devem ser observados quando da instituição e aplicação das referidas obrigações tributárias.

1 A ERA DOS DIREITOS E OS DEVERES FUNDAMENTAIS

Nos últimos vinte anos, a ciência jurídica nacional intensificou o debate sobre o tema dos direitos. Direitos subjetivos, fundamentais, humanos, individuais ou coletivos, faculdades, prerrogativas. Em resumo: direitos. O “direito a ter direitos”⁷.

Discussões importantes têm sido travadas acerca de quais seriam os direitos fundamentais, quem estaria obrigado ao seu cumprimento e quais seriam seus titulares, além de que forma e em qual medida se poderia exigi-los, apenas para exemplificar alguns dos debates relativos ao tema.

O título da célebre obra de Norberto Bobbio descreve bem o momento vivido pela ciência jurídica: “a era dos direitos”. Sucessivas “gerações”⁸ ou “dimensões”⁹ – para usar o termo preferido atualmente pela doutrina – de direitos vêm sendo discutidas e inseridas nos ordenamentos jurídicos por meio de revoluções, reivindicações, transições¹⁰, lutas e até mesmo episódios sombrios da história da humanidade.¹¹

Com efeito, a criação de direitos é sempre bem vinda e o senso comum caminha com os olhos voltados para a máxima “quanto mais direitos melhor”. A doutrina majoritária¹² consente com a ideia de que os direitos fundamentais são aqueles reconhecidos pelos ordenamentos jurídicos nacionais e internacionais¹³. A Constituição Brasileira de 1988, inclusive, além do farto rol de direitos fundamentais por ela previstos, reconhece a existência de outros decorrentes de tratados internacionais dos quais o Brasil faça parte, por força do disposto em

⁷ ARENDT, Hannah. **As origens do totalitarismo** – antissemitismo, imperialismo, totalitarismo. Trad. Roberto Raposo. São Paulo: Companhia das Letras, 1989, pp. 444-445.

⁸ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992, p. 22.

⁹ PEDRA, Adriano Sant’Ana. **A Constituição viva: poder constituinte permanente e cláusulas pétreas na democracia participativa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 115.

¹⁰ Como diz-se ter ocorrido na Constituinte de 1987-1988.

¹¹ Como é o caso da “Declaração dos Direitos do Homem” da ONU, de 1948, consequência e clara resposta às atrocidades presenciadas na 2ª Guerra Mundial.

¹² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.68.

¹³ PEREZ LUÑO, Antonio. **Derechos humanos, estado de derecho y constitución**. Madrid: Tecnos, 1995, p. 48.

seu art. 5º, §2º. Essa forma de reconhecimento de direitos fundamentais explicaria, em parte, a profusão de novos direitos, que parece impossível de se deter¹⁴.

Essa aparente inflação de direitos fundamentais já é alvo de reflexão de parte da doutrina, ainda que minoritária¹⁵. Em determinadas situações, no afã de positivizar direitos e talvez por falta de cuidado no exame mais apurado da fundamentação material das postulações, tem-se assistido uma exponencial multiplicação de direitos fundamentais que, muitas vezes, se apresentam como pretensões pessoais ou coletivas de duvidosa legitimidade jurídica e política¹⁶. Como exemplo, pode-se citar o caso do reconhecimento do direito ao orgasmo¹⁷, ou, ainda, o caso citado por Lenio Streck, do direito fundamental à prática de *body modification extreme*¹⁸, ou, explicando, da obrigação do Estado em custear cirurgia plástica e tatuagens a fim de que o pretensio detentor do direito fique com a aparência de um lagarto.

Essa inflação dos direitos, paradoxalmente, acaba por enfraquecer o conceito e o conteúdo dos direitos fundamentais que efetivamente devem ser protegidos¹⁹, posto que, onde tudo aparentemente é reconhecido como direito fundamental, nenhum direito poderá

¹⁴ MAINO, Carlos Alberto Gabriel. Derechos fundamentales y la necesidad de recuperar lós deberes aproximación a la luz del pensamiento de Francisco Puy. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador-BA: Editora JusPodivm, 2012, p. 30.

¹⁵ MAINO, Carlos Alberto Gabriel. Derechos fundamentales y la necesidad de recuperar lós deberes aproximación a la luz del pensamiento de Francisco Puy. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Direitos, deberes e garantias fundamentais**. Salvador-BA: Editora JusPodivm, 2012, p. 29.

¹⁶ Idem, p. 30.

¹⁷ Segundo Carlos Alberto G. Maino, Idem, p. 29, o direito ao orgasmo foi reconhecido no item 5º da Declaração Universal dos Direitos Sexuais, sob o título de “Direito ao prazer sexual”, Declaração derivada do XIII Congresso Mundial de Sexologia, 1997, ocorrido em Valencia, na Espanha. A declaração foi aprovada pela Assembleia Geral da Associação Mundial de Sexologia (WAS) em 26 de agosto de 1999, no XIV Congresso Mundial de Sexologia (Hong Kong).

¹⁸ Lenio Streck relata em seu artigo “O Pan-principiologismo e o sorriso do lagarto” o caso prova escrita discursiva de caráter geral do XXIII concurso para ingresso na carreira da defensoria pública do Estado do Rio de Janeiro, em que um indivíduo hipossuficiente, interessado em participar da prática de modificação extrema do corpo (*body modification extreme*), decidiu se submeter a cirurgias modificadoras, a fim de deixar seu rosto com a aparência de um lagarto. Para tanto, pretendia enxertar pequenas e médias bolas de silicone acima das sobrancelhas e nas bochechas, e, após essas operações, tatuar integralmente sua face de forma a parecer a pele do anfíbio. Frustrado, após passar por alguns hospitais públicos, onde houve recusa na realização das mencionadas operações, o indivíduo decidiu procurar a Defensoria Pública para assisti-lo em sua pretensão. O candidato a defensor público deveria analisar se era viável a pretensão. Segundo Lenio Streck, “ao que consta, recebeu nota máxima quem respondeu que o defensor público deveria ajuizar a ação, porque o hipossuficiente tem o direito à felicidade (princípio da felicidade).” STRECK, Lenio Luiz. O Pan-principiologismo e o sorriso do lagarto. **Revista consultor jurídico**. São Paulo, 22 de set. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-22/senso-incomum-pan-principiologismo-sorriso-lagarto>>. Acesso em: 18 mai. 2013.

¹⁹ GOYARD-FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. 2. tir. Trad. Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 344.

verdadeiramente ser reconhecido como tal, uma vez ser impossível distingui-los dos direitos “comuns”. Segundo Francisco Puy²⁰

Ocorre, pois, que o argumento dos direitos se converteram na prova incontestada da legitimidade de todo conceito ou realidade jurídica, civil ou política, econômica ou social, cultural ou religiosa. Não há direito por pequeno, individual ou circunstancial que seja, que não possa ser defendido alegando uma presumida violação aos direitos humanos, e que de fato seja defendido assim. Nem há tampouco direito por grande, social e transcendental que seja, que não possa ser expropriado, postergado ou anulado, denunciando com alguma verossimilhança com uma violação dos direitos de um só indivíduo²¹(...)

A realidade, sinteticamente, exposta acima, descreve uma das características da sociedade atual, uma sociedade que busca direitos, bem como apresenta uma das razões – e ao mesmo tempo consequência – do esquecimento do tema deveres fundamentais pela doutrina e pela jurisprudência.

A bem da verdade, não é politicamente correto falar em deveres, tampouco pode se esperar aplausos de um auditório ao tratar deles. Prova disso, é que, muito provavelmente, ninguém jamais foi visto exigindo “seus deveres”. Ao contrário, é comum a cena de pessoas exigindo “seus direitos”. Se é verdadeiro que a população a cada dia está mais consciente de seus direitos, não se pode dizer o mesmo dos deveres. Para a maioria das pessoas, o vocábulo dever fundamental remete imediatamente à ideia de limitação de direitos, castração de liberdades individuais e autoritarismo estatal²².

Não existem muitas declarações de deveres, nem uma extensa positivação nos textos constitucionais, bem como a doutrina pouco tem se ocupado deles, ainda mais se comparado à importância emprestada aos direitos fundamentais²³. Com efeito, os deveres foram relegados

²⁰ PUY, Francisco. Sobre La antinomia derechos humanos deberes humanos. In:_____. **Horizontes de la filosofía del derecho. Homenaje a Luis García San Miguel**. Alcalá de Henares: Universidad de Alcalá, 2002, tomo 1, pp. 638-639.

²¹ Tradução livre do original: “Ocurre pues que El argumento de lós derechos se há convertido en la prueba incontestada de La legitimidad de todo concepto o realidad jurídica, civil o política, econômica o social, cultural ou religiosa. No hay derecho por pequeño, individual y circunstancial que sea, que non pueda ser defendido alegando una presunta violación de lós derechos humanos, y que de hecho no sea defendido así. Ni hay tampoco derecho por grande, social y transcendental que sea, que non pueda ser expropriado, postergado, o anulado denunciándolo com alguna verosimilitud como una violación de lós derechos de um individuo solo”.

²² TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant’Ana. Obrigações tributárias acessórias na perspectiva do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos: uma reflexão acerca dos critérios para sua instituição. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva. **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, pp. 169-180.

²³ Segundo levantamento de Fulco Lanchester, na França ele encontrou 151 títulos dedicados aos deveres e 6175 indicações referentes a direitos; na Alemanha foram 89 para os deveres e 1873 para os direitos; no âmbito anglo-americano o autor contabilizou 89 títulos relacionado com deveres para mais de 10.000 dedicado a direitos.

às sombras da cultura jurídica²⁴, transformando-se na “face oculta dos direitos fundamentais”, para usar a expressão de José Casalta Nabais²⁵.

Para Ingo Sarlet “o escasso desenvolvimento teórico e dogmático dos deveres fundamentais encontra sua razão na própria configuração do Estado de Direito, especialmente como uma espécie de herança legada pela matriz liberal”²⁶. Isso ocorreria pelo fato de que os direitos de primeira dimensão – herança do estado liberal – compreendem exclusivamente aqueles que fundamentam as liberdades individuais, como forma de proteção contra o arbítrio do Estado opressor.

Os direitos, nessa perspectiva, têm como função primordial manter o exercício do poder estatal dentro dos limites que não ofendam as liberdades e autonomia dos indivíduos. A criação de deveres e seu posicionamento no texto constitucional apresentar-se-ia, nessa ótica, como um risco à manutenção das liberdades²⁷, ainda mais quando são – ou eram – diuturnamente desrespeitadas. Por isso mesmo, é ainda mais perceptível a prevalência no tratamento dos direitos em relação aos deveres em países que promulgaram suas atuais constituições logo após a queda de regimes totalitários ou autoritários²⁸, como é o caso do Brasil.

Não é por outra razão que as Constituições, contemporâneas ao surgimento dos estados liberais e, conseqüentemente, após a queda de regimes absolutistas, autoritários ou totalitários, pouco disseram, ou sequer falaram em deveres. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, decorrente da Revolução Francesa, não inseriu em seu texto o termo deveres, muito embora o texto original levado à votação da Assembleia Nacional, assim o fizesse. Mas, a redação foi rejeitada a fim de que a terminologia dever fosse extirpada. A

LANCHESTER, Fulco. Los deberes constitucionales en el derecho comparado. **Revista de derecho constitucional europeo**, n. 13, jan.-jun. 2010. Disponível em: <http://www.ugr.es/redce/REDCE13>. Acesso em: 12.mai.2013. No mesmo sentido a pesquisa de Julio Pinheiro Faro, que encontrou 1,81 mil ocorrências para deveres fundamentais, enquanto para direitos fundamentais o resultado foi 38,8 mil ocorrências. In: FARO, Julio Pinheiro. Deveres como condição para a concretização de direitos. **Revista de direito constitucional e internacional**. São Paulo: RT, ano 20, v. 79, p. 168, abr.-jun. 2012.

²⁴ BANDIERI, Luis María. Derechos Fundamentales y deberes Fundamentales. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador-BA: Editora JusPodivm, 2012, p. 211.

²⁵ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e o custo dos direitos. **Revista direito Mackenzie**. São Paulo: Editora Mackenzie, Ano 3, v. 2, pp. 9-30, 2002.

²⁶ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Deveres fundamentais ambientais. **Revista de direito ambiental**. São Paulo: RT, ano 17, v. 67, pp. 15-17, jul-set. 2012.

²⁷ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001, p. 162.

²⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 16.

Constituição de Filadélfia, de 1787, pelo mesmo motivo, também não faz referência a deveres. Somente a Constituição Francesa de 1795 – a terceira a partir de 1789 –, como uma reação girondina ao terror instalado pelos jacobinos, destacou em sua declaração de direitos também a necessidade de se cumprirem os deveres: “a conservação da sociedade exige que aqueles que a compõem conheçam e cumpram igualmente seus deveres”²⁹.

Com a superação do paradigma liberal-clássico, altera-se também a formulação dos direitos, que deixam de limitar-se às liberdades individuais, para também integrar direitos a prestações sociais do Estado em face do cidadão, direitos de participação política e direitos relacionados não só com a geração atual, mas também com as futuras, como é o caso do direito a preservação do meio ambiente. Segundo José Casalta Nabais, se por um lado, esses direitos “exprimem exigências do indivíduo face ao Estado, assim alargando e densificando a esfera jurídica fundamental do cidadão, por outro lado, também limitam de algum modo essa mesma esfera através da convocação de deveres que lhes andam associados ou coligados”³⁰.

Essa nova realidade repercutiu, portanto, na inserção de deveres em algumas constituições nacionais e em declarações e tratados internacionais sobre direitos humanos, como é o caso da declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, de 1948; a Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos, de 1981; e a Declaração de Deveres Fundamentais dos Povos e dos Estados Asiáticos, de 1983³¹.

As constituições e as declarações de direitos e declarações de deveres parecem, assim, desenvolver movimentos pendulares, que vão desde a proibição da utilização do termo dever, em resposta a regimes totalitários que antecederam a nova ordem constitucional, até a previsão, no texto constitucional, de deveres como forma de imbuir também a sociedade – sem desobrigar o Estado –, da responsabilidade pela concretização de direitos de segunda e terceira dimensões.

²⁹ BANDIERI, Luis María. Derechos fundamentales y deberes fundamentales. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador-BA: Editora JusPodivm, 2012, p. 225.

³⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 120.

³¹ BANDIERI, Luis María. Derechos fundamentales y deberes fundamentales. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador-BA: Editora JusPodivm, 2012, p. 212.

Mas, permanece intocada a percepção da destacada importância dedicada pela ciência jurídica aos direitos fundamentais em relação aos deveres. Isso, como já dito, deve-se, em grande parte, ao fato de que as pessoas identificam o termo dever como mitigação de direitos.

Contudo, os deveres fundamentais não são necessariamente o oposto dos direitos fundamentais, tampouco sua negação, mas, base material indissociável para sua concretização e até mesmo fundamentação. Segundo José Casalta Nabais³²,

em suma, os direitos e os deveres fundamentais não constituem categorias totalmente separadas nem domínios sobrepostos, encontrando-se antes numa relação de “conexão funcional” que, por um lado, impede o exclusivismo e a unilateralidade dos direitos fundamentais, como em larga medida aconteceu durante a vigência do estado de direito liberal em que um tal entendimento tinha subjacente a concepção dualista do estado então dominante, e, por outro lado, não constitui obstáculo à garantia da primazia ou primacidade dos direitos fundamentais ou da liberdade face aos deveres fundamentais, uma vez que estes ainda servem, se bem que indirectamente, o objetivo constitucional da liberdade.

Há uma íntima ligação entre o reconhecimento dos deveres e a concretização dos direitos fundamentais de todas as gerações – ou dimensões.

1.1 DEVERES FUNDAMENTAIS E A CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS

Para Peces-Barba³³, deveres fundamentais são

aqueles deveres jurídicos que se referem a dimensões básicas da vida do homem em sociedade, a bens de primordial importância, a satisfação de necessidades básicas que afetam setores especialmente importantes para a organização e funcionamento das instituições públicas e o exercício de direitos fundamentais.

O grupo de pesquisa da Faculdade de Direito de Vitória³⁴ construiu, a partir das discussões e debates travados pelos seus membros, conceito de dever fundamental como

³² NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 169.

³³ PECES-BARBA MARTINEZ, Gregório. Los deberes fundamentales. **Doxa**, Alicante, n. 4, 1987, p. 329.

³⁴ Conceito construído coletivamente pelo Grupo de Pesquisa “Estado, Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais”, no primeiro semestre do ano de 2013, coordenado pelos professores Adriano Sant’Ana Pedra e Daury Cesar Fabriz, do Programa de Pós Graduação Stricto Sensu - Mestrado e Doutorado - em Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória (FDV).

uma categoria jurídico-constitucional, fundada na solidariedade, que impõe condutas proporcionais àqueles submetidos a uma determinada ordem democrática, passíveis ou não de sanção, com a finalidade de promoção de direitos fundamentais.

Segundo destaca Nabais³⁵ “a primeira consideração a fazer sobre este tema é a de que a compreensão de deveres fundamentais parte da própria ideia de contrato (ou pacto) social, que tem a sua concreta expressão escrita na respectiva constituição”.

Na visão da teoria contratualista, os indivíduos racionalmente abdicam de seu “estado de natureza”, em que seriam totalmente livres, para formar uma ordem social na qual reconhecem a autoridade, igualmente sobre todos, de um conjunto de regras, de um político ou de um governante. Nessa escolha consciente, o indivíduo limita alguns aspectos de sua liberdade individual – antes só sujeita ao seu poder e sua consciência –, em troca de outros benefícios da ordem política, que, em regra, não são direcionados somente a ele, mas a toda coletividade, que também conscientemente fez a mesma escolha.

Quer dizer, é abdicar de valores individuais para a realização de outros ou dos mesmos valores, agora no sentido comunitário. Utilizando um exemplo banal: ninguém pode matar seu vizinho, porque conformou sua liberdade absoluta – natural – a um conjunto de regras legais que impedem de fazê-lo. Mas, essas mesmas regras garantem uma resposta do Estado, caso o referido vizinho atente contra a vida, a família ou o patrimônio dos demais cidadãos. O pacto social, assim, a um só tempo, limitaria e asseguraria as liberdades individuais.

A opção pelo contrato social, a fim de assegurar direitos e liberdades dos indivíduos, atribui também aos destinatários dessa proteção deveres fundamentais com a respectiva comunidade por eles constituída. Nessa perspectiva, direitos e deveres fundamentais apresentam-se como duas faces da mesma moeda, cuja articulação transforma “cada indivíduo solitário em indivíduo solidário, ou seja, numa pessoa humana cuja dignidade os direitos (e deveres) visam justamente assegurar”³⁶.

³⁵NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, p. 251.

³⁶ NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, p. 251.

A ideia de concretização de um amplo rol de direitos fundamentais, sem a consciência da necessidade de contrapartida no cumprimento dos deveres, é, no mínimo, infantil. Segundo Nabais

não é possível que do contrato social, que é a base da comunidade estadual, se façam derivar os *commoda* individuais sem aceitar os correspondentes *incommoda* comunitários. Na verdade, a garantia da eminente dignidade da pessoa humana, presente em cada membro da comunidade, implica suportar os custos *lato sensu* originados pela existência, funcionamento e financiamento dessa mesma comunidade. Custos que, sendo o outro lado, o lado passivo da nossa relação com a comunidade estadual, mais não são, a bem dizer, do que uma outra designação para os deveres fundamentais (...)³⁷

Assim, diferente do propagado temor de que os deveres enfraqueceriam os direitos e as liberdades, os deveres fundamentais, quando exercitados dentro dos limites constitucionais que lhe são inerentes, apresentam-se como substrato para a concretização dos direitos³⁸. Como disse Konrad Hesse, “direitos fundamentais não podem existir sem deveres”³⁹.

O estudo dos deveres fundamentais tem se consolidado exatamente nessa linha: o cumprimento dos deveres fundamentais como meio de concretizar direitos constitucionais⁴⁰, na perspectiva comunitária, quer dizer, não somente para aquele que cumpre o dever, mas também para o outro⁴¹.

³⁷ NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, p. 252.

³⁸ Nesse sentido: FARO, Julio Pinheiro. O mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais. In: FABRIZ, Dauri Cesar; PETER FILHO, Jovacy; FARO, Julio Pinheiro; ULHOA, Paulo Roberto; FUCHS, Horst Vilmar (org.). **O tempo e os direitos humanos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 599-613; FARO, Julio Pinheiro. Una perspectiva desde los deberes fundamentales respecto del costo financiero y social de los derechos fundamentales. In: STORINI, Claudia; ALENZA GARCÍA, José Francisco (org.). **Materiales sobre neoconstitucionalismo y nuevo constitucionalismo latinoamericano**. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi, 2012, p. 273-295; FARO, Julio Pinheiro. Os deveres e a eficácia dos direitos fundamentais. In: BUSSINGUER, Elda Coelho de Azevedo (org.). **Direitos fundamentais: pesquisas**. Curitiba: CRV, 2011, p. 105-109.

³⁹ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Fabris, 1991, p. 21.

⁴⁰ FARO, Julio Pinheiro. Deveres como condição para a concretização de direitos. **Revista de direito constitucional e internacional**. São Paulo: RT, ano 20, v. 79, p. 168-209, abr.-jun. 2012.

⁴¹ ABIKAI FILHO, Jorge. A teoria geral do dever da prestação do dever fundamental, pautado na alteridade, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y Cambio Social**. Lima - Peru, ano X, n. 31, p. 2-15, 01 jan. 2013. Disponível em: http://www.derechocambiosocial.com/revista031/A_TEORIA_GERAL_DA_PRESTA%C3%87%C3%83O.pdf < eletrônica > Acesso em: 04 jul. 2013.

O direito constitucional ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, por exemplo, está intimamente ligado ao cumprimento do dever fundamental que cada pessoa tem de protegê-lo e preservá-lo⁴², conforme dispõe o *caput* do artigo 225 da Constituição Federal⁴³.

Da mesma forma, o direito constitucional que todos têm à educação, conforme dispõe a cabeça do art. 205, da Constituição de 1988⁴⁴, está umbilicalmente ligado ao dever fundamental da família na concretização desse direito⁴⁵, sob pena, até mesmo, dos pais ou responsáveis responderem criminalmente, caso não matriculem os menores sob sua guarda em uma instituição de ensino regular⁴⁶.

Existem, ainda, deveres relacionados à defesa da pátria⁴⁷, incluído neste o de serviço militar obrigatório⁴⁸, mas não a ele limitado⁴⁹; deveres inerentes ao funcionamento democrático do estado, que se materializam no dever de voto nas eleições e plebiscitos⁵⁰; dever de tolerância⁵¹; e o dever de financiamento da administração comunitária, concretizados, basicamente, pelo dever fundamental de pagar tributos.

⁴² ABREU, Ivy de Souza. FABRIZ, Daury César. **O dever fundamental de proteção das matas ciliares e das nascentes com base no princípio da proibição do retrocesso**: uma análise do código florestal brasileiro. *Derecho y Cambio Social*. Lima - Peru, ano X, n. 32, pp.1-15, 01 abr. 2013. Disponível em: http://www.derechoycambiosocial.com/revista032/o_dever_fundamental_de_protecao.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2013.

⁴³ *In verbis*: “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”

⁴⁴ *In verbis*: “Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.”

⁴⁵ *In verbis*: “Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.”

⁴⁶ Crime de abandono intelectual de incapaz, previsto no art. 246, do Código Penal (decreto-Lei n.º 2.848/70).

⁴⁷ VIEIRA, Pedro Gallo; PEDRA, Adriano Sant`Ana. O dever fundamental do serviço militar para médicos. *In*: BUSSINGER, Elda Coelho de Azevedo (Org.). **Direitos fundamentais**: pesquisas. Curitiba: Editora CRV, 2011, v. , pp. 183-186.

⁴⁸ Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei.”

⁴⁹ O dever de defesa da pátria é mais amplo que somente o dever de serviço militar obrigatório. O fato de em uma simples discussão você fazer a defesa da honra da nação, ou pedir direito de resposta a um jornal que denegriu injustamente o país, incluem-se no sentido *lato* de defesa da pátria.

⁵⁰ Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: I - plebiscito; II - referendo; III - iniciativa popular. § 1º - O alistamento eleitoral e o voto são: I - obrigatórios para os maiores de dezoito anos;”

⁵¹ SEGUNDO, R. L. B.; PEDRA, A. S. Limites ao dever de tolerância. *In*: BUSSINGUER, Elda Coelho de Azevedo. (Org.). **Direitos fundamentais: pesquisas**. Curitiba: CRV, 2011, p. 201-207.

O dever fundamental de contribuir para os gastos públicos está diretamente associado à concretização da maioria dos direitos, constitucionais ou não⁵². Isso ocorre por uma razão simples e inegável: direitos custam dinheiro⁵³.

A concretização de direitos como educação, saúde, segurança, habitação, entre outros, só se realiza por meio de relevantes recursos financeiros. Até mesmo direitos constitucionais relativos a liberdades individuais do cidadão, cuja participação esperada do Estado é negativa⁵⁴, isto é, não interferir ou limitar a liberdade, custam dinheiro. A liberdade de locomoção, por exemplo, é um direito que, para o seu exercício, exige, além da abstenção do Estado no sentido de não impedi-la, uma atuação estatal positiva tendente a torná-la possível a todos, por meio de medidas como editar legislação própria, contratar agentes de trânsito, fixar faixas, passarelas e sinais para a locomoção e mobilidade dos pedestres, etc.

1.2 O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR PARA OS GASTOS PÚBLICOS

Diferentemente de outros deveres fundamentais a pouco citados, o dever de contribuir com os gastos públicos não possui expressa previsão na Constituição Federal brasileira de 1988. Contudo, é ponto pacífico que a Carta Magna reconheceu, ainda que implicitamente, o *status* fundamental do referido dever, principalmente em razão da abundante normatização constitucional acerca da tributação e do orçamento (Título VI, artigos 145 a 169). A doutrina portuguesa, referindo-se à sua Constituição, que, assim como a brasileira, não traz expressa previsão do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, sustenta que

os deveres fundamentais não carecem de uma consagração constitucional expressa, bastando-se com uma consagração implícita como acontece actualmente entre nós com o dever de pagar impostos, dever este que ninguém duvida que tem

⁵² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

⁵³ Nesse sentido: HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass. **The cost of rights**. Cambridge: Harvard University Press, 1999; GALDINO, Flávio. O Custo dos Direitos. In: **Legitimação dos direitos humanos**. TORRES, Ricardo Lobo (org.) Rio de Janeiro: Renovar, 2002; NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado fiscal. In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (Coord). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011; SCAFF, Fernando Facury. Como a Sociedade Financia o Estado Para a implementação dos Direitos Humanos no Brasil. In: _____. **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. pp. 1-36.

⁵⁴ LAPORTA, Francisco J. Algunos problemas de los deberes positivos generales (observaciones a un artículo de Ernesto Garzón Valdés). **Doxa**, Alicante, n. 3, 1986, pp. 55-63.

consagração na nossa Constituição, pois que ele resulta claramente, quer da ampla e desenvolvida “constituição fiscal” que contém (arts. 106º e 107º), quer da própria natureza do estado fiscal que incorpora e que o reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais pressupõe.⁵⁵

Alguns autores, por isso mesmo, classificam os deveres fundamentais em implícitos e explícitos⁵⁶, não havendo dúvidas, pois, que o dever de contribuir com os gastos públicos é fundamental e está positivado na Constituição brasileira, não obstante ausência de expressa previsão no texto constitucional.

Considerando que o Brasil, assim como a maioria dos países na contemporaneidade, abdicou da exploração direta de atividade econômica e reservou esse direito primordialmente à iniciativa privada (artigo 173, CF)⁵⁷, os recursos necessários à manutenção do Estado e, conseqüentemente, ao custeio dos direitos e garantias constitucionais, dar-se-ão essencialmente através da arrecadação de tributos, ou seja, do cumprimento, por toda a sociedade, do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

É o que Nabais classifica como estado fiscal, isto é, aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos⁵⁸. Os estados, considerando a forma com que obtêm receita para fazer face às despesas públicas, podem ser classificados ainda como estado patrimonial (ou proprietário) e estado empresário (ou empresarial). O primeiro, característico da época medieval, tem como traço definidor o fato de que o estado, ou a coroa, é o titular de um conjunto relevante de rendimentos provenientes de seu patrimônio e direitos realengos.

O estado empresário, por sua vez, aparece como uma continuação ou desdobramento do estado patrimonial, principalmente com o advento do iluminismo, época em que o estado se lançou como agente econômico, parceiro e concorrente da iniciativa privada. Dentro da definição de estado empresário, há que se abrir um parêntese para incluir como tal, ainda que com algumas ressalvas, o estado socialista, posto que se apresenta, também, como agente

⁵⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 63.

⁵⁶ FARO, Julio Pinheiro. Deveres como condição para a concretização de direitos. **Revista de direito constitucional e internacional**. São Paulo: RT, ano 20, v. 79, pp. 173-174, abr.-jun. 2012; em sentido parecido, mas com outras subdivisões, DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011; e DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Deveres Fundamentais. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador-BA: Editora JusPodivm, 2012, pp. 325-343.

⁵⁷ *In verbis*: “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”

⁵⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, pp. 191-192.

econômico, que produz e distribui aos cidadãos primariamente bens e serviços que necessitam⁵⁹.

A República Federativa do Brasil, não há dúvida, enquadra-se no conceito de estado fiscal. A proteção constitucional da propriedade⁶⁰, dos valores da ordem econômica, como é o caso da livre iniciativa⁶¹ e a renúncia à exploração de atividade econômica (art. 173, CF), deixam claro que o suporte financeiro para o desenvolvimento das atividades do Estado será a arrecadação de tributos.

É de ver, contudo, que ínsita a ideia de deveres fundamentais e solidariedade encontra-se o pressuposto de que os deveres não podem se mostrar-se sacrifícios desproporcionais e excessivamente onerosos⁶². Dentro da ótica dos deveres fundamentais, somente perante um estado fiscal, cujo custo seja aceitável, pode-se conceber os tributos e todos os seus encargos como um “indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos deve honrar”⁶³.

Por um lado, na perspectiva teórica sobre a qual caminhou até aqui este trabalho, o dever excessivamente oneroso acaba por inverter a lógica do contrato social, de maneira que os indivíduos podem conscientemente recobrar seu “estado de natureza”, em que são totalmente livres, abdicando da ordem social, uma vez que os benefícios da ordem política não são proporcionais ao custo dos deveres.

É o que se tem visto, por exemplo, no caso dos “fugitivos fiscais”, que elegem outro estado como sede para o pagamento de seus tributos, com intuito de assumir dever menos oneroso. Ainda que o exemplo possa ser criticado e tal prática até mesmo identificada como fraude – e não se está aqui afirmando que seja legal –, não se pode negar que ela representa uma opção

⁵⁹ NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, pp. 255-256.

⁶⁰ *In verbis*: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

⁶¹ *In verbis*: “Art. 170. 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:”

⁶² GARZÓN VALDÉS, Ernesto. Los deberes positivos generales y su fundamentación. **Doxa**, Alicante, n. 3, 1986, p. 17.

⁶³ NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, p. 255.

do indivíduo inserido em uma ordem política, de não contribuir para o bem da comunidade, pelo fato de entender ser o dever excessivamente oneroso.

Essa é uma das razões que levou o professor José Casalta Nabais a afirmar, em recente estudo, que “o estado fiscal, que foi suporte inabalável do estado moderno e do reconhecido êxito que alcançou na segunda metade do século passado, na sua configuração de estado fiscal social, parece enfrentar presentemente o desafio decisivo da sua sobrevivência”⁶⁴.

Por outro lado, agora numa vertente econômica e poder-se-ia dizer mesmo prática, a implementação de deveres excessivamente onerosos no campo tributário acaba por atentar contra a própria ideia de estado fiscal. Pois, um estado que, através de excessiva carga tributária e imposição exacerbada de obrigações tributárias acessórias, sufoca, reduz e destrói a produtividade da economia, destrói-se como estado fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente, sua própria atividade financeira.⁶⁵

Acaba, assim, por reforçar a ideia já aqui delineada de que os deveres fundamentais para além de configurarem-se como pressuposto geral da existência e funcionamento do estado, e, assim, da garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da proteção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos. O dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, especial objeto deste estudo, se instituído e cumprido em respeito aos ditames constitucionais, se mostra não como um risco, mas, sim, como “pressuposto necessário da garantia do direito de propriedade, na medida em que esta é de todo incompatível com um estado proprietário e implica inevitavelmente um estado fiscal”⁶⁶

Ricardo Lobo Torres⁶⁷ desenvolve raciocínio parecido em torno da relação entre liberdade e poder de tributar. Para ele, não é a liberdade que limita o poder de tributar, mas, sim, o poder de tributar que se fundamenta nos dispositivos constitucionais (art. 5º, XXII e XXIII, CF/88) “que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal”.

⁶⁴ NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, p. 258.

⁶⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 198.

⁶⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, pp. 59-60.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 20.

Assim, a ofensa direta ao princípio da propriedade ou livre iniciativa, por exemplo, atenta não só contra o direito constitucional do cidadão, mas também contra o próprio núcleo do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, uma vez que não haverá tributo a ser pago se a norma impedir ou limitar o desenvolvimento da atividade econômica, substrato material da tributação.

Nesse sentido, seja na perspectiva teórica ou na econômica, os deveres fundamentais, em que pese direcionarem-se para a implementação de valores comunitários, têm que observar, sempre, os limites delineados pelos direitos e liberdades individuais. Não podem, em nenhuma hipótese, serem irracionalmente sobrepostos, como se os desejos comunitários fossem justificativa suficiente para tanto, como vez por outra ocorre sob o fundamento da primazia do interesse público sobre o particular.

A história recente da humanidade ensina que a sobreposição radical da vontade coletiva sobre a liberdade individual – ou a supremacia do interesse público sobre o particular – sempre deságua em episódios lamentáveis, a exemplo do que ocorreu no nacional-socialismo alemão, em que uma hipertrofia dos deveres, aliada a eliminação dos direitos e liberdades concebidos individualmente, culminou no holocausto.

Nas palavras de Celso Lafer

a afirmação do primado da coletividade nacional em relação ao indivíduo na sua singularidade pode levar à tese de que os indivíduos não tem direitos, mas apenas deveres em relação ao todo, pois a sua plenitude só se dá com o desenvolvimento do *Volk*, da Raça, da Nação. É o que ocorreu no Nazismo, cujo Direito propunha-se a ter como centro não a pessoa humana mas sim o homem enquanto integrado na comunidade do povo – o *Volksgenosse*.⁶⁸

Assim, a instituição e o cumprimento dos deveres fundamentais deverá sempre observar e nunca se sobrepor às liberdades e direitos individuais.

⁶⁸ LAFER, Celso. **A reconstrução dos direitos humanos**: um diálogo com o pensamento de Hanna Arendt. São Paulo: Cia das Letras, 2001, p. 133.

1.3 O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS E O SUBSISTEMA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O estudo do direito tributário sob a ótica do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos não é algo com que se ocupam os tributaristas, sendo matéria praticamente inexistente nos “cursos” e “manuais” de direito tributário, ao menos sob essa terminologia.

Com efeito, a lógica do direito tributário desenvolve-se, geralmente, limitado à norma – sentido *lato*. O princípio da legalidade é o responsável por garantir, em última análise, segurança jurídica às partes que compõem – na linguagem própria do tributarista – a relação jurídica tributária: sujeito ativo⁶⁹ (Estado) e o sujeito passivo⁷⁰ (contribuinte ou responsável).

A pretexto de iniciar uma aproximação do tema dos deveres fundamentais da linguagem própria do subsistema de direito tributário, pode-se dizer que o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos abarca a *obrigação principal*, prevista no artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional⁷¹ e a obrigação tributária acessória, prevista no §2º do mesmo artigo⁷². Para Aliomar Baleeiro⁷³, a obrigação principal (pagar tributo) “constitui o núcleo do direito tributário, como direito obrigacional que é”.

Segundo parte majoritária da doutrina tributária clássica, o vínculo entre o Fisco e o contribuinte decorre de uma relação jurídica tributária, necessariamente prevista em lei e a ela limitada⁷⁴, em regra interpretada a partir da lógica das instituições obrigacionais do direito privado, de onde foram extraídos muitos dos institutos de direito tributário.

No entanto, importante parte da doutrina, inclusive internacional⁷⁵, estuda a relação jurídica tributária a partir do enfoque constitucional, afastando-se das relações jurídicas do direito

⁶⁹ Artigo 119, do Código Tributário Nacional.

⁷⁰ Artigo 121, do Código Tributário Nacional.

⁷¹ *In verbis*: “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.”

⁷² *In verbis*: “Art. 113.(...) “§ 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.”

⁷³ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 697.

⁷⁴ Por todos: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 140.

⁷⁵ Segundo Ricardo Lobo Torres, que há tempos se destaca no Brasil com o estudo do Direito Tributário à luz da Constituição e dos direitos fundamentais, os principais expoentes nesse estudo são K. Tipke e Birk na Alemanha

privado e aproximando-se do estudo do direito tributário na perspectiva dos deveres, como ora se propõe. Destaca Ricardo Lobo Torres que “a imbricação constitucional na relação tributária orienta a sua problemática para o campo das conexões entre a receita e os gastos públicos, dado importantíssimo na atual fase das finanças públicas”⁷⁶.

Nas palavras do referido autor⁷⁷, essa nova forma de enxergar a obrigação de pagar tributo decorre da “virada kantiana”, por meio da qual “a liberdade deixa de se confundir com a lei no sentido jurídico para ganhar a conotação ética, legitimando os direitos humanos”. Assim, o tributo assume “sua dimensão de dever fundamental, que se paga não porque seja prazeroso, mas por ser também obrigação moral e virtude do cidadão”.

É essa nova visão, da interpretação das obrigações impostas ao contribuinte a partir do viés do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, e para além da estrita legalidade, que a seguir se pretende desenvolver.

Mas o problema que move esta pesquisa não se concentra propriamente na obrigação de pagar o tributo. A bem da verdade, isto já não basta para que o contribuinte esteja quite para com o Estado. Cabe ao particular (contribuintes e terceiras pessoas a ele relacionadas), ainda, uma série de encargos do tipo apresentar declarações, escriturar e exhibir livros contábeis, permitir inspeções do local em que desenvolve suas atividades mercantis, etc. Esses encargos são denominados pela legislação como *obrigações tributárias acessórias* (art. 113, §2º, CTN). Os limites constitucionais para a instituição dessas obrigações constituem o objeto central deste trabalho.

A fim de que seja possível abordar a questão essencial acima descrita, inclusive integrando as obrigações tributárias acessórias como elemento do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, será necessário, antes, descrever o tratamento e os delineamentos que o legislador infraconstitucional dedicou ao instituto da obrigação tributária acessória. É o que se verá a seguir.

e F. Escribano na Espanha. *In*: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 235.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 235.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 6.

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

O vocábulo *obrigação* possui múltiplos significados. Pode designar desde o sub-ramo do direito civil, que disciplina as relações jurídicas entre credor e devedor⁷⁸ - *direito das obrigações* -, até o dever moral, pois, não jurídico⁷⁹, de ir à igreja – exemplo: todo cristão tem *obrigação* de ir à igreja. Por óbvio que as significações de *obrigação* na doutrina jurídica são o que interessa neste trabalho.

No direito civil, é comum usar o vocábulo *obrigação* para designar, numa relação jurídica, o encargo de um dos polos dessa relação, isto é, o *dever* (do devedor), que se contrapõe ao direito (do credor). Diz-se que o devedor tem a *obrigação* (dever) a cumprir perante o credor, enquanto o credor possui o direito perante o devedor⁸⁰. A obrigação, assim, corresponderia a um comportamento (ação ou omissão) que o credor pode exigir do devedor, e que enquadrar-se-á em uma das três prestações civis possíveis: dar, fazer e não fazer⁸¹. Por consequência, o devedor fica vinculado ao adimplemento de uma prestação em benefício do credor. O devedor tem a dívida, em contraposição ao crédito do credor⁸².

Obrigação, porém, além do significado de *dever jurídico* (a que ficam vinculadas as partes em razão do negócio jurídico), presta-se a designar a própria relação jurídica em si considerada, quer dizer, o vínculo que une duas ou mais pessoas, às quais atribui direitos e deveres correlacionados. Extraí-se, assim, a ideia de obrigação como ligação entre as pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer e não fazer). Para o civilista Washington de Barros Monteiro, “*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*”.⁸³

⁷⁸ NADER, Paulo. **Curso de direito civil**. Vol. 2. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 3.

⁷⁹ FIUZA, César. **Direito civil**. 9 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 283.

⁸⁰ GOMES, Orlando. **Obrigações**. Revista, atualizada, aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 17-18.

⁸¹ RODRIGUES, Silvío. **Direito civil: parte geral das obrigações**. v. 2. 30 ed. São Paulo, Saraiva, 2002, p. 8.

⁸² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 245.

⁸³ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações**, revista e atualizada por Carlos Alberto Dabus Maluf. v. 4. 32 ed. São Paulo, Saraiva, 2003, p. 8.

A doutrina, atualmente, entende a obrigação tributária a partir do conceito de relação jurídica entre o sujeito passivo (obrigado ao dever jurídico) e o fisco (sujeito ativo que pode exigir o comportamento ou a prestação)⁸⁴, em contraposição à ideia, anteriormente sustentada, de mero poder tributário⁸⁵ do fisco em face do contribuinte.

Segundo Hans Nawiasky, nos estados democráticos de direito, a promulgação da lei tributária extingue a soberania estatal na relação entre fisco e contribuinte, colocando-os em situação de igualdade, razão pela qual seria equivocado caracterizar a obrigação tributária como uma relação de poder e não como uma relação jurídica⁸⁶. Com efeito, o reconhecimento da obrigação tributária como uma relação jurídica entre Fisco e contribuinte, decorrente de lei, importa dizer que inexistente uma supremacia natural do interesse financeiro estatal frente o interesse individual. A soberania estatal, assim, encontra seus limites na lei, sentido *lato*.

Para Ricardo Lobo Torres

a relação jurídica tributária *material* compreende os vínculos surgidos das leis que dispõem sobre os tributos. A relação *formal* abrange os vínculos decorrentes das leis sobre os deveres instrumentais e os procedimentos administrativos necessários à exigência do tributo⁸⁷.

Nos termos do art. 113, do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/1966), “a obrigação tributária pode ser principal ou acessória”. A “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (...)”. Segundo o

⁸⁴ Nesse sentido AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 245; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 140; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 222; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, pp. 140-141; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 215; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro, 1997. v. 2, pp. 260-261; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 339; ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

⁸⁵ Segundo SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto. **Direito constitucional tributário e “due process f law”**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.2 “Ripert argumentava que a relação tributária não podia ter conteúdo jurídico porque correspondia a uma obrigação imposta unilateralmente pelo Estado, na peculiaríssima posição de ser ‘à La foid l’ auteur ET Le beneficiaire de la règle’. Sustentava-se ainda que o estado legislando em causa própria privava a regra tributária do caráter bilateral insito a toda norma jurídica”. SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Rio Financeiras, 1960, p. 63, define obrigação tributária como “o poder jurídico por força do qual o estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas na lei tributária (causa da obrigação)”.

⁸⁶ NAWIASKY, Hans. **Cuestiones fundamentales de derecho tributário** – Trad. Juan Ramallo Massanet. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1983, pp. 51-65.

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 232.

artigo 114, da mesma lei, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Pode-se dizer, assim, que a obrigação tributária principal é relação jurídica que decorre exclusivamente de lei – não depende de ato de vontade dos obrigados – e é, na tríade de prestações possíveis definidas pela doutrina civil, uma obrigação de dar (dinheiro, moeda), em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

A obrigação tributária acessória, por sua vez, conforme se extrai do §2º, do art. 113, do Código Tributário Nacional, caracteriza-se como obrigação de fazer (positiva) ou não fazer (negativa), instituída “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, isto é, no interesse de garantir o cumprimento da obrigação principal (de dar) bem como a fiscalização do seu adimplemento⁸⁸. Correspondem, na prática, aos encargos impostos pela legislação do tipo apresentar declarações, inscrever-se nos cadastros fazendários, escriturar e exhibir livros contábeis, emitir notas fiscais, permitir inspeções dos documentos e do local em que desenvolve suas atividades mercantis, etc.

Podem ser sujeitos das obrigações tributárias acessórias, além dos contribuintes, terceiros a quem a lei atribua prestações de fazer e não fazer que tenham vínculo finalístico com o dever de pagar tributos. Essa amplitude da sujeição passiva na relação jurídica correspondente à obrigação acessória decorre das disposições do próprio art. 113, §2º, bem como do art. 122⁸⁹ e 197⁹⁰, todos do Código Tributário Nacional.

Outra característica que se extrai das disposições do Código Tributário Nacional, acerca das obrigações tributárias acessórias, é que elas não estão necessariamente apensas, anexas, a uma obrigação tributária principal específica, de modo que disso decorra sua existência. Por isso mesmo, o parágrafo único, do art. 175, do CTN, expressamente determina que a isenção ou

⁸⁸ *In verbis*: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.(...) § 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.”

⁸⁹ *In verbis*: “Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

⁹⁰ *In verbis*: “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.”

anistia do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Isso não quer dizer, contudo, que possam – ou devam – existir obrigações tributárias acessórias desprovidas de vinculação com o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. Vale dizer, o Código Tributário Nacional vinculou a existência das obrigações acessórias a uma finalidade da qual não podem se afastar: *a arrecadação* ou *a fiscalização dos tributos* (art. 113, §2º, do CTN). A criação de obrigações acessórias, assim, não está adstrita à livre vontade do legislador ou do Fisco, mas ao interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos.

A título de ideia inicial, que será mais adiante justificada, pode-se dizer que a obrigação tributária acessória caracteriza-se como o vínculo obrigacional entre o Fisco e o contribuinte, ou terceiro, que impõe a estes prestações de fazer e não fazer finalisticamente vinculadas à arrecadação ou fiscalização de tributos, mas não necessariamente dependentes da existência de uma obrigação tributária principal imediatamente conexa.

Integrando a doutrina civil e tributária à temática constitucional dos deveres fundamentais, pode-se dizer que a obrigação tributária em que o contribuinte tem que cumprir a prestação de dar ao Estado determinada quantia em moeda, na forma da lei, seja para pagar o tributo ou penalidade pecuniária, corresponde a prestação principal que constitui o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

As prestações de fazer e não fazer que a lei denominou obrigações tributárias acessórias, por seu turno, integram também o núcleo do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, eis que sua existência e finalidade, nos termos da lei (§2, art. 113, CTN), estão direta e exclusivamente relacionadas com a concretização do referido dever constitucional. Neste particular, as obrigações acessórias se apresentam como a obrigação de cooperação do contribuinte e de terceiros na gestão e fiscalização de tributos.

Soma-se a isso, o fato de que, por força do disposto no artigo 113, § 3º, do CTN, “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, ou seja, na hipótese de descumprimento da obrigação acessória, nascerá a própria obrigação principal de pagar.

Assim, seja porque tem por finalidade garantir o cumprimento do dever de pagar o tributo, apresentando-se como obrigação de cooperação, seja pelo fato de que sua inobservância transforma a obrigação acessória em principal, resta clara a interrelação entre a obrigação dita acessória e o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

Firma-se, assim, uma das premissas deste trabalho: as obrigações tributárias acessórias estão abarcadas pelo dever fundamental de contribuir com os gastos públicos e encontram nesse dever seu fundamento de finalidade, validade e legitimidade. Consequência lógica desta afirmação é o fato de que, obrigações ditas tributárias acessórias que não tenham por finalidade auxiliar na concretização do dever fundamental de pagar tributo, ou, ainda, obrigações que mitiguem ou impeçam a realização desse dever – ver-se-á que estas existem – serão desarrazoadas e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Já foi dito que a doutrina pouco tem se ocupado com o tema deveres fundamentais. Menor ainda é a parcela que trata do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. Desta parcela, praticamente não há doutrina, ao menos nacional, acerca das obrigações tributárias acessórias na perspectiva dos deveres fundamentais⁹¹, ressaltando alguns fragmentos esparsos que mencionam, de passagem, o tema⁹².

As discussões doutrinárias acerca das obrigações tributárias acessórias sempre giraram em torno da definição de sua natureza jurídica, mais especificamente, se poderiam ser reconhecidas verdadeiramente como *obrigações* e se a terminologia *acessória* seria a mais acertada.

⁹¹ Talvez nosso estudo tenha sido um dos primeiros publicados no Brasil sobre este tema específico: TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant'Ana. Obrigações tributárias acessórias na perspectiva do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos: uma reflexão acerca dos critérios para sua instituição. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, pp. 169-180.

⁹² Cabe aqui uma ressalva à passagem de Leandro Paulsen que, ao falar da obrigação principal, remete ao dever fundamental de pagar tributo, fato já pouco comum, principalmente em livros denominados “cursos” ou “manuais”, e ao tratar de obrigações acessórias, usa a terminologia de dever de colaboração: *in verbis*: “Há relações de natureza contributiva, fundadas no dever fundamental de pagar tributos e que só podem vincular o contribuinte ao Fisco, outras de natureza não contributiva, fundadas no dever de colaboração de qualquer pessoa com a Administração Tributária e, ainda, relações de natureza sancionadora, que só podem ser estabelecidas entre a Administração Tributária e o infrator” PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 133.

O objetivo central deste trabalho, como delimitado anteriormente, é estabelecer critérios, limites e condições para a instituição de obrigações tributárias acessórias, sem que isso viole, de maneira desproporcional, os direitos, liberdades e garantias fundamentais das pessoas. Não se pretende, por isso mesmo, fazer aqui minuciosa investigação acerca da natureza jurídica da obrigação tributária acessória à luz da dogmática jurídica tributária.

Contudo, ainda que na perspectiva constitucional, este trabalho trata de obrigação tributária acessória. Como tal, não pode se furtar a enfrentar a construção doutrinária já consolidada sobre o tema, até mesmo para justificar os termos utilizados – obrigação acessória, dever instrumental, dever formal, obrigação formal, entre outros –, bem como porque a definição da natureza jurídica, e da questão da acessoriedade da obrigação tributária acessória, tem repercussão no reconhecimento e justificação da finalidade e dos limites à instituição dessas obrigações.

2.1 NATUREZA JURÍDICA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

Da leitura do artigo 113, do Código Tributário Nacional, e seus três parágrafos⁹³, extrai-se a possibilidade do nascimento de quatro relações jurídicas distintas entre o Fisco e o contribuinte ou terceiros: 1) a obrigação de pagar o tributo – decorrente de ato lícito e de objeto pecuniário (art. 113, §1º, CTN); 2) a obrigação tributária acessória – que tem por objeto um fazer ou não fazer no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (art. 113, §2º, CTN); 3) a sanção pelo inadimplemento da obrigação principal – decorrente do ato ilícito do não pagamento do tributo (art. 113, §1º, CTN); 4) a sanção pelo descumprimento da obrigação tributária acessória – decorrente do ato ilícito consistente em um comportamento contrário à determinação legal de fazer ou não fazer.

⁹³ *In verbis*: “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”.

As relações jurídicas constantes dos itens dois e quatro, isto é, obrigações tributárias acessórias e as sanções decorrentes de seu descumprimento, são as que interessam primordialmente este trabalho.

Não há consenso na doutrina nacional⁹⁴ ou estrangeira⁹⁵ quanto a natureza jurídica e correta terminologia das *obrigações tributárias acessórias*. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a terminologia correta seria *deveres instrumentais*. Para o renomado autor, a impropriedade do termo *obrigações acessórias*

atinge os dois signos da locução. Os deveres de que falamos não têm natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo mensurável em valores econômicos. E, além de não serem obrigações, nem sempre são acessórias. (...) Imaginemos uma série de atos, compostos dentro de um procedimento de fiscalização, armado para certificar a ocorrência de um evento tributário. Depois de exaustivas diligências, em que o sujeito passivo se viu compelido a executar atos de informação, de comprovação, de esclarecimentos, concluem as autoridades fazendárias que não se deu o evento de que cogitavam, e, portanto, não nascera a relação jurídica obrigacional. Pergunta-se: as *obrigações* (que são meros deveres) seriam *acessórias* de que, se não houve aquilo que o legislador do Código chama de obrigação principal? Ao cabo das contas, não são obrigações e, sem sempre, são acessórias.⁹⁶

O entendimento de Paulo de Barros Carvalho é seguido por vários doutrinadores⁹⁷ e contraposto por outros tantos⁹⁸. Aqueles que, como o autor citado, sustentam o equívoco do Código Tributário Nacional em classificar as prestações de fazer e não fazer como *obrigações*

⁹⁴ Fugindo um pouco dos termos mais comuns como dever formal e dever instrumental, Luis Carlos Gomes denomina as *obrigações acessórias* como obrigações de *segundo grau*. In: MARTINS, Ives Gandra da S.; NASCIMENTO, Carlos Valder; MARTINS, Rogério Gandra da S (Coord.). **Tratado de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 92.

⁹⁵ O doutrinador Italiano Renato Alessi denomina as obrigações tributárias acessórias de *deveres de contorno*, posto que circundariam os vínculos obrigacionais tributários principais. In ALESSI, Renato; STAMMATI, G. **Istituzione di diritti tributário**. Torino: UTET, 1964, p. 40.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 361-362.

⁹⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 2002; CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981; ATALIBA, Geraldo. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao código tributário nacional**. Carlos Valder Nascimento (Coord). Rio de Janeiro: Forense, 1998; CARVALHO, Paulo de Barros. As obrigações tributárias acessórias. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 17, jul-set.1971, p. 385.

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, n. 24, pp. 61-72, set. 1997; MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador da obrigação acessória. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, n. 96, pp. 29-35, set. 2003; SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Rio Financeiras, 1960, p. 84; BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. **Revista de direito tributário**. São Paulo: RT, 4, pp. 85-97; SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Obrigação Tributária Acessória. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n.º 36, pp. 191-204, 1986. JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Cima, 1969; ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005; BORGES, José Souto Maior. Em socorro da obrigação tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 65-84.

accessórias, fundamentam suas alegações, por um lado, no fato de que elas não se revestiriam de requisitos tidos como essenciais pela doutrina de direito civil para a caracterização do vínculo *obligacional*.

Mais especificamente, faltaria às obrigações tributárias *accessórias* o atributo da patrimonialidade e da transitoriedade. Por outro lado, para os mesmos doutrinadores, também com base em teoria geral de direito civil, não se poderia dizer que sejam as obrigações *accessórias*, posto que muitas das prestações de fazer e não fazer impostas aos contribuintes e a terceiros subsistem mesmo inexistindo a obrigação principal de pagar o tributo, o que não seria possível em direito civil, em que a obrigação *accessória* acompanha a principal e só dela decorre.

Contudo, deve ser ponderado que os institutos de direito tributário não necessariamente devem seguir as mesmas regras, conceitos e significados dos de direito civil. Por certo que as categorias e institutos têm seus significados e funções próprias dos ramos do direito nos quais estão inseridos e devem assim ser interpretados. Este trabalho tem utilizado e continuará utilizando a expressão *obrigação (tributária) accessória* para designar as prestações de fazer e não fazer impostas aos contribuintes e a terceiros no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos. A seguir, demonstrar-se-ão os fundamentos e conclusões que sustentam esta opção.

2.1.1 Obrigação ou dever?

A aceitação, por parte da doutrina italiana, espanhola e portuguesa, da teoria formulada pelos administrativistas alemães do século XIX, no sentido de que o patrimônio público é submetido ao direito civil (tido como o direito comum), para parte da doutrina⁹⁹, explicaria a presença, no direito tributário, do esquema *obligacional* herdado do direito privado e utilizado como forma de resguardar a posição do contribuinte.

⁹⁹ Nesse sentido: MARTON, Ronaldo Lindimar José. **Tributação, representação política e democracia**. Disponível em: < <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3670.pdf>>. Acesso em: 31 mai. 2013; CRETTON, Ricardo Aziz. A teoria da Obrigação Tributária e suas Vicissitudes Recentes no Brasil. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n.º 10, pp. 34-43, jul. 1996.

Para Alcides Jorge Costa, a opção do Código Tributário Nacional pela terminologia *obrigação principal* e *obrigação acessória* deve-se à influência da doutrina de Ézio Vanoni no pensamento de Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto que gestou o atual CTN. Segundo o referido Autor, Rubens Gomes de Souza adotou, na redação do texto do Código Tributário Nacional, a posição de Ézio Vanoni, para quem as obrigações tributárias poderiam ser classificadas em obrigações de dar, fazer, não fazer e de suportar¹⁰⁰.

Com efeito, muitos termos, institutos e conceitos do subsistema de direito tributário são derivados da teoria de direito civil. Prova disso é que o art. 110, do Código Tributário Nacional, adverte que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Isso não quer dizer que os institutos de direito tributário devem ter a mesma configuração, conceito e significação consideradas em direito civil. De modo que, se é verdade que existe uma origem e identidade estrutural entre a obrigação tributária e a de direito privado, são inegáveis as diferenças entre ambas, em decorrência das funções que desempenham.

Sem interesse de aprofundar-se na questão dogmática acerca da diferenciação entre obrigação e dever, cabe dizer, inicialmente, utilizando os ensinamentos de Cristina Chulvi, que a *obrigação* refere-se a alguma situação concreta, existente em uma relação jurídica travada entre as partes, em que se prevê um comportamento específico e necessário para realizar o interesse de outrem. Já os deveres são comportamentos mais genéricos, sem caráter de individualidade e sem estar vinculada a uma relação jurídica completa¹⁰¹.

O Código Civil atual (Lei n.º 10.406/02), a exemplo do Código de 1916, revogado, não define *obrigação*, tendo esta tarefa ficado a cargo da doutrina¹⁰². Dos ensinamentos da maior parte da doutrina civilista pode-se colher as seguintes características da obrigação: (a)

¹⁰⁰COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Editora Dialética, 1998, p. 35.

¹⁰¹ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001, p. 295.

¹⁰² DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 41.

patrimonialidade: a obrigação sempre deve ter conteúdo econômico, patrimonial; (b) *transitoriedade*: a obrigação nasce com a finalidade de extinguir-se, sempre, em algum momento toda a obrigação se extinguirá; (c) *pessoalidade*: trata-se de uma relação jurídica, um vínculo que se estabelece sempre entre duas ou mais pessoas: credor e devedor; e (d) *prestacionalidade*: o objeto é sempre uma atividade, uma prestação que pode ser de dar, fazer ou não fazer alguma coisa certa ou incerta. Os vínculos jurídicos que não contenham essas quatro características, segundo a maior doutrina, seriam tecnicamente tratados como meros *deveres* e não *obrigações*.

Na definição de Orlando Gomes¹⁰³, 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.

Dos quatro elementos definidos pela doutrina civil como necessários à caracterização da *obrigação*, a doutrina aponta a ausência de patrimonialidade e transitoriedade como aqueles que afetam as ditas *obrigações tributárias acessórias*, posto que não há dúvidas que sejam inerentes àquelas a *pessoalidade* e *prestacionalidade*.

2.1.1.1 Transitoriedade

Para Celso Ribeiro Bastos, não se poderia qualificar as prestações de fazer e não fazer do contribuinte como *obrigações*, uma vez que

a relação obrigacional é passageira, dissolvendo-se sobretudo pelo pagamento, enquanto nos comportamentos impostos em caráter permanente, as pessoas designadas em lei o são sob um vínculo de durabilidade ou permanência não suscetível de exaurir-se com o mero cumprimento. A conclusão é que nem todos os comportamentos que o Código Tributário Nacional considera como obrigações devem ser tidos como tais. Há que se discriminar entre obrigações ‘principais’ e os deveres¹⁰⁴.

¹⁰³ GOMES, Orlando. **Obrigações**. Revista, atualizada, aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 10.

¹⁰⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 146.

Segundo Maurício Zockun, “o mandamento das obrigações produz seus efeitos pelo surgimento do fato previsto no seu antecedente normativo e eclosão de uma relação jurídica no mundo fenomênico, ao passo que nos deveres há um constante estado de sujeição”¹⁰⁵.

No pensamento refletido acima, prestações de fazer como apresentar declaração ou, ainda, de não fazer, como permitir o exame dos livros contábeis, seriam permanentes, impossíveis de se extinguir, posto que o contribuinte ou terceiro estaria sempre sujeito ao seu cumprimento. Por isso mesmo, faltaria o requisito transitoriedade, próprio dos vínculos obrigacionais.

Contudo, não se pode entender que o contribuinte ou terceiro encontre-se eternamente sujeito às prestações de fazer e não fazer, somente porque há previsão legislativa impondo-lhe dito comportamento. Da mesma forma como ocorre nos demais vínculos obrigacionais, mormente naqueles chamados de trato sucessivo, o cumprimento do fazer – apresentar a declaração – ou do não fazer – não impedir o acesso aos livros contábeis, quando solicitados – encerra o vínculo naquele determinado espaço temporal, sem prejuízo de que o contribuinte tenha que, no dia, mês, trimestre ou ano seguinte, apresentar novamente a declaração relativa a outros fatos, ou mesmo admitir a análise de seus livros contábeis, por ocasião de nova ou da mesma investigação fiscal.

Paulo de Barros Carvalho entende que a transitoriedade não é elemento indispensável para caracterização de uma obrigação, posto que para ele toda relação jurídica, tendo ou não conteúdo patrimonial, é efêmera¹⁰⁶. José Souto Maior Borges, também, entende que a transitoriedade é requisito presente na relação formal mantida entre fisco e contribuinte ou terceiro, haja vista que

se a obrigação tributária acessória fora algo diferente de uma obrigação no sentido estrito (obrigação propriamente dita), ainda assim seria, como a obrigação tributária principal, transitória. É dizer: extinguir-se-ia pelo seu cumprimento. Somente caberia então concluir que o dever, tanto quanto a obrigação, se extingue pelo cumprimento. Só num sentido, inteiramente diverso, poder-se-ia afirmar que o dever responde a um estado de sujeição permanente¹⁰⁷.

¹⁰⁵ ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 78.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 151-152.

¹⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 52.

Desta feita, também as obrigações acessórias são transitórias, como, afinal, são todas as obrigações e talvez até mesmo os deveres, de modo que a alegada falta de transitoriedade não é fundamento coerente para deixar de lhes considerar como *obrigações* propriamente ditas.

2.1.1.2 Patrimonialidade

É na alegada ausência de conteúdo patrimonial que residem as maiores críticas à natureza obrigacional das obrigações acessórias. Helenilson C. Pontes ilustra o entendimento doutrinário nesse sentido ao afirmar que “de fato, se o que caracteriza a relação obrigacional é o conteúdo patrimonial da prestação que a mesma encerra, é inapropriado denominar-se obrigação a relação jurídica cuja prestação seja apenas um dever de prestar ou de fazer algo”¹⁰⁸. A questão é saber se a patrimonialidade é requisito para a caracterização da obrigação e, mais do que isso, se é característica essencial da obrigação tributária.

Caminhando, inicialmente, na seara de direito civil, vê-se que a doutrina majoritária indica o conteúdo patrimonial como requisito essencial para a caracterização do vínculo obrigacional. Nesse sentido são os entendimentos de Orlando Gomes, Washington de Barros Monteiro, Caio Mário da Silva Pereira, Silvio de Salvo Venosa, Maria Helena Diniz, Arnold Wald, entre outros¹⁰⁹.

¹⁰⁸ PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 107.

¹⁰⁹ Caio Mário da Silva Pereira entende obrigação como “vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável”, in: PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 2, p. 5; para VENOSA, seria “Relação jurídica transitória de cunho pecuniário, unindo duas (ou mais) pessoas, devendo uma (o devedor) realizar uma prestação à outra (credor). A responsabilidade que aflora no descumprimento, materializando-se no patrimônio do devedor, quer-nos parecer que não integra o âmago do conceito do instituto, embora seja fator de vital importância”. IN: VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria dos contratos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, v. 2, p. 25; para Arnold Wald “obrigação é a relação jurídica em virtude da qual uma ou mais pessoas determinadas devem, em favor de outra ou outras, uma prestação de caráter patrimonial”, in: WALD, Arnold. **Obrigações e contratos**. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983, p. 2. Para Maria Helena Diniz é “complexo de normas que regem relações jurídicas de ordem patrimonial, que têm por objeto prestações de um sujeito em proveito de outro”. DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 19.

Contudo, mesmo na doutrina civilista, esse entendimento não é unânime. Na doutrina nacional, Pontes de Miranda¹¹⁰ e Clóvis Beviláqua¹¹¹ são exemplos de doutrinadores que não entendiam a patrimonialidade como requisito essencial da obrigação. Para Díez-Picazo e Gullón, a prestação não há que ser, necessariamente, patrimonial, pois “basta que corresponda a um interesse relevante e digno de tutela”¹¹².

Hernandez-Gil, na mesma linha, também não exige um conteúdo econômico para que a relação jurídica se qualifique como obrigacional¹¹³. Dessa forma, mesmo entre os civilistas, não há consenso que a patrimonialidade seja um elemento identificador e indispensável das obrigações.

E volta-se a afirmar que, se por um lado, é inegável que diversos institutos de direito tributário foram construídos a partir da doutrina civilista, por outro lado, essas definições originárias, a exemplo da obrigação tributária acessória, há muito transbordaram as fronteiras didaticamente autônomas do direito privado. Como bem assinala Maurício Zockun

se para os limites da linguagem-objeto do direito privado, mormente do direito civil, as relações jurídicas obrigacionais possuem entre suas notas conotativas a patrimonialidade, não se pode inferir que esse elemento abarque a classe de todas as relações jurídicas obrigacionais construídas a partir do direito positivo.¹¹⁴

Assim, embora estruturalmente análogas, a obrigação tributária e a privada diferenciam-se notoriamente quando inseridas em seu campo fático de atuação, em razão das diferenças decorrentes das funções que desempenham.

Prova disso é que a justificativa da doutrina para inserir a patrimonialidade dentre os requisitos essenciais da obrigação é a necessidade de, em caso de inadimplemento, poder-se resolver a obrigação em perdas e danos. Nesse sentido, esclarece Maria Helena Diniz que é “imprescindível que seja suscetível de estimação econômica, sob pena de não constituir uma

¹¹⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookselles, 2001, v. 22, p. 41.

¹¹¹ BEVILÁQUA, Clóvis. **Comentário ao código civil – direito das obrigações**. Rio de Janeiro: Saraiva, p. 14.

¹¹² “basta que responda a um interés serio y digno de tutela.” DIÉZ-PICAZO, Luis; GULLÓN, Antonio. **Sistema de derecho civil**. 9. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2001. v. 2, p. 122.

¹¹³ HERNANDEZ-GIL, Antonio. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Maribel, 1960. v. 1, p. 112.

¹¹⁴ ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 82.

obrigação jurídica, uma vez que, se for despida de valor pecuniário, inexistente possibilidade de avaliação dos danos”¹¹⁵.

Nessa perspectiva, qual seria a essencialidade do conteúdo patrimonial para a caracterização da obrigação tributária acessória? Se no universo privado o inadimplemento importa necessariamente em ressarcimento e ou recomposição de perdas e danos, daí a necessidade de que a obrigação tenha conteúdo patrimonial, a mesma consequência não se verifica na relação entre o Fisco e o contribuinte ou terceiro.

A título de exemplificação: o simples fato de a instituição administradora de cartão de crédito deixar de prestar declaração¹¹⁶, contendo informações sobre a movimentação de seus clientes, não deságua em perdas e danos patrimoniais à União, que usaria tais informações exclusivamente como critério de fiscalização, se fosse o caso. A consequência do inadimplemento, na forma da lei, será a aplicação de penalidade pecuniária. Como – ou para que – converter em perdas e danos o descumprimento de obrigação acessória nesses casos?

Há que se destacar, ainda, que se está falando de duas relações jurídicas distintas: uma a que rege a obrigação de prestar a informação; a outra é a relação decorrente da norma sancionadora em decorrência do inadimplemento obrigacional, que não tem o condão de ressarcir, mas de forçar cumprimento da obrigação acessória.

Essas distorções de aplicabilidade, na seara tributária, de conceitos construídos pela doutrina civil, reforçam a crença no acerto da obra teórica de José Souto Maior Borges ao afirmar que “a obrigação não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva, construção de Direito posto, é ao positivo que incumbe definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional.” E conclui com maestria o autor ao sintetizar que “a obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo direito positivo”¹¹⁷.

¹¹⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 51.

¹¹⁶ A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 341, de 15.07.2003, publicada no Diário Oficial da União de 16.07.2003, instituiu a Declaração de Operações com Cartões de Crédito (DECRED), que deve ser apresentada pelas administradoras de cartão de crédito, contendo informações sobre as operações efetuadas com cartão de crédito.

¹¹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 38.

O conceito lógico-jurídico é aquele que tem pretensão de validade universal. Possui, por assim dizer, um conceito que não decorre necessariamente do direito positivo, posto que a modificação deste não lhe altera o sentido, que possui validade permanente¹¹⁸. Já o conceito jurídico-positivo, por decorrer de lei, altera-se juntamente com ela, de quem depende. O conceito de tributo, por exemplo, definido no art. 3º, do Código Tributário Nacional, é um conceito jurídico-positivo. Nas palavras de Geraldo Ataliba

o conceito de tributo é nitidamente um conceito jurídico-positivo. Há de ser formulado, hoje, de modo diverso, relativamente ao passado. Sofreu evolução. Pode modificar-se e até desaparecer. Aquele, aqui vigente, Pode não ser extensível a todos os sistemas atuais. Sua compreensão é maior ou menor aqui e alhures. Como todo conceito jurídico-positivo, é mutável, por reforma constitucional.¹¹⁹

E é importante frisar que o código civil brasileiro, diferentemente de outros diplomas civis¹²⁰, não define *obrigação*, tampouco insere o requisito da patrimonialidade como essencial à sua caracterização. Esta é uma construção exclusivamente doutrinária¹²¹. Destaca Arnaldo Borges que

efetivamente, a patrimonialidade, não é requisito essencial dos vínculos obrigacionais no Direito brasileiro. Não há no nosso ordenamento jurídico regra que exija às prestações obrigacionais o serem avaliáveis pecuniariamente. Portanto, não pode o jurista, que tem por missão conhecer um dado ordenamento jurídico e descrevê-lo, afirmar que perante o Direito brasileiro a patrimonialidade é um requisito essencial à prestação obrigacional.¹²²

Dessa forma, o vínculo mantido entre o Fisco e o contribuinte ou terceiros, em decorrência das prestações de fazer ou não fazer no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos, é obrigacional, por força do disposto no art. 113, §2º, do CTN, que assim denominou esta categoria jurídico-positiva. Por isso mesmo, conclui-se não haver óbice ou equívoco terminológico de denominá-las como *obrigação* acessória, não obstante os valorosos doutrinadores que sustentam o contrário.

¹¹⁸ ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 80

¹¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37.

¹²⁰ Segundo destaca Paulo Nader, o código civil português, em seu art. 397, diz que “Obrigação é o vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação”, o inciso II, do artigo 398, por sua vez, define que “A prestação não necessita ter valor pecuniário; mas deve corresponder a um interesse do credor, digno de proteção legal”. Ainda segundo Nader, o art. 1.174, do Código Civil Italiano, posicionou-se diferente, exigindo que a prestação seja suscetível de avaliação econômica. *In*: NADER, Paulo. **Curso de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, v. 2, p. 38.

¹²¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 41.

¹²² Citado por BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 81.

2.1.2 Acessória ou instrumental?

Permanece, por fim, a dúvida acerca da possibilidade de denominá-las como obrigações *acessórias*, como fez o Código Tributário Nacional, ou utilizar a terminologia *instrumental* ou *formal*, preferida pela maior parte da doutrina. Segundo Ricardo Lobo Torres

a expressão ‘deveres instrumentais’ é a preferida da doutrina mais moderna, brasileira ou estrangeira. (...) A expressão ‘obrigação acessória’ vem sendo severamente criticada pela doutrina (...) porque nem sempre o dever instrumental é acessório da obrigação principal, tendo em vista que pode surgir independentemente da existência de crédito tributário, como acontece na declaração de renda. (...) o termo deveria ser reservado para aquelas obrigações que se colocam acessoriamente ao lado da obrigação tributária principal, como sejam as penalidades pecuniárias e os juros e acréscimos moratórios.¹²³

Aqui, mais uma vez, a exemplo do que ocorreu na discussão acerca da patrimonialidade, a argumentação quanto ao acerto ou não da terminologia *acessória* desdobra-se, inicialmente, sobre o conceito de acessoriedade advindo do direito civil. Quanto à conceituação de acessório, porém, o Código Civil Brasileiro traz menção expressa em seu art. 92, que preceitua o seguinte: “principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal”.

A doutrina civilista, por sua vez, constrói o conceito de obrigação acessória basicamente repetindo a referida disposição legal. Nesse sentido, Vicente de Paulo Saraiva conceitua que “obrigação principal é aquela que tem a individualidade própria, sem submissão a outra relação jurídica (...). Obrigação acessória é a que supõe uma obrigação principal, à qual adere, e sem a qual não pode sequer existir (...)”¹²⁴. O exemplo de obrigação acessória comumente utilizado pela doutrina civilista é o do contrato de fiança (art. 818, do código civil). Extinta a obrigação principal afiançada, extingue-se, via de consequência, a obrigação do fiador.

Novamente, o conceito empregado no subsistema de direito tributário – *acessório* – diverge do conceito utilizado no direito civil. Na seara civil, o termo pressupõe que a coisa acessória acompanha a principal e esta última existe por conta própria. A obrigação tributária acessória,

¹²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 238.

¹²⁴ SARAIVA, Vicente de Paulo. **Modalidades das obrigações**: de acordo com o novo código civil. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 143.

no entanto, pode existir independentemente de haver uma obrigação principal correspondente. Por exemplo, o gozo de imunidade ou de benefício fiscal, como a isenção, não dispensa o seu titular de cumprir as obrigações tributárias acessórias a que estão obrigados quaisquer contribuintes, por força do que dispõem os parágrafos únicos do art. 175¹²⁵ e 194¹²⁶, ambos do Código Tributário Nacional. Tal entendimento é corroborado pela jurisprudência¹²⁷.

Assim, se fosse para definir o acerto da terminologia *acessória* tomando por base, exclusivamente, os ensinamentos da lei e da doutrina civil, não haveria dúvidas de sua inadequação. Contudo, seguindo a mesma trilha que guiou este trabalho até aqui, entende-se que os conceitos aplicáveis na esfera privada, diferenciam-se notoriamente dos utilizados em direito tributário, quando inseridas em seu campo fático de atuação, em razão das diferenças decorrentes das funções que desempenham. Vale dizer, é como se fossem palavras homógrafas.

A obrigação tributária é *acessória* no sentido de que desempenha um papel auxiliar. A acessoriedade não quer significar que a obrigação acessória esteja subordinada ou mesmo dependente da principal¹²⁸. A expressão *acessória*, neste contexto, alinha-se com a finalidade precípua da prestação de fazer e não fazer, que é a de cooperar no cumprimento e fiscalização do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. De modo que, sendo a obrigação despropositada, quer dizer, sem finalidade com o ideal de garantir o adimplemento da obrigação principal, poderá, inclusive, ser declarada inconstitucional.

Hugo de Brito Machado rebate a utilização dos conceitos de direito civil, para criticar o termo obrigação *acessória*, dizendo que

¹²⁵ *In verbis*: “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

¹²⁶ *In verbis*: “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.”

¹²⁷“(…)6. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas e jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN. (STJ, 1ª T., REsp 866.851/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, ago/08)”. In: PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 936.

¹²⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, pp. 147-148.

“essa crítica não é procedente. É fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível em face do Código Tributário Nacional, em cujo contexto o adjetivo acessória, que qualifica essas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do Direito privado. (...) em direito tributário, as obrigações acessórias não precisariam de existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido¹²⁹,”

A expressão *acessória*, assim, para além do significado raso e incompatível trazido da doutrina civilista, quer designar a necessária ligação que deve existir entre a obrigação principal (dever fundamental de pagar o tributo) e a prestação de fazer e não fazer atribuída ao contribuinte ou terceiro (obrigação de cooperação). Manifesta-se como a exigência inafastável de finalidade que deve revestir toda e qualquer obrigação tributária *acessória*.

Ainda, segundo Hugo de Brito Machado,

o caráter de acessoriedade há de ser entendido no sentido próprio que tem a obrigação no campo do Direito Tributário. 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. Acessoriedade no sentido de ser uma obrigação instrumento da outra. Que não teria sentido de existir, sem a outra¹³⁰.

A acessoriedade, portanto, deriva do fato de que as obrigações *acessórias* só podem ser instituídas no “interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos”, por força do artigo 113, §2º, do CTN. É acessória na medida em que tem por finalidade garantir o cumprimento da obrigação principal e só pode ser instituída como *instrumento* para viabilizar esse fim. Sob esta ótica, entende-se que pode ser utilizado como sinônimo o termo *instrumental*, preferido por grande parte da doutrina¹³¹, sem influir, contudo, na viabilidade de se continuar a utilizar a terminologia *obrigação acessória*, que foi a escolha do legislador.

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 160-124.

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, n. 24, p. 62, set. 1997.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 423-425.

2.2 O CRESCENTE PROTAGONISMO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E A NECESSIDADE DE FIXAR CRITÉRIOS PARA SUA INSTITUIÇÃO

Talvez em razão da própria terminologia “acessória”, as obrigações de fazer e não fazer, impostas ao contribuinte e a terceiros, nunca foram a grande preocupação da doutrina, que sempre se ocupou com mais acuidade do estudo da obrigação principal: pagar o tributo. Contudo, o excesso de atribuições fiscais impostas aos particulares, por meio de obrigações acessórias, tem se mostrado tão maléfico quanto o já conhecido problema da alta carga tributária brasileira.

O Banco Mundial realiza, anualmente, há dez anos, uma série de relatórios que investigam as regulamentações que melhoram o ambiente de negócios, assim como as regulamentações que o restringem, denominado *Doing Business*¹³². Referidos relatórios apresentam indicadores quantitativos sobre as regulamentações de negócios em 185 economias — dentre elas o Brasil — e faz a comparação estabelecendo um ranking entre elas.

São abordadas regulamentações que afetam 11 áreas do ciclo de uma empresa: abertura de empresas, obtenção de alvarás de construção, obtenção de eletricidade, registro de propriedade, obtenção de crédito, proteção de investidores, pagamento de impostos, comércio entre fronteiras, execução de contratos, solução de insolvência e emprego de trabalhadores¹³³.

No ranking geral do *doing business* 2013 – que congrega o resultado de todos os itens acima citados –, o Brasil ocupa a posição 130, dentre os 185 países analisados, onde o 1º lugar – ocupado por Cingapura – representa o melhor ambiente para fazer negócios e a República Centro Africana, que está no 185º lugar, seria o pior.

Dos 11 (onze) itens analisados, dois, pelo menos, têm seu resultado diretamente influenciado por regulamentação atinente a obrigações tributárias acessórias, vale dizer: abertura de empresas e pagamento de impostos. Dos procedimentos necessários para a abertura de uma

¹³²BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/AnnualReports/Foreign/D13-Overview-Portugues.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

¹³³ Os dados sobre emprego de trabalhadores não estão incluídos na classificação de 2013 sobre a facilidade para fazer negócios.

empresa, alguns são típicas obrigações acessórias, isto é, prestações de fazer ou não fazer, que têm por objetivo garantir o cumprimento e a fiscalização do pagamento de tributos.

Exemplo é a obtenção de inscrição junto ao órgão fazendário. Após o registro na Junta Comercial ou no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, cabe à pessoa natural, ou jurídica, inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ –, administrado pela Receita Federal do Brasil, bem como nas demais repartições fazendárias que a respectiva atividade econômica o obrigar.

Assim, aquele que pretender desenvolver uma atividade de comércio, deverá, obrigatoriamente, obter, junto ao Município, a autorização de instalação e funcionamento da atividade, que por si só pressupõe a prática de diversas obrigações tributárias acessórias, como apresentação de documentos, preenchimento de formulários, além do pagamento prévio de tributos, da espécie taxa, para a obtenção das licenças e certidões das mais diversas finalidades. Isso somente para ficar nas exigências tributárias¹³⁴.

Além disso, deve inscrever-se junto à repartição fazendária do Estado em que for ser instalada a empresa, cumprindo mais uma série de outras obrigações, que, na maioria das vezes, repetem muitas obrigações tributárias acessórias já exigidas e cumpridas em outros órgãos, isto é, apresentação de documentos, preenchimento de formulários e mais uma vez pagamento prévio de taxas para a obtenção das licenças e certidões¹³⁵. Não bastasse isso, os pretendentes, muitas vezes, deparam-se com exigências de obrigações tributárias acessórias despropositadas, que podem, até mesmo, impedir a abertura das empresas e, conseqüentemente, a possibilidade do pagamento de tributos.

Exemplo disso é a obrigação tributária acessória imposta pelo art. 22, do Decreto 1.090/02, do Estado do Espírito Santo – Regulamento de ICMS – que dispõe que a inscrição na repartição fazendária pode ser indeferida caso o fiscal entenda que as instalações indicadas como a sede da empresa são incompatíveis para o desenvolvimento da atividade econômica pretendida¹³⁶.

¹³⁴ Não se está aqui descrevendo obrigações de outras naturezas como ambiental, posturas, sanitárias, trabalhistas, etc.

¹³⁵ Para evitar essas repetições, muitos estados e municípios têm instituído regimes únicos para abertura de empresas, congregando desde o registro da empresas até a obtenção das inscrições fazendárias. Mas essa não é a realidade da maioria dos estados e municípios e muitas das vezes só se aplicam às micro e pequenas empresas.

¹³⁶ *In verbis*: “Art. 22. É vedada a concessão de inscrição: (...) II - quando diligência fiscal comprovar que as condições do estabelecimento são incompatíveis com a atividade a ser exercida, tais como: a) o estabelecimento

Nesses casos, sob o pretexto de evitar fraudes, o Fisco, além de imiscuir-se no julgamento – subjetivo – do que é estabelecimento adequado a determinada atividade econômica, escolha que só cabe ao particular, fecha os olhos para o fato de que as atividades comerciais, atualmente, não precisam mais, necessariamente, de um estabelecimento físico. Diversos comerciantes, e até distribuidores, desenvolvem suas atividades em casa¹³⁷, utilizando telefone e internet, sem precisar de um galpão ou depósito.

O fato é que, tais exigências, muito comumente, impedem a abertura de novos negócios, forçando as pessoas a continuar na informalidade, o que, ao fim e ao cabo, faz com que a obrigação tributária acessória sirva como instrumento que inviabiliza a concretização do dever de pagar tributos, negando a finalidade para a qual foi criada.

Poder-se-ia dizer, utilizando o argumento comum do fisco, que essas medidas são necessárias para impedir a ocorrência de fraude. Sem adentrar na questão teórica de que o direito não pode pressupor a má-fé, mas, ainda que só pelo lado pragmático, este argumento é falho. Em primeiro lugar, essas medidas não impedem a ocorrência de fraude, posto que também são falíveis frente ao intento daqueles que premeditam o procedimento ilegal. Além disso, a facilitação à abertura de empresas e, portanto, à formalização das atividades, sempre tende a aumentar o controle dos fatos geradores que culminam no pagamento de tributos, ao contrário do que ocorre com os procedimentos que dificultam a abertura de empresa e, assim, mantêm diversas atividades na informalidade.

Segundo as conclusões do relatório *Doing Business 2013*, a simplificação do registro de empresas promove um maior empreendedorismo e a produtividade das empresas. As economias que têm um registro de empresas eficiente, também tendem a ter uma taxa de ingresso mais alta por parte das novas empresas e uma maior densidade de negócios. Segundo o mesmo estudo, evidências empíricas também sugerem que a eficiência na regulamentação da abertura de empresas melhora a produtividade das firmas e o desempenho

tiver acesso interno a residência ou estiver no interior desta; b) o estabelecimento tiver acesso interno para outro estabelecimento; ou c) o espaço físico do estabelecimento for incompatível com a atividade econômica a ser exercida, salvo comprovada possibilidade de utilização de depósito de terceiros.”

¹³⁷ Modelo contemporâneo de sede de atividade econômica que se convencionou chamar *home office*.

macroeconômico, além de aumentar as oportunidades de emprego formal¹³⁸, o que, inegavelmente, impacta no aumento do pagamento de tributos.

Analisando casos específicos de países que optaram por diminuir as exigências burocráticas para a abertura de empresas, o relatório conclusivo do *Doing Business* para o ano de 2013 descreve que

a simplificação das normas de ingresso pode promover o estabelecimento de novas empresas no setor formal: na Colômbia, a criação de um serviço centralizado de registro de empresas em diversas cidades do país foi seguida por um aumento de 5,2% nos registros de novas firmas. No México, um estudo analisando os efeitos de um programa de simplificação do licenciamento municipal concluiu que ele gerou um aumento de 5% no número de empresas registradas e um aumento de 2,2% no trabalho assalariado, enquanto a concorrência das novas empresas reduziu os preços em 0,6% e a renda das empresas responsáveis em 3,2%. Um segundo estudo concluiu que o programa era mais eficaz nos municípios com menos corrupção e procedimentos adicionais de registro mais baratos. E ainda outro concluiu que o licenciamento mais simples pode resultar tanto em mais trabalhadores assalariados como numa porcentagem maior de empresas formais, dependendo das características pessoais dos donos dos negócios informais: aqueles com características próprias de trabalhadores assalariados provavelmente tornariam-se trabalhadores assalariados, enquanto aqueles com características próprias de empreendedores no setor formal provavelmente tornariam-se proprietários de empresas formais. Na Índia, um estudo concluiu que a eliminação progressiva do “license raj” — o sistema de regulamentação do ingresso e da produção na indústria — ocasionou um aumento de 6% nos registros de novas empresas. Outro estudo constatou que a simplificação das normas de ingresso e a flexibilidade do mercado de trabalho eram complementares. (...) Um (...) estudo concluiu que a reforma do licenciamento resultou em um aumento da produtividade agregada de 22% entre as empresas afetadas. Em Portugal, a criação de um serviço centralizado para empresas levou a um aumento de 17% nos registros de novas empresas. A reforma favoreceu principalmente os pequenos empresários com baixos níveis de instrução que operavam em setores de baixa tecnologia, como agricultura, construção e vendas no varejo¹³⁹.

A lógica ininteligível do fisco é criar exigências para afastar o empreendedor da atividade formal, por receio que ele venha a não pagar o tributo. Neste caso, a obrigação tributária acessória de inscrever-se no cadastro fazendário acaba por mitigar a possibilidade do nascimento da obrigação de pagar tributos, desviando-se de sua finalidade precípua.

No requisito específico das melhores regulamentações para abertura de empresa, o Brasil ocupa o 122º lugar, entre as 185 nações comparadas, lembrando que o 1º é o melhor e o 185º

¹³⁸ BANCO MUNDIAL. *Doing Business 2013*. p. 21. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/AnnualReports/Foreign/D B13-Overview-Portugues.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

¹³⁹ BANCO MUNDIAL. *Doing Business 2013*. p. 21. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/AnnualReports/Foreign/D B13-Overview-Portugues.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

o pior. Para chegar a esta conclusão, o estudo do Banco Mundial analisa os seguintes critérios: (i) número de procedimentos necessários para abrir uma empresa; (ii) tempo necessário para a abertura; (iii) custos; (iv) se é exigido capital mínimo para a abertura de empresas.

Mas, é na análise da eficiência da regulamentação do critério “pagamento de impostos” que o Brasil consegue sua pior qualificação: o país é o 156º colocado, dentre os 185 países comparados, piorando duas posições em relação ao resultado de 2012, em que ocupou o 154º lugar.

E a despeito do título¹⁴⁰ do critério sob análise – “pagamento de impostos” –, a conclusão do relatório *Doing Business* leva em consideração, além do valor da carga tributária, o tempo gasto pelo empreendedor, em horas, para preparar, arquivar e pagar (ou reter) o imposto de renda das empresas, o imposto sobre o valor agregado e as contribuições de previdência social, vale dizer, o tempo gasto no cumprimento de parte das obrigações tributárias acessórias. Segue o quadro com os números que compõem o critério “pagamento de tributos”, com análise comparativa entre o Brasil e a média da América Latina e os países ricos:

*****INDICADOR*****	BRASIL	AMÉRICA LATINA	PAÍSES RICOS
Pagamentos (número)¹⁴¹	9	30	12
Tempo (horas por ano)¹⁴²	2600	367	176
Impostos sobre os lucros (% lucros)¹⁴³	24,6	21,5	15,2
Contribuições e impostos sobre o trabalho (% lucros)¹⁴⁴	40,8	14,4	23,8
Outros impostos (% lucros)¹⁴⁵	3,8	11,3	3,7
Alíquota de imposto total (% do lucro)¹⁴⁶	69,3	47,2	42,7

147

¹⁴⁰ Tecnicamente equivocado, na perspectiva terminológica do direito tributário brasileiro, já que o estudo analisou não só o efetivo pagamento, ou obrigação principal, nem se limitou à espécie tributária impostos, mas ao gênero tributos.

¹⁴¹ O número total de pagamentos de impostos por ano. O indicador reflete o número total de impostos e contribuições pagos, o método de pagamento, a frequência de pagamento e o número de organismos envolvidos para um estudo de caso padronizado durante o segundo ano de operação de uma empresa.

¹⁴² O tempo gasto para preparar, arquivar e pagar (ou reter) o imposto de renda das empresas, o imposto sobre o valor agregado e as contribuições de previdência social (em horas por ano).

¹⁴³ O valor dos impostos sobre lucros pagos pelas empresas, como um percentual dos lucros comerciais.

¹⁴⁴ O valor dos impostos e das contribuições obrigatórias sobre mão-de-obra pagos pelas empresas, como um percentual dos lucros comerciais.

¹⁴⁵ O valor dos impostos e das contribuições obrigatórias pagos pelas empresas, como um percentual do lucro comercial, que ainda não foram incluídos nas categorias de impostos sobre lucros ou mão-de-obra.

¹⁴⁶ O total da taxa tributária mede o valor dos impostos e das contribuições obrigatórias a serem pagos pelas empresas no segundo ano de operação, expressos como uma parcela dos lucros comerciais.

Vê-se, pelo estudo do Banco Mundial, que o tempo gasto em horas no Brasil para preparar, arquivar e pagar (ou reter) somente o imposto de renda das empresas, o imposto sobre o valor agregado e as contribuições de previdência social, é mais de 700% (setecentos por cento) superior ao gasto, em média, nos países da América Latina e quase 1.500% (mil e quinhentos por cento) maior que o tempo médio gasto em horas com obrigações acessórias nos países de renda mais elevada.

Assim, em números, no que se refere ao critério tributário, a discrepância comparativa mais impressionante é com tempo gasto no Brasil com o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, superando até mesmo a sempre discutida carga tributária.

Enquanto no Brasil uma empresa gasta 2.600 horas, por ano, no cumprimento de obrigações tributárias acessórias tendentes a preparar, arquivar e pagar (ou reter) os tributos acima especificados, para o mesmo fim o empresário português gasta 175 horas¹⁴⁸, o Chileno 291 horas¹⁴⁹, o Argentino 405 horas¹⁵⁰. O Brasil, pelo menos desde 2007¹⁵¹, ocupa o primeiro lugar – na verdade o último – nesse quesito, infelizmente.

Esse excessivo número de horas gastas com o cumprimento de obrigações acessórias, conforme constatado pelo relatório *Doing Business*, reflete muito bem a justificativa do problema central que move esta pesquisa: quais são os limites à instituição de obrigações tributárias acessórias?

A imposição de prestações de fazer e não fazer, aos contribuintes e terceiros, há tempos se faz presente no sistema tributário brasileiro. Aliomar Baleeiro, já em 1974, descrevia o crescimento da participação do contribuinte nas atividades ligadas ao recolhimento, gestão e fiscalização de tributos, profetizando que

¹⁴⁷ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/brazil?topic=paying-taxes#paying-taxes>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

¹⁴⁸ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/united-states/#paying-taxes>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

¹⁴⁹ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/chile/#paying-taxes>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

¹⁵⁰ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/argentina/#paying-taxes>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

¹⁵¹ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2007**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/Foreign/DB07-FullReport-Portuguese.pdf>>

no mundo contemporâneo, ocupa lugar cada vez maior o processo de declaração do contribuinte sob reserva de ulterior controle por parte do fisco. (...) As repartições organizam formulários, que os contribuintes preenchem ou o obrigam à escrituração de livros e registros fiscais, fornecendo as indicações sobre quantidade, qualidade e importância da matéria tributável, assim como outros elementos que habilitem os agentes públicos à pesquisa da sinceridade do declarante. Este é obrigado a comunicar, quando necessário, seus livros, quer fiscais, quer de contabilidade, arquivos, origem de rendimentos, nomes de pessoas com quem celebrou atos jurídicos etc. (...) A declaração visa não somente a informar o fato gerador em relação a quem a presta, mas também a cooperar com as autoridades acerca da lealdade de outros contribuintes¹⁵².

E daquele tempo até hoje a participação do contribuinte cresceu,¹⁵³ exponencialmente, e a cada dia aumenta o protagonismo das obrigações acessórias exigidas dos particulares. A cooperação dos contribuintes nas tarefas de cobrança e fiscalização tributária é uma tendência mundial¹⁵⁴, mas, no Brasil, essa participação exigida do particular é muito maior.

Basta verificar que os principais tributos são, atualmente, constituídos originalmente pelo próprio contribuinte, que recolhe o valor por ele calculado aos cofres públicos, sem qualquer intervenção, ajuda ou cooperação do fisco, como consequência do cumprimento de obrigações acessórias a ele impostas para a constituição do crédito tributário¹⁵⁵. Segundo bem definiu Regina Helena Costa, por meio do lançamento chamado “por homologação”¹⁵⁶, o Estado criou “o melhor e mais antigo exemplo de técnica de privatização da gestão tributária”¹⁵⁷.

O Imposto de Renda, as principais contribuições sociais, o Imposto de competência dos Estados sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), dentre outros, são exemplos de tributos em que o contribuinte tem a obrigação de calcular, recolher aos cofres públicos e transmitir a declaração por meio eletrônico que vai levar as informações do tributo até o sistema da fiscalização. Tudo isso, sem qualquer participação do Estado, a quem é reservado o poder de análise da correção dos

¹⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças** – atualizada por Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 213.

¹⁵³ CARRAZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 1981, p. 2.

¹⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 1.036.

¹⁵⁵ RIBEIRO, Diego Diniz. Débitos Sujeitos ao Lançamento por homologação e a prescrição em matéria tributária: uma análise crítica da Jurisprudência do STJ. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n.º 108, pp. 16-26, ago. 2010; PRAXEDES, Francisco de Assis. Lançamento por homologação segundo o Código Tributário Nacional. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n.º 108, pp. 27-39, ago. 2010.

¹⁵⁶ Art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

¹⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário** – constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 229.

procedimentos realizados pelo contribuinte, ou por terceiro, dentro do prazo decadencial legal.

E, para garantir que o contribuinte executará os procedimentos próprios de gestão, arrecadação e fiscalização tributária, são impostas a ele e a terceiros pesadas penalidades pecuniárias para o caso de descumprimento das centenas de obrigações acessórias que veiculam tais procedimentos. Leandro Paulsen¹⁵⁸ dá uma pequena mostra da variedade de obrigações tributárias acessórias a que estão sujeitos os contribuintes, ao descrever alguns livros de escrituração obrigatória:

há diversos **livros fiscais**. No Livro-Diário, são lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante. O Livro-Razão é utilizado para resumir ou totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro-Diário. O LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) é obrigatório para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e se destina à sua apuração para fins de cálculo do imposto de renda devido. Mas há ainda inúmeros outros livros, como o livro de apuração de IPI, o livro de apuração do ICMS, o livro de registro especial do ISSQN, o livro de registro de inventário, o livro de registro de entradas, o livro de registro de saídas, o livro de registro de controle da produção e do estoque, o livro de registro permanente de estoque, o livro de movimentação de combustíveis, o livro de registro de entrada e saída de selo de controle, o livro de registro de impressão de documentos fiscais, o livro de registro de utilização de documentos fiscais e termos de ocorrências, o Livro Caixa-carnê-Leão e o Livro caixa da Atividade Rural.

Além dos livros, pode-se citar, a título exemplificativo e sem o menor interesse de exauri-las, algumas declarações a que podem estar obrigados os contribuintes e terceiros, só no âmbito federal: Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF¹⁵⁹; Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF¹⁶⁰; Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ¹⁶¹; Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON¹⁶²; Declaração de Compensação – DCOMP¹⁶³; Guia de Recolhimento do Fundo de garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP¹⁶⁴; Declaração de Informações

¹⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 135.

¹⁵⁹ A Instrução Normativa RFB nº 1.333/2013 dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda referente ao exercício de 2013, ano-calendário de 2012, pela pessoa física residente no Brasil.

¹⁶⁰ Por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.110/2010 foram divulgadas as normas disciplinadoras da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), relativas a fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2011.

¹⁶¹ Instrução Normativa RFB nº 1.344/2013.

¹⁶² Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010.

¹⁶³ Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

¹⁶⁴ Instrução Normativa RFB nº 880/2008.

sobre Operações Imobiliárias – DIMOB¹⁶⁵; Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF¹⁶⁶; Declaração de Operações com Cartão de Crédito – DCRED¹⁶⁷; Declaração de Operações Imobiliárias – DOI¹⁶⁸; Declaração Rendimentos pagos a Consultores por Organismos Internacionais – DERC¹⁶⁹; Declaração Cide-Combustíveis – DCIDE¹⁷⁰; Declaração de benefícios Fiscais – DBF¹⁷¹; Declaração sobre Opção de Tributação de Planos Previdenciários – DPREV¹⁷²; Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR¹⁷³; Declaração Especial de Informações relativas ao controle de papel imune– DIF-papel imune¹⁷⁴; Demonstrativo de Crédito Presumido – DCP¹⁷⁵; Demonstrativo de Exportação – DE¹⁷⁶; Declaração Siscomex Internação Zona Franca de Manaus – ZFM¹⁷⁷; Declaração Final de Espólio¹⁷⁸; Declaração de Saída Definitiva do país¹⁷⁹; Demonstrativo de Apuração de Ganho de capital¹⁸⁰; Declaração de Porte de Valores – e-DPV¹⁸¹, entre outras.

Mas, há muitas outras obrigações impostas aos particulares. Só no âmbito do Estado do Espírito Santo, o Título III, do Regulamento do ICMS¹⁸², que é dedicado às obrigações acessórias, possui mais de 200 artigos, com quase todas as letras do alfabeto, acrescidos de inúmeros incisos, parágrafos e alíneas, o que por certo deve importar em mais de 1.000 obrigações instrumentais veiculadas aos contribuintes e a terceiros. Existem, ainda, obrigações espalhadas ao longo do próprio Regulamento e de outros instrumentos normativos estaduais, que vão se somar às obrigações acessórias – não menos numerosas e dispendiosas – instituídas pelas Fazendas federal e municipal, que tiveram alguns de seus exemplos citados anteriormente.

¹⁶⁵ Instrução Normativa RFB nº 1.115/2010.

¹⁶⁶ Instrução Normativa RFB nº 983 de 2009.

¹⁶⁷ A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 341/2003.

¹⁶⁸ Instrução Normativa RFB nº 1.112/2010.

¹⁶⁹ Instrução Normativa RFB nº 1.114/2010 .

¹⁷⁰ Instrução Normativa SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL - SRF nº 141/2002.

¹⁷¹ Instrução Normativa RFB nº 1.307/2012.

¹⁷² Instrução Normativa SRF nº 673/2006.

¹⁷³ Instrução Normativa RFB nº 1.279/2012.

¹⁷⁴ Instrução Normativa RFB Nº 976, 7 de dezembro de 2009.

¹⁷⁵ Instrução Normativa RFB nº 1.137/2011.

¹⁷⁶ Instrução Normativa RFB nº 908/2009.

¹⁷⁷ Instrução Normativa SRF nº 242/2002.

¹⁷⁸ Instrução Normativa RFB nº 1.126/2011.

¹⁷⁹ Instrução Normativa RFB nº 1.126/2011.

¹⁸⁰ Instrução Normativa RFB nº 1.333/2013.

¹⁸¹ Instrução Normativa SRF nº 619/2006, revogada pelo artigo 53 da Instrução Normativa nº 1.059 de 02.08.2010, “sem interrupção de sua força normativa”.

¹⁸² Decreto nº 1.090/2002, do Estado do Espírito Santo.

Além dessas declarações e livros, na mesma linha de digitalização que tem ocorrido em todas as esferas da vida contemporânea, foi instituído no ano de 2007 o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, através do Decreto nº 6.022, de 22.01.2007. Segundo a referida legislação definiu, o SPED é "instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações".

A informatização de procedimentos originalmente realizados por meio de papel, como não poderia ser diferente, tem causado sérios problemas aos contribuintes, em geral. O Fisco tem estipulado prazos curtos para a implementação da nova realidade, o que tem gerado seguidas prorrogações, insegurança e instabilidade. Contudo, a inserção dessas novas obrigações, que contemplam todas as informações econômicas dos contribuintes, ainda não importaram no cancelamento das outras declarações (DCTF, DAFON, GIA, DIF, etc.)¹⁸³.

Enfim, toda essa enfadonha descrição exemplificativa de obrigações tributárias acessórias teve o objetivo de demonstrar como elas tem se avolumado sobre os particulares, transferindo para estes, em escalada geométrica, o ônus das tarefas essencialmente estatais de gestão e fiscalização tributária. Esta pesquisa trabalha fincada na hipótese de que o simples atendimento ao princípio da estrita legalidade, isto é, o preenchimento das regras formais para a instituição das obrigações acessórias – órgão competente, veículo normativo específico, etc. – não é suficiente para conferir limite, proporcionalidade e racionalidade à criação de obrigações acessórias tributárias.

Não se quer com isso dizer que a obrigação de pagar tributo e as obrigações acessórias deve ou pode se desvincular da lei e da regra da legalidade, o que seria, certamente, uma temeridade e um retrocesso. Mas, por certo, a norma legal que regula a relação mantida entre o Estado e o cidadão no interesse da arrecadação tributária deve ser enxergada (interpretada) através da lente dos direitos e garantias constitucionais, extraindo daí suas limitações e seu campo de atuação.

¹⁸³ Ressalva para a Instrução Normativa RFB n.º 1.353/13, que em seu art. 6º dispensa as pessoas jurídicas que apresentarem a EFD-IRPJ, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Ao contrário do que possa parecer, a proposta de interpretar a legislação tributária – aqui, especificamente, as normas que instituem as obrigações acessórias –, pelo viés do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, apresenta-se como uma alternativa de trazer racionalidade e justiça fiscal à norma tributária e ao sistema tributário como um todo.

Isso ocorre porque o princípio da legalidade, acompanhado de um método de interpretação dedutivo, literal, não impediu que a carga tributária brasileira se transformasse na maior dentre os países com estágio de desenvolvimento equivalente ao brasileiro¹⁸⁴, tampouco impediu que fossem instituídas, por meio de legislação complexa e volumosa, diversas *obrigações tributárias acessórias*, elevando o Brasil ao posto, não honroso, de país em que o empresário mais gasta horas para preparar, arquivar e pagar (ou reter) tributos, isto é, cumprir parte das obrigações tributárias acessórias. Não obstante isso, parte importante da doutrina, paradoxalmente, continua a indicar o princípio da estrita legalidade como o principal e até mesmo o único arsenal de proteção dos cidadãos frente ao Estado.

Para José Casalta Nabais, o princípio da legalidade, atualmente, revela-se “claudicante, pois que, ao contrário do que sucedia no estado liberal, não estamos mais perante um estado mínimo, nem há garantia de que a lei seja expressão do bem comum”¹⁸⁵.

Por tudo isso, nos capítulos que seguem, buscar-se-á analisar em que medida é possível converter progressivamente os particulares e suas organizações em uma “administração fiscal indireta *ad hoc*”, sem que isso viole os direitos, liberdades e garantias fundamentais das pessoas¹⁸⁶. Para tanto, a pesquisa será desenvolvida, inicialmente, a partir da análise dos princípios constitucionais que se aplicam e, portanto, se apresentam como os primeiros limites à instituição de obrigações tributárias acessórias, para, a partir desse ponto, apoiando-se no princípio da proporcionalidade, concluir com a fixação dos limites que devem ser observadas para a criação de obrigações acessórias aos particulares.

¹⁸⁴ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária.** São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13891/189.pdf> Acesso em: 02 out. 2012. O estudo comparativo foi realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) no ano de 2010 e verificou a carga tributária em termos percentuais do PIB dos seguintes países, em ordem decrescente de carga tributária: Brasil, Coreia, Turquia, Rússia, China, Chile, México, Índia. Assim, concluiu o estudo que o Brasil possui a maior carga tributária da América Latina, bem como a maior carga entre os BRICS, sendo que em termos globais o país é a 14ª maior carga tributária, ranqueando-se abaixo apenas de países bem mais desenvolvidos, como é o caso dos países da Escandinávia (Suécia, Noruega, Dinamarca e Finlândia), que, segundo o estudo, ao contrário do Brasil, prestam serviços públicos de qualidade, garantindo à sua população saúde, segurança, educação, previdência social, boas estradas, reembolso de medicamentos, auxílio moradia etc.

¹⁸⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 2004, p. 218.

¹⁸⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 2004, p. 557.

3 OS PRINCÍPIOS E AS REGRAS CONSTITUCIONAIS LIMITADORAS DO PODER DE TRIBUTAR E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Uma análise da doutrina nacional acerca dos limites constitucionais aplicáveis à relação jurídica tributária, revela uma concentração dos trabalhos nos denominados princípios constitucionais tributários, notoriamente aqueles constantes da seção II, do título VI, capítulo I, da Constituição Federal de 1988, intitulada “das limitações do poder de tributar”. Além disso, as pesquisas doutrinárias desses princípios estão, em sua grande maioria, direcionadas ao estudo da aplicação dessas limitações constitucionais à atuação do Poder Legislativo e Executivo, quando da instituição e aumento de tributos, ou seja, relacionada à obrigação tributária principal, pagar tributos.

A título de exemplo: é proibido instituir e aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, da CF - regra da legalidade); é proibido instituir tratamento desigual, na cobrança de tributos, entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, da CF – princípio da isonomia); é proibido cobrar tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, “a”, da CF – regra da irretroatividade tributária); ou, ainda, no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, “b”, da CF – regra da anterioridade), entre outros.

Nesse sentido, Humberto Ávila destaca que

a descrição das limitações ao poder de tributar, em geral feita pela doutrina, abrange preponderantemente as limitações negativas, sem que as limitações positivas (por exemplo, concordância prática), as limitações de segundo grau (por exemplo, proporcionalidade) ou o significado de outras normas constitucionais que instituem valores positivos (por exemplo, princípios e direitos fundamentais) sejam profundamente investigados no campo tributário.¹⁸⁷

Com efeito, pouco tem se dedicado a doutrina ao estudo dos limites que transbordam o universo das normas constitucionais descritas do artigo 150 da Constituição, bem como

¹⁸⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 22.

incipiente se mostra a produção doutrinária quando se fala em limites constitucionais aplicáveis às obrigações tributárias acessórias.

Este trabalho se propõe, inicialmente, analisar quais (e de que forma) limites instituídos por normas constitucionais podem e devem ser aplicadas às obrigações tributárias acessórias. Para tanto, a partir da perspectiva teórica de Robert Alexy, desenvolver-se-á a análise de algumas normas contidas na Constituição Federal brasileira – dentre elas o art. 150, da CF, mas não somente –, com o objetivo de justificar a obrigatoriedade, ou não, do Poder Legislativo, Executivo e Judiciário, observar tais mandamentos constitucionais quando da instituição e aplicação das obrigações tributárias acessórias.

Utilizando a terminologia extraída da obra de Humberto Ávila¹⁸⁸, referidas normas constitucionais podem ser chamadas de *limitações de primeiro grau*, representadas pelos princípios e pelas regras que instituem limites ao poder de tributar e que devem ser aplicadas. Os princípios e as regras que a seguir serão descritos, constituir-se-ão, também, como pressupostos para o cotejo entre as obrigações tributárias acessórias e o postulado da proporcionalidade, objeto específico do próximo capítulo.

3.1 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Sistema quer significar um conjunto ou disposição de partes ou de elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada e harmônica para – ou em razão de – uma determinada finalidade¹⁸⁹. Assim, é o sistema circulatório do ser humano, o sistema viário, o sistema jurídico brasileiro, o sistema tributário nacional, entre outros.

Para Ricardo Lobo Torres, “em qualquer ramo do saber, a ideia de sistema deve estar ligada à visão pluralista. Há sempre um pluralismo de sistemas. Na vida social encontramos sistemas

¹⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 18.

¹⁸⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI**: o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p.1865, vocábulo “sistema”.

jurídicos, econômicos, financeiros, estéticos, etc.”¹⁹⁰. Ainda, segundo o autor, o sistema tributário também se apresenta plural, subdividindo-se em outros sistemas, e, por sua vez, está contido no sistema financeiro, ao lado dos sistemas monetário e orçamentário¹⁹¹.

A estrutura do Sistema Tributário Nacional está expressamente plasmada na Constituição Federal de 1988 (arts. 145 a 162). O legislador constituinte fez questão de descrever na Carta Magna os principais elementos que caracterizam referido sistema, inclusive os tributos e principais impostos, que, geralmente, têm sua criação delegada ao legislador infraconstitucional. O detalhamento do sistema tributário, tal qual está na Constituição brasileira, é considerada pela doutrina sem paralelo no direito comparado¹⁹².

Por isso mesmo, a doutrina nacional construiu vasta obra acerca do Sistema Tributário Nacional à luz da Constituição. Aliomar Baleeiro, por exemplo, fincou os fundamentos constitucionais balizadores para uma análise do Sistema Tributário Nacional sob a ótica dos princípios constitucionais implícitos e explícitos, representantes de limitações ao poder de tributar¹⁹³. Geraldo Ataliba, por sua vez, demonstrou a interligação e interdependência entre o Sistema Tributário Nacional e as demais normas constitucionais, ressaltando a vinculação entre o Sistema Tributário Nacional e os direitos fundamentais, especialmente a livre iniciativa e a propriedade¹⁹⁴. Diversos outros doutrinadores acrescentaram lições importantes para a consolidação da literatura jurídica sobre o assunto¹⁹⁵.

O Sistema Tributário Nacional tem compreendido, em seu conteúdo material, o conjunto das normas tributárias, entendidas como “todas aquelas que, direta ou indiretamente, dizem respeito à instituição, cobrança e fiscalização de tributos”.¹⁹⁶ Por esse motivo, para além de

¹⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV. p. 1.

¹⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 5.

¹⁹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Direito Tributário na Constituição. **Revista magister de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Magister, n.º 1, mar.-abr. 2007; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV. p. 2.

¹⁹³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

¹⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: RT, 1968, pp. 9-10.

¹⁹⁵ Apenas a título de exemplificação: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV; COELHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário na constituição. **Revista magister de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Magister, n.º 1, mar.-abr. 2007; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 75.

limitar-se apenas às normas reconhecidas como de conteúdo material tributário, o Sistema Tributário Nacional abrange “o conjunto de todas as normas jurídicas que, direta ou indiretamente, protegem os bens jurídicos cuja disponibilidade é restringida pelo poder de tributar”¹⁹⁷.

Assim, além da Constituição Federal, com sua prodiga disposição acerca dos tributos e das garantias dos contribuintes, também as leis complementares, ordinárias, decretos e as normas complementares editadas pelas administrações fazendárias, estão contempladas nesse robusto sistema.

A Constituição Federal ocupa, nesse conjunto, o patamar mais elevado, servindo como fundamento de validade às demais normas jurídicas. Além disso, ela dá validade a si própria, já que encarna a soberania do Estado que a editou¹⁹⁸. Enquanto fundamento de validade, “as normas constitucionais legitimam toda a ordem jurídica. As leis, os atos administrativos, as sentenças valem, em última análise, enquanto desdobram mandamentos constitucionais.”¹⁹⁹

Segundo Canotilho, a superioridade hierárquica da Constituição revela-se de três modos:

(1) As normas do direito constitucional constituem uma *lex superior* que recolhe o fundamento de validade em si própria (autoprimazia normativa); (2) as normas de direito constitucional são normas de normas (*norma normarum*), afirmando-se como fontes de produção jurídica de outras normas (normas legais, normas complementares, normas estatutárias, etc.); (3) a superioridade normativa das normas constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os actos dos poderes políticos com as Constituição.²⁰⁰

Enfim, as normas jurídicas de mais alto grau encontram-se na Constituição. Segundo Carraza, “é ela que indica quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles”²⁰¹. No que especialmente interessa a este trabalho, há que se dizer que na Constituição Federal está

¹⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 82-83.

¹⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. . **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 34.

¹⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. . **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 34.

²⁰⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991, p. 141.

²⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. . **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 35.

disposto o dever fundamental de pagar tributo, assim como os limites que conformam e fundamentam esse dever.

Mas, mesmo no âmbito da Constituição, nem todas as normas têm a mesma relevância e função, já que algumas apresentam-se como simples *regras*, ao passo que outras, consubstanciam-se em verdadeiros *princípios*²⁰². A doutrina nacional e internacional traz diversas definições para princípios, definindo-os como mandamento nuclear do sistema jurídico²⁰³, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema²⁰⁴, enunciado lógico, implícito ou explícito, de posição proeminente no sistema jurídico em razão de sua generalidade²⁰⁵, somente para citar alguns.

Apesar das diferentes terminologias, há certo consenso no sentido de que os princípios ocupam lugar de destaque dentro do ordenamento jurídico e apresentam-se como normas de grande generalidade, que devem orientar a aplicação e a interpretação das demais normas do sistema jurídico. Como bem assevera Luís Roberto Barroso, “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 fins”²⁰⁶.

As definições acima descritas, especialmente no que concerne ao reconhecimento dos princípios como normas de grande generalidade, vão ao encontro da definição de Robert Alexy para eles. Em síntese, Alexy aponta o grau de generalidade como o elemento que diferencia os princípios das regras. Essas se caracterizariam como normas de baixa generalidade. Enunciados direcionados a uma conduta específica do sujeito, que pode ser cumprida ou não. É o que se verá a seguir.

²⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 35.

²⁰³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 25. ed.. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 942.

²⁰⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Polis/UNB, 1989, p. 158.

²⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 39.

²⁰⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 141.

3.1.1 Regras e princípios segundo Robert Alexy

A distinção entre *regras* e *princípios* não é pacífica. E mesmo que se adote uma corrente definidora de suas diferenças, ao deparar-se com normas constitucionais em situações pragmáticas, não é tarefa fácil enquadrá-las como *regra* ou *princípio*. Adotar-se-á, neste trabalho, a construção teórica de Robert Alexy para diferenciar regras e princípios e resolver os conflitos e colisões entre eles. Para o referido Autor, a distinção entre regras e princípios

é a base da teoria da fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais e uma chave para a solução de problemas centrais da dogmática de direitos fundamentais. Sem ela não pode haver nem uma teoria adequada sobre as restrições a direitos fundamentais, nem uma doutrina satisfatória sobre colisões, nem uma teoria suficiente sobre o papel dos direitos fundamentais no sistema jurídico²⁰⁷.

Paulo Bonavides destaca que “ao estudar uma teoria material dos direitos fundamentais em bases normativas – a teoria normativa-material (*normative-materiale Theorie*) – Alexy instituiu a distinção entre regras e princípios, que, na essência, é a mesma de Dworking”²⁰⁸. Robert Alexy atribui tanto às regras quanto aos princípios a qualidade de normas. Segundo ele, ambos se formulam com o auxílio de expressões deônticas fundamentais, como mandamento, permissão e proibição²⁰⁹. Segundo o Autor, os princípios e as regras constituem, da mesma forma, fundamentos para juízos concretos de dever, muito embora sejam fundamentos de origem bastante diferentes.

Diferenciar regras e princípios é, portanto, diferenciar duas espécies de normas. Nesse passo, uma limitação constitucional tributária pode decorrer, expressa ou implicitamente, tanto de princípios como de regras que, direta ou indiretamente, determinem o conteúdo para o exercício constitucional do poder de tributar²¹⁰.

Robert Alexy expõe a existência de inúmeros critérios para a distinção entre regras e princípios. Destaca, porém, o critério da generalidade como o mais frequentemente utilizado.

²⁰⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 85.

²⁰⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 277.

²⁰⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 87.

²¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 78.

Segundo Alexy, de acordo com este critério, os princípios são normas dotadas de alto grau de generalidade relativa, ao passo que as regras têm grau relativamente baixo de generalidade²¹¹.

Para fazer a distinção entre regras e princípios, Alexy elege, como a tese correta, aquela que consiste em afirmar que entre princípios e as regras não impera tão somente uma distinção de grau, mas de qualidade também. Ponto determinante desse critério é reconhecer os princípios como normas que se apresentam como *mandamentos de otimização*.²¹² Seriam, assim, normas de otimização cuja principal característica consistiria em poderem ser cumpridas em distintos graus e onde a medida de execução imposta não dependeria apenas de possibilidades fáticas, mas também jurídicas²¹³.

As regras, por seu turno, são normas que não podem ser cumpridas em graus, como os princípios. As regras devem ser cumpridas ou não. Quando uma regra vale, então há de se fazer exatamente o que ela exige ou determina. Nem mais, nem menos²¹⁴.

Os princípios, assim, enquanto normas ou mandamentos de otimização, estabelecem fins a serem buscados, e as regras comportamentos a serem adotados. Mas, ambas as espécies de normas podem representar limites ao poder de tributar. O mandamento da capacidade contributiva – art. 145, §2º, da CF –, segundo o qual o ônus tributário deve ser distribuído em observância à capacidade econômica dos contribuintes, é um ideal a ser alcançado, pois, um *princípio*.

Por outro lado, a limitação imposta ao ente tributante no sentido de que os tributos só podem ser instituídos e aumentados por lei – art. 150, I, da CF – conhecido como princípio da legalidade, se apresenta, em verdade, como uma *regra*²¹⁵, sob a ótica dos ensinamentos de Alexy.

²¹¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 87.

²¹² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 90-91.

²¹³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 91.

²¹⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 91.

²¹⁵ Não obstante a classifique como regra, Humberto Ávila esclarece que “a legalidade possui, no seu aspecto material contencioso, sentido normativo indireto tanto de *princípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade e de determinabilidade* para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar, quanto de *postulado*, porque exige do aplicador a fidelidade aos pontos de partida

O tratamento igualitário entre contribuintes que se encontram em situação equivalente – art. 150, II, da CF, princípio da isonomia – seria, para Alexy, verdadeiro princípio, posto que “estabelece o dever de buscar um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências atribuídas aos entes federados”²¹⁶.

Já o denominado (pela doutrina majoritária) princípio da anterioridade – art. 150, III, “b”, da CF – segundo o qual é proibida a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, nos termos da formulação teórica de Alexy, seria uma regra, haja vista que impõe um comportamento a ser observado pelo ente tributante.

Não há, aqui, a possibilidade de se discutir a aplicação desta regra em maior ou menor grau. Ou a vigência do tributo instituído ou aumentado se dá somente a partir do exercício financeiro posterior, ou haverá uma inegável inconstitucionalidade, por descumprimento da regra, a menos que seja o caso de aplicação de uma cláusula de exceção, como será visto adiante.

Nesse passo, a distinção teórica das normas constitucionais entre regras e princípios se mostra útil para uma adequada compreensão das restrições a direitos fundamentais imposta pelo poder de tributar, e vice e versa, bem como para que se possa ter uma satisfatória resolução das colisões e conflitos surgidos da conjugação dos diversos princípios e normas inerentes ao Sistema Constitucional Tributário.

3.1.2 Colisões entre princípios e conflitos entre regras

Terminologicamente, se diz que regras que exigem comportamentos diametralmente opostos *conflitam*, enquanto princípios que buscam finalidades diversas, ou indicam comportamentos

estabelecidos pela própria lei.” In: ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 124.

²¹⁶ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 348.

diferentes, *colidem*²¹⁷. Para além de apresentar-se somente como uma questão de terminologia, essa distinção tem efeitos práticos, no que se refere às medidas a serem adotadas quando essas incompatibilidades se apresentam entre as diferentes normas constitucionais.

3.1.2.1 O conflito entre regras

Segundo Robert Alexy, “um conflito entre regras somente pode ser solucionado se se introduz, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida”²¹⁸. Quanto à resolução do conflito de regras por meio da inserção de uma cláusula de exceção, Alexy utiliza exemplo esclarecedor, que se pede permissão para transcrever na íntegra, em razão da importância para o entendimento da questão e da incapacidade de traduzi-lo melhor que o Jurista alemão. Segundo Alexy, o exemplo de conflito entre regras

é aquele entre a proibição de sair da sala de aula antes que o sinal toque e o dever de deixar a sala se soar o alarme de incêndio. Se o sinal ainda não tiver sido tocado, mas o alarme de incêndio tiver soado, essas regras conduzem a juízos concretos de dever-ser contraditórios entre si. Esse conflito deve ser solucionado por meio da inclusão, na primeira regra, de uma cláusula de exceção para o caso do alarme de incêndio.²¹⁹

O mesmo exemplo poderia ser traduzido para a seara tributária, utilizando-se a regra da anterioridade. Segundo o art. 150, III, “b”, da Constituição Federal²²⁰, é vedada a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Assim, no caso hipotético de uma lei, publicada em janeiro de determinado ano, aumentar a alíquota da contribuição social para o financiamento da seguridade social (COFINS) e prever que os contribuintes estarão sujeitos à incidência do referido aumento no

²¹⁷ A terminologia, contudo, pode divergir, a depender do autor. Stanley Paulson, citado por Robert Alexy, utiliza a expressão *conflito entre normas*. In: ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 91, nota 28.

²¹⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 92.

²¹⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 92.

²²⁰ *In verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios(...)III - cobrar tributos:(...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

prazo de cento e vinte dias, após a data da publicação, estar-se-ia diante de um conflito entre a regra que proíbe a cobrança do tributo com aumento no mesmo exercício financeiro e a lei que previu uma *vacatio legis* que não ultrapassa o limite do ano em que foi publicada.

Nesse exemplo, o conflito seria resolvido pela utilização da cláusula de exceção prevista no art. 195, §6º, da Constituição Federal²²¹, segundo a qual tratando-se da espécie tributária contribuição social, não se aplica a regra da anterioridade descrita no art. 150, III, “b”, da CF. Contudo, se o conflito de regras não puder ser solucionado pela utilização de uma cláusula de exceção, pelo menos uma das regras em conflito tem de ser declarada inválida e, com isso, extirpada do ordenamento jurídico, pois, “não é possível que dois juízos concretos de dever-ser contraditórios entre si sejam válidos”²²².

A constatação de que uma das regras deve ser declarada inválida – ante a impossibilidade da utilização de uma cláusula de exceção – conduz o problema para a definição de qual regra deve assim ser considerada. Esse problema pode ser solucionado por meio de regras como *lei posterior revoga lei anterior e lei especial se sobrepõe a lei geral*. Mas, como esclarece Alexy, é também possível proceder de acordo com a importância de cada regra em conflito. O fundamental é: “a decisão é uma decisão sobre validade”²²³. E para explicar tal afirmação, Robert Alexy utiliza exemplo que, mais uma vez, pede-se vênua para transcrever na íntegra. Segundo o Jurista alemão,

um exemplo de conflito entre regras que o Tribunal Constitucional Federal resolveu exatamente nesse sentido – com base na norma sobre conflitos do art. 31 da Constituição alemã (“o direito federal tem prioridade sobre o direito estadual”) – é aquele entre o §22, I, da ordenação sobre o horário de trabalho, de 1934 e 1938 (direito federal vigente na época da decisão), que, pela interpretação do tribunal, permitia a abertura de lojas entre 7 e 19h nos dias úteis, e o §2º da lei do Estado de Baden sobre o horário de funcionamento do comércio, de 1951, que, entre outras coisas, proibia a abertura de lojas após às 13h nas quartas-feiras. As duas regras não poderiam valer ao mesmo tempo, caso contrário a abertura das lojas nas tardes de quarta-feira seria tanto permitida quanto proibida. A possibilidade de considerar a cláusula da lei estadual como uma exceção ao direito federal estava excluída, em

²²¹ *In verbis*: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(...)§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".”

²²² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2 ed. 2 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 92.

²²³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2 ed. 2 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93.

face do disposto no art. 31 da Constituição. Nesse sentido, restou apenas a possibilidade de declaração de nulidade da norma de direito estadual²²⁴.

Transferindo, mais uma vez, a discussão para o campo da aplicação das regras constitucionais tributárias, pode-se utilizar como exemplo a edição da súmula vinculante n.º 8, por meio da qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/1991, e do parágrafo único, do artigo 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/1977²²⁵.

Referidas regras, declaradas inconstitucionais, dispunham que o prazo de prescrição e decadência das contribuições previdenciárias seria de 10 (dez) anos e, por isso mesmo, estavam em evidente conflito com os artigos 173 e 174, ambos do Código Tributário Nacional (Lei 5.173/66), que preveem que o prazo de decadência e prescrição do crédito tributário é de 5 (cinco) anos. Considerando que as contribuições previdenciárias são espécies tributárias e considerando ambas as regras válidas, estava-se diante do inconciliável conflito de ter normas que previam prazos de cinco e de dez anos para a prescrição e decadência do crédito tributário.

A solução encontrada pela Corte Constitucional para resolver o conflito de regras foi declarar a invalidade daquelas que previam o prazo prescricional e decadencial de 10 (dez) anos, com base na norma sobre conflitos do artigo 146, III, da Constituição Federal, que reserva somente à Lei Complementar a possibilidade de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Dentre os temas reservados às normas gerais estão a decadência e a prescrição, que somente podem ser veiculadas por instrumentos normativos próprios. Daí se concluir que as regras previstas nos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/1991, e no parágrafo único, do artigo 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/1977, deveriam ser afastadas, para a aplicação isolada das normas do Código Tributário Nacional, que materialmente é reconhecida como norma de *status* complementar. Enfim, havendo conflito entre regras, essas são as possibilidades de resolvê-los, segundo a teoria de Robert Alexy.

²²⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93.

²²⁵ Súmula Vinculante n.º 8, *in verbis*: “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 E 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

3.1.2.2 A colisão entre princípios

A colisão entre princípios vai se dar, por exemplo, quando algo é permitido de acordo com um princípio e, de acordo com outro, proibido. Mas a colisão entre princípios se resolve de maneira totalmente diversa do conflito entre regras, posto que a colisão entre dois princípios não significa que um princípio deva ser declarado inválido, ou mesmo que deva ser introduzida uma cláusula de exceção. Ocorrerá, em verdade, que um dos princípios terá que ceder em face do outro.

Segundo Robert Alexy, o que ocorre “é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta”²²⁶. Isso quer dizer que os princípios não possuem uma relação absoluta de precedência ou hierarquia entre si.

A precedência de um princípio sobre o outro ocorrerá na análise do caso concreto, com base nas possibilidades fáticas e jurídicas apresentadas. É o que, geralmente, ocorre quando se diz que um princípio tem peso maior que o outro. Como explica Alexy, “conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, enquanto a colisão entre princípios – visto que só princípios válidos podem colidir – ocorrem, para além dessa dimensão, na dimensão do peso”²²⁷.

Para ilustrar o método de resolução das colisões entre princípios, Robert Alexy utiliza de alguns exemplos de julgamentos do Tribunal Constitucional alemão, dentre os quais será destacado o caso em que um acusado em processo criminal alegava que, em razão do seu delicado estado de saúde e devido à tensão desse tipo de procedimento, corria o risco de sofrer derrame cerebral ou infarto caso fosse realmente obrigado a participar de audiência judicial, para a qual sua presença, pela lei processual, era obrigatória.

O tribunal observou que nesses casos há “uma relação de tensão entre o dever estatal de garantir uma aplicação adequada do direito penal e o interesse do acusado na garantia de seus

²²⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93.

²²⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 94.

direitos constitucionalmente consagrados, para cuja proteção a Constituição também obriga o Estado²²⁸. Segundo Alexy, essa relação de tensão não pode ser solucionada com base em uma precedência absoluta de um desses deveres, posto que, em regra, nenhum princípio ou interesse goza, por si só, de prioridade sobre o outro. A colisão deve ser solucionada por meio de sopesamento entre os interesses conflitantes, quer dizer, deve-se verificar qual dos interesses, no caso concreto, tem maior peso, já que abstratamente estão no mesmo nível²²⁹.

Ao tratar do exemplo citado, a Corte Constitucional alemã definiu que

se esse sopesamento levar à conclusão de que os interesses do acusado, que se opõem à intervenção, têm, no caso concreto, um peso sensivelmente maior que os interesses em que se baseia a ação estatal, então, a intervenção estatal viola o princípio da proporcionalidade e, com isso, o direito fundamental do acusado que deriva do art. 2º, §2º, 1, da Constituição²³⁰.

Segundo destaca Alexy, apesar da decisão do Supremo Tribunal alemão não falar em *colisão*, mais de uma *situação de tensão* e de um *conflito*; e aquilo que colide e que é sopesado não é chamado ou caracterizado como *princípio*, mas como *dever*, *direito fundamental*, *pretensão* e *interesse*, a situação da decisão corresponde exatamente à colisão entre princípios. Trata-se, por um lado, do *dever* de tentar garantir, na maior medida possível, a operacionalidade do direito penal; e, de outro lado, do *dever* de manter incólume, na maior medida possível, a vida e a integridade física do acusado²³¹.

Como já foi acima especificado, esses *deveres* – ou poder-se-ia dizer *princípios* – devem ser aplicados na medida das possibilidades fáticas e jurídicas que se apresentam no caso concreto. Se houvesse apenas o princípio da operacionalidade do direito penal, a realização da audiência seria obrigatória. Se houvesse apenas o princípio da proteção da vida e da integridade física, a realização da audiência seria proibida.

²²⁸ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 94.

²²⁹ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 95.

²³⁰BVerfGE 51, 324 (366), In: ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 95.

²³¹BVerfGE 51, 324 (366), In: ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 95.

Portanto, isoladamente considerados os princípios conduzem a uma contradição, ao mesmo tempo em que um princípio restringe as possibilidades jurídicas de realização do outro. Considerando tratar-se de princípios, essa situação contraditória entre eles não se resolverá com a declaração de invalidade de um dos princípios ou mesmo pela inserção de uma cláusula de exceção, tais soluções que só se aplicam a conflito entre regras. Segundo Alexy, “A solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto”²³².

O estabelecimento dessa relação de precedência, por sua vez, se dá por meio do sopesamento das possibilidades jurídicas e fáticas que emergem do caso concreto, que dará a exata medida da aplicação dos princípios, enquanto mandamentos de otimização. O método – se é que se pode assim dizer – apontado por Robert Alexy como ideal para a solução da colisão entre os princípios é a máxima da proporcionalidade, “com suas três máximas parciais da adequação, da necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito)”²³³.

Para Robert Alexy, “a máxima da proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades *jurídicas*”²³⁴. E arremata o Autor que “já as máximas da necessidade e da adequação decorrem dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades *fáticas*”.

Nas colisões entre princípios ocorridas na seara tributária, da mesma forma como demonstrado no exemplo da audiência criminal utilizado por Alexy, há uma relação de tensão entre o Estado e o particular. Referida situação de tensão é, via de regra, estabelecida entre o interesse estatal de arrecadar – consequência do dever do particular de contribuir para os gastos públicos –, e o interesse dos particulares de terem respeitados seus direitos e garantias fundamentais, como a livre iniciativa, propriedade, intimidade, vida privada, etc, para cuja proteção a Constituição também obriga o Estado.

²³²ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96.

²³³ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 116-117.

²³⁴ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 117.

A máxima – ou postulado – da proporcionalidade apresenta-se como método útil para verificar em que medida é possível instituir obrigações aos particulares, seja de dar, fazer ou não fazer algo, sem que, com isso, sejam violados de maneira desproporcional os princípios, garantias e direitos fundamentais dos contribuintes e de terceiros.

Antes, porém, de submeter casos concretos de normas que instituem obrigações tributárias à máxima da proporcionalidade, é indispensável definir-se quais normas constitucionais – regras e princípios – devem ser aplicados e apresentam-se como limites quando se está tratando de obrigações tributárias acessórias.

Como dito anteriormente, referidas normas constitucionais que instituem limitações ao poder de tributar e situam-se no nível do objeto da aplicação, denominadas por Humberto Ávila²³⁵ como limitações de primeiro grau²³⁶, já foram exaustivamente analisadas pela doutrina quando se trata de sua aplicação à obrigação tributária principal, dever de pagar o tributo. A análise que aqui se objetiva fazer, refere-se, exclusivamente, às limitações constitucionais aplicáveis à relação jurídica tributária mantida entre o fisco e o particular na sujeição deste ao cumprimento das obrigações de fazer e não fazer no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (art. 113, §2º, CTN), vale dizer, das obrigações tributárias acessórias.

3.2 OS PRINCÍPIOS E AS REGRAS CONSTITUCIONAIS APLICADAS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Com a evolução dos sistemas constitucionais democráticos e a inserção no texto da Constituição de um rol sempre crescente de direitos fundamentais, as relações jurídicas, seja na esfera pública ou privada, passaram, cada vez mais, a serem observadas segundo os parâmetros e limites constitucionais. Com a relação jurídica tributária não é, nem poderia ser, diferente. A lei não pode ser a última e a única responsável pela definição das obrigações tributárias. Ela está subordinada, estritamente subjugada aos comandos constitucionais, notadamente àqueles que asseguram direitos e garantias individuais.

²³⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 79.

²³⁶ No mesmo sentido GOMES, Luís Carlos. Relação Obrigacional Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord.). **Tratado de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 112.

Tem-se assistido, assim, uma gradativa constitucionalização da relação jurídica tributária²³⁷ e, conseqüentemente, das obrigações tributárias dela decorrentes. Com efeito, a obrigação jurídica tributária sempre foi costumeiramente analisada a partir de uma visão norteadas pelos postulados de direito civil, o que redundava em uma concepção segundo a qual a obrigação tributária é mero sucedâneo no âmbito do direito público do instituto da obrigação construído no direito privado. Com a crescente constitucionalização da relação jurídica tributária, o tema passa a assumir uma dimensão axiológica, decorrente dos postulados de igualdade, justiça e proporcionalidade, com os olhos voltados às garantias fundamentais asseguradas constitucionalmente, na mesma medida em que afasta-se da concepção estritamente legalista.

Para Ricardo Lobo Torres, a concepção estritamente legalista da obrigação tributária

afastava o dever tributário das suas vinculações constitucionais, ao acentuar demasiadamente o aspecto formalista do vínculo obrigacional e desconsiderar o fato de que o sujeito ativo da relação jurídica é o mesmo que produz a norma que está na origem do nascimento dessa relação, vale dizer, o titular da prestação obrigacional é o mesmo sujeito que produz a lei²³⁸.

Enfim, o direito constitucional efetivamente invadiu a relação jurídica tributária, mas, ainda, é preciso avançar. A norma tributária não pode ser concebida exclusivamente como um mero instrumento jurídico que permite que o Estado obtenha os recursos indispensáveis ao custeio das atividades públicas, obrigando os indivíduos a recolherem aos cofres públicos certa parcela de sua riqueza e, ao mesmo tempo, cooperar na fiscalização e gestão dos tributos.

A norma tributária deve ser também um instrumento de realização de justiça e dos demais valores constitucionais²³⁹, posto que a garantia dos direitos fundamentais à qual o Estado está obrigado constitucionalmente não se limita à promoção de direitos sociais custeados com os recursos provenientes da arrecadação de tributos. Deve ser observado, também, na atividade criação de normas tributária pelo Poder Legislativo e sua aplicação pelo Poder Executivo, quando no exercício da arrecadação e fiscalização de tributos.

²³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 235.

²³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 208.

²³⁹ PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o Tema da Obrigação Tributária. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 115.

Segundo destaca Helenilson Cunha Pontes

a dimensão constitucional assumida pelo Direito Tributário exige uma visão axiológica da obrigação tributária. O vínculo jurídico obrigacional entre sujeito ativo (Estado) e sujeito passivo (contribuinte) deve ser iluminado e contrastado com o conjunto de limites constitucionais que condicionam a validade da atuação dos agentes estatais, seja quando estes desempenham a tarefa de elaboração legislativa, seja quando executam os comandos legais.

Não há dúvidas, assim, da sujeição da relação jurídica tributária e dos vínculos obrigacionais dela decorrentes, às normas constitucionais. As normas que veiculam obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias, devem ser analisadas à luz das regras e princípios constitucionais à elas aplicáveis.

Como já fora dito, relativamente à obrigação tributária principal, isto é, obrigação de pagar o tributo, expressa no art. 113, §1º, do Código Tributário Nacional, a doutrina nacional construiu relevantes ensinamentos acerca de quais seriam as limitações ao poder de tributar; bem como a interligação e interdependência do Sistema Tributário Nacional e os direitos fundamentais, especialmente a livre iniciativa e a propriedade, entre outros assuntos²⁴⁰.

O mesmo não se pode dizer dos estudos referentes aos limites constitucionais aplicáveis às obrigações tributárias acessórias (art. 113, §2º, do CTN). E há que se destacar que não há necessariamente uma simetria na aplicação dos limites constitucionais relativos ao poder de tributar quando se fala em normas instituidoras de obrigações tributárias principais e acessórias.

A regra constitucional da legalidade tributária, por exemplo, descrita no art. 150, I, da Constituição Federal, direciona sua aplicação exclusivamente à obrigação tributária principal, quando estabelece que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”. No mesmo sentido, a norma constitucional que veicula o conhecido princípio da irretroatividade tributária, limita

²⁴⁰ Nesse sentido: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010; ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: RT, 1968, pp. 9-10; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Direito Tributário na Constituição**. **Revista magister de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Magister, n.º 1, mar.-abr. 2007; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

exclusivamente a cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, “a”, da CF²⁴¹), nada dizendo a respeito da instituição das obrigações acessórias. E, assim, também é a regra da anterioridade tributária, segundo a qual é vedado *cobrar tributos* no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, “b”, da CF).

E quanto às obrigações tributária acessórias? Seria permitido a instituição de obrigações de fazer e não fazer a contribuintes e a terceiros que tenham vinculação com a arrecadação e fiscalização de tributos sem qualquer limitação material ou formal? Quais são, enfim, os limites constitucionais à instituição dessas obrigações?

Ao lançar um primeiro olhar sobre o capítulo I – “Do Sistema Tributário Nacional” – e sua seção II – “Das Limitações ao Poder de Tributar” –, todos inseridos no título VI – “Da Tributação e do Orçamento” –, da Constituição Federal de 1988, o intérprete pode incidir em dois erros comuns e especialmente importantes para este trabalho: (i) entender que as *limitações ao poder de tributar* se resumem às regras e princípios elencados na mencionada seção e capítulo; e (ii) que os limites lá descritos se aplicam exclusivamente às questões vinculadas à obrigação tributária principal, quer dizer, ao pagamento de tributos.

Contudo, um estudo mais cuidadoso da Constituição Federal verificará que as limitações ao *poder* de tributar não estão adstritas, ou não são somente aplicáveis, às normas veiculadas concernentemente à obrigação de pagar o tributo; tampouco estão circunscritas às disposições constantes do capítulo do “Sistema Tributário Nacional”.

O *poder* de tributar, para o qual estão direcionadas as limitações descritas na Constituição, compreende não só o poder de exigir do particular o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, mas também a possibilidade de instituir obrigações de fazer e não fazer, aos contribuintes e terceiros, no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos. Daí que, por decorrência lógica e inegável, as limitações a este poder também alcançam as normas instituidoras de obrigações tributárias acessórias, a menos que o mandamento normativo

²⁴¹ *In verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)III - cobrar tributos:a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

constitucional limitador se direcione expressamente à obrigação tributária principal. É o que ocorre, por exemplo, com a regra da legalidade tributária, descrita no art. 150, I, da Constituição Federal. A exigência de lei está claramente vinculada à obrigação tributária principal, *instituição e cobrança de tributo*.

Contudo, voltando ao primeiro equívoco que pode decorrer de um olhar superficial da parte do texto constitucional relativo ao Sistema Tributário Nacional, há que se destacar que a regra da legalidade tributária, assim como todas as demais regras e princípios descritos na seção II, denominada “das limitações ao poder de tributar”, não se restringe ao que está descrito na referida seção, bem como a referida seção não reúne todos os limites a que está sujeito o poder de tributar, ao contrário do que o título da seção possa referir.

Inicialmente, há que se destacar o fato, já referenciado anteriormente, de que o Sistema Tributário Nacional é um sistema dentro de tantos outros sistemas – orçamentário, financeiro, constitucional, jurídico, etc. – o que por si só remete à necessária integração e pertença harmônica e indissociável das regras neles contidas²⁴². Não fora isso, a própria seção II, que relacionou diversas limitações ao poder de tributar, expressamente tem no caput do seu primeiro artigo – art. 150, da CF – uma cláusula de abertura do sistema de limitações a outras garantias asseguradas ao contribuinte²⁴³, *in verbis*: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado (...)”²⁴⁴.

É a observação feita por Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, ao afirmar que

a Seção “Das Limitações do Poder de Tributar” contém apenas algumas imunidades e alguns princípios, *numerus apertus*, deixando expressamente consignada a existência de outras limitações também estruturais. Basta considerar que: a expressão “Das Limitações do Poder de Tributar” está fracionada pelo uso da preposição “de”, como partitivo, ou parte de algo; o caput do art. 150, expressamente, dispõe “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...*”, deixando indiscutível a inexistência de exaustividade²⁴⁵.

²⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 5.

²⁴³ Nesse sentido: DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Notas de atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 35-36; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 23.

²⁴⁴ Art. 150, da Constituição Federal do Brasil.

²⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 35-36

Assim, ainda que a regra da legalidade tributária, tal qual descrita no art. 150, I, da Constituição Federal, se refira, exclusivamente, a uma limitação direcionada à obrigação tributária principal, cobrança (pagamento) de tributo, a abertura referenciado no caput do mesmo art. 150 da Constituição, combinada com o art. 5º, II, da CF, não deixa dúvida que quando o Estado, no exercício do poder de tributar, impuser obrigação de fazer ou não fazer ao contribuinte ou a terceiro, deverá fazê-lo somente por meio de lei, posto que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”²⁴⁶.

Daí se dizer que o Sistema Tributário Nacional, entendido em sua inteireza e com as garantias a ele inerentes, não se confunde com o capítulo do Sistema Tributário Nacional descrito na Constituição Federal, seja quantitativa ou qualitativamente. Quantitativamente porque existem outras normas tributárias, além daquelas que podem ser encontradas nos dispositivos do capítulo *Sistema Tributário Nacional*; qualitativamente porque as normas previstas no referido capítulo “só ascendem a um significado normativo por meio de uma (horizontal) consideração das concatenações materiais decorrentes dos princípios e direitos fundamentais”²⁴⁷.

Far-se-á, a seguir, a análise individualizada de algumas regras e princípios constitucionais, demonstrando a fundamentação jurídica que sustenta e justifica a aplicação dessas normas às obrigações tributárias acessórias, bem como a necessidade de observá-las.

3.2.1 Princípio federativo

Conforme dispõe o art. 1º, da Constituição Federal, a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, formado pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal²⁴⁸. O art. 18, da Constituição Federal, por sua vez, indica a

²⁴⁶ Art. 5º, II, da Constituição Federal do Brasil.

²⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 23.

²⁴⁸ *In verbis*: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:(...)”

União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios, como as pessoas políticas integrantes da organização administrativa da República Federativa brasileira.²⁴⁹

O princípio federativo é o pilar sobre o qual se situam as normas que tratam da delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios, e do Distrito Federal, que o ordenamento constitucional consagrou. As normas constitucionais atinentes a competência tributária servem para especificar quem, dentre as pessoas políticas da Federação, possui aptidão para criar tributos, de que forma e dentro de que limites temporais e espaciais.

Segundo Roque Carrazza,

tais normas autorizam os Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a criarem, *in abstracto*, tributos, bem como a estabelecerem o modo de lançá-los e arrecadá-los, impondo a observância de vários postulados que garantem os direitos dos contribuintes²⁵⁰.

Vê-se, desde logo, que a atribuição de competência tributária importa, além da aptidão para criar leis que imponham ao contribuinte a obrigação de pagar o tributo, também a capacidade de legislar sobre o modo de garantir sua arrecadação, gestão e fiscalização. Segundo Aliomar Baleeiro, a pessoa política competente para tributar pode, igualmente, por meio de instrumento próprio, regular “a época e forma do pagamento (do tributo), a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar, etc.”²⁵¹. Complementa Baleeiro, “não há outras limitações ao legislador, senão aquelas de ordem constitucional”²⁵².

Com efeito, a pessoa política que recebe a competência para instituir, por meio de lei, determinado tributo – a União Federal, por exemplo, recebeu atribuição de competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, art. 153, III, da CF²⁵³ –, recebe igualmente a competência plena para legislar sobre as questões vinculadas ao mesmo

²⁴⁹ *In verbis*: “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

²⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 490-491.

²⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, pp. 75-76.

²⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, pp. 75-76.

²⁵³ *In verbis*: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:(...) III - renda e proventos de qualquer natureza.”

tributo, inclusive no que se refere à instituição de obrigações tributárias acessórias, observados os limites impostos constitucionalmente. É o que se depreende da leitura do art. 6º, do Código Tributário Nacional²⁵⁴.

A afirmação do parágrafo anterior traz em si duas consequências: (i) somente a pessoa política – União, Estado, Município ou Distrito Federal – que recebeu a competência constitucional para instituir determinado tributo possui competência para instituir obrigações tributárias acessórias que tenham por interesse a arrecadação e fiscalização do referido tributo; (ii) as obrigações tributárias acessórias tendentes a regular a arrecadação e fiscalização do referido tributo só podem incidir sobre as pessoas relacionadas, de algum modo, com as exações da competência privativa do ente político que as editou.

Essas consequências apresentam-se como verdadeiros limites derivados do princípio federativo e da inafastável necessidade de finalidade que deve existir em toda e qualquer obrigação tributária acessória. Referida finalidade é elemento caracterizador das obrigações de fazer e não fazer impostas ao contribuinte ou a terceiro que, por força do disposto no art. 113, §2º, do CTN, deve manter relação de acessoriedade com o tributo cuja arrecadação ou fiscalização a obrigação visa resguardar.

Nesse sentido, Roque Carrazza assevera que

à pessoa política autorizada pela Constituição a tributar é dado instituir *deveres instrumentais tributários* (“obrigações acessórias”). (...), que, naturalmente, só vão incidir sobre as pessoas relacionadas, de algum modo, com as exações de competência privativa do ente político que as editou. A título de exemplo, não pode a União, pelo seu Legislativo, dar à publicidade, validamente, deveres instrumentais que pretendem disciplinar, para os contribuintes dos Estados e os entes que com estes contribuintes convivem, salvo a própria União, o recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (e serviços). Neste caso, a qualquer destinatário da lei é dado insurgir-se contra a medida, que lhe cria óbices que só os Estados poderiam lhe impor²⁵⁵.

Obrigação tributária acessória, por exemplo, instituída por Estado da Federação, que vise exigir dos participantes de negócio jurídico oneroso envolvendo imóveis (contribuintes), ou, ainda, dos tabeliães que participaram, em razão do seu ofício, na feitura do instrumento

²⁵⁴ *In verbis*: “Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei”

²⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. . **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 501.

negocial (terceiro), são inconstitucionais, por ofensa ao princípio federativo, posto que os fatos geradores possíveis de impostos, neste caso, são de competência da União Federal (art. 153, III, da CF) ou do Município em que se situa o imóvel (art. 156, II, da CF²⁵⁶).

Aplicando o princípio federativo, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu ser indevida a obrigação tributária acessória exigida pelo Estado do Rio Grande do Sul, em face da União Federal e de suas autarquias, que consistia na obrigatoriedade de emissão de notas fiscais para poder gozar da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da CF. Segundo o relator, a tentativa de se impor, por norma infraconstitucional, restrições à imunidade reconhecida constitucionalmente, atentava, em última análise, contra “a preservação da própria integridade da federação”²⁵⁷.

Dessa forma, a atribuição constitucional de competência para instituir o tributo, defere também à pessoa política, e somente a ela, a competência para instituir obrigações tributárias acessórias relativas àquele tributo. Tais obrigações, por sua vez, devem ser dotadas de finalidade direta com a arrecadação e fiscalização do tributo de competência do ente instituidor. Como tal, por derradeiro, as obrigações acessórias só poderão ser direcionadas às pessoas – contribuintes e terceiros – que tenham vinculação direta com o fato gerador dos tributos que a prestação de fazer e não fazer visa auxiliar a arrecadação e fiscalização.

²⁵⁶ *In verbis*: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:(...) II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;”

²⁵⁷ EMENTA: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMUNIDADE DA UNIÃO E AUTARQUIAS FEDERAIS. ARTIGO 150, VI, “A”, DA CF. MULTA. CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. –(...) O artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, estendendo o privilégio às autarquias e fundações de direito público. A imunidade, no caso, decorre da simples condição de pessoa jurídica de direito público, e não pode ser restringida por norma infraconstitucional, pois decorrente, em última análise, da necessidade de preservação da própria integridade da federação. - Dada a inviabilidade de o Estado submeter a União e suas autarquias a sua competência impositiva no que toca ao ICMS, em razão de regra imunizante de caráter objetivo que afasta qualquer possibilidade de tais pessoas serem contribuintes do tributo referido, não se pode admitir tenham elas que se submeter à legislação estadual para poder usufruir da garantia constitucional. Desse modo, injustificável a exigência de emissão nota fiscal por parte da União e dos Municípios, bem como das autarquias e fundações de direito público, quando transportam bens integrantes do seu patrimônio. - No caso dos autos, ademais, o documento fiscal foi emitido dizendo respeito, a autuação, a alegado preenchimento incorreto (ausência de especificação do valor do imposto que incidiria ou do tratamento tributário aplicável à espécie). A conduta descrita, todavia, não se subsume ao tipo prescrito no art. 12 do livro II do Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul, pois a referida norma não faz referência à objetividade de as entidades contempladas pela imunidade mencionarem, no documento fiscal, os dispositivos legais que as beneficiem. - Agravo retido improvido. Apelação provida. (TRF4, AC 2000.71.02.002127-0, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Ricardo Teixeira do Valle Pereira, DJ 13/07/2005).

3.2.2 Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica não está expressamente positivado na Constituição Federal de 1988. Isso não quer dizer, porém, que ele não seja um princípio constitucional ou que seja menos importante que outros referenciados na Constituição. Para Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica é construído “pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito”²⁵⁸, cristalizado no art. 1º, da Carta Magna²⁵⁹, bem como pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, vale dizer, art. 5º, XXXVI²⁶⁰, que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; além dos art. 5º, II²⁶¹, art. 150, III, “a”²⁶² e art. 150, III, “b”²⁶³, que tratam, respectivamente, das regras da legalidade, irretroatividade e anterioridade²⁶⁴.

Com efeito, todas as normas constitucionais acima citadas conferem limites, à atuação do Poder Público e dos particulares, direcionados a assegurar a previsibilidade e a proteção de expectativas legitimamente constituídas. O princípio da segurança jurídica visa exatamente resguardar os direitos e demais posições e relações jurídicas dos indivíduos, por meio da exigência de que as normas jurídicas, que regulem ou incidam sobre as relações mantidas entre as partes se liguem a efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas²⁶⁵. Nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Júnior, promover a segurança jurídica trata-se de “evitar que um passado, de repente, se torne estranho, um futuro, algo opaco e incerto, e a duração, uma coleção de surpresas desestabilizadoras da vida”²⁶⁶.

²⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308.

²⁵⁹ *In verbis*: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:(...)”

²⁶⁰ *In verbis*: “Art. 5º (...):XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

²⁶¹ *In verbis*: “Art. 5º (...):II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

²⁶² *In verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

²⁶³ *In verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)III - cobrar tributos:(...)b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

²⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308.

²⁶⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, pp. 395-396.

²⁶⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.) **Tratado de direito constitucional tributário** – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 235.

A doutrina portuguesa, ao tratar dos ideais de previsibilidade e certeza, reconhece a existência, além do princípio da segurança jurídica, do princípio da proteção da confiança²⁶⁷.

Canotilho, a esse respeito, assevera que

o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estritamente associados, a ponto de alguns considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito –, enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos.²⁶⁸

No Brasil, a doutrina majoritária²⁶⁹ entende que o princípio da segurança jurídica absorve ou acoberta também o princípio da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, sendo mais comum a vinculação dos valores e ideais mencionados pelo constitucionalista português diretamente ao referido princípio²⁷⁰. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal qualifica o princípio da segurança jurídica como um subprincípio do Estado de Direito, com “valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria ideia de justiça material”²⁷¹. Reconhece a Corte Constitucional, também, sua importância como pilar para a manutenção da segurança das relações jurídicas²⁷².

²⁶⁷ Muitos doutrinadores portugueses entendem tratar-se do mesmo princípio (segurança jurídica e proteção da confiança). Nesse sentido: NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 395. Outros, como Canotilho, acima transcrito, entendem que os princípios se complementam, mas atuam sobre o mesmo objetivo finalístico.

²⁶⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 256.

²⁶⁹ Por todos: CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 95, p. 21-30, 2006; _____. Tributo e segurança jurídica. In: LEITE, George Salomão (Org.). **Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da constituição**. São Paulo: Malheiros, 2003.

²⁷⁰ Representando aqueles que detalham a interação, campos de superposição e limitações recíprocas entre os princípios: Mízabel Abreu Machado Derzi, em notas de atualização de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, pp. 1326-1330.

²⁷¹ STF, Questão de Ordem na Petição n.º 2.900-RS, 2ª Turma, Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgada em 27.05.03, DJ 01.08.03, p. 142. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86525>>. Acesso em: 02.08.13.

²⁷² STF, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.010, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Celso de Mello, julgada em 30.09.99, DJ 12.04.02, p. 51. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 02.08.13.

O princípio da segurança jurídica, assim, tem por finalidade a busca de um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade²⁷³ na atuação do Estado em face dos cidadãos e na relação entre os próprios particulares. Esses ideais devem iluminar a atuação do intérprete e do aplicador do direito, mas principalmente do Poder Público, posto que o princípio constitucional da segurança jurídica, enquanto manifestação da ideia de estado de direito, vale face a todas as funções do Estado, vale dizer, legislativa, executiva e judicial²⁷⁴.

No que concerne a relação jurídica tributária, a concretização dos ideais buscados pelo princípio da segurança jurídica, depende da observância de três elementos ou aspectos identificados neste trabalho como principais: (i) a obrigação tributária, principal ou acessória, deve ser veiculada por lei (regra da legalidade); (ii) a norma que veicula a obrigação não pode gerar confusão aos indivíduos obrigados ao seu cumprimento, devendo ser clara e objetiva o suficiente para que o contribuinte ou terceiro possa cumpri-la; (iii) os contribuintes devem saber, antecipadamente, a quais prestações estão obrigados, o que é possível apenas se as normas instituem obrigações relacionadas a fatos ainda não concretizados (irretroatividade), e se os cidadãos dispuserem da possibilidade de conhecer o conteúdo das leis a tempo de adaptar-se ao seu cumprimento (anterioridade)²⁷⁵.

3.2.2.1 Segurança jurídica e a regra da legalidade

Quanto ao primeiro elemento – regra da legalidade –, ele será objeto de análise individualizada posteriormente. Por hora, é importante destacar a estreita relação entre o princípio da segurança jurídica e a regra da legalidade. Para tanto, há que se ressaltar, já de início, que o elemento da legalidade exige que o conteúdo da relação obrigacional tributária seja determinada e determinável pela análise de uma lei “formal, geral e abstrata, cuja hipótese de incidência deve concretizar as determinações constitucionais de competência e os princípios constitucionais conexos (incluídos os direitos fundamentais)”²⁷⁶.

²⁷³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 314.

²⁷⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 396.

²⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 310.

²⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 318.

E não obstante a segurança jurídica apresente-se como ideal a ser buscado pelo Estado em cada um dos seus três Poderes, é ao legislador que ele se coloca de forma mais fundamental – se é que pode-se assim dizer. Isso ocorre porque, tratando-se de Estado Democrático de Direito, ainda mais na seara tributária, a não surpresa ou previsibilidade – ideal finalístico do princípio da segurança jurídica – deverá ser alcançada por meio do princípio da legalidade, quer dizer, pela previsão legal do comportamento esperado do contribuinte e do agente público (dever-ser) e as consequências de sua inobservância.

É da previsão da obrigação tributária (de pagar, fazer ou não fazer), por meio de norma formal, geral e abstrata, associada à ficção jurídica de que a ninguém é dado desconhecer a lei, que, em primeira análise, decorre a segurança jurídica esperada do sistema.

Não basta, contudo, a previsão do comportamento por qualquer instrumento normativo. Para garantir minimamente a estabilidade das relações jurídicas, é necessário que a norma seja emanada do Poder Legislativo, formalmente apta para tratar da matéria, que seja clara²⁷⁷ e objetiva²⁷⁸, que atenda ao princípio da igualdade²⁷⁹ e que seja temporalmente adequada ao planejamento do contribuinte²⁸⁰. No campo da aplicação, por sua vez, é necessário que o agente público a interprete da maneira mais estrita possível²⁸¹, de forma “eficaz, imparcial e objectiva”²⁸².

Segundo Casalta Nabais,

daí que o princípio da segurança jurídica no domínio do direito dos impostos tenha a ver fundamentalmente com o legislador, para o qual implica limitações na edição de normas retroactivas e na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais, aspectos estes relativamente aos quais, por via de regra, se autonomizam, como suas manifestações específicas, a tendencial irrevogabilidade dos actos constitutivos dos direitos (ou de interesses legalmente protegidos) e a intangibilidade do caso julgado.²⁸³

²⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 310.

²⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 427.

²⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 432-433.

²⁸⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

²⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 43.

²⁸² CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito tributário**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 227.

²⁸³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 396.

O princípio da segurança jurídica exige, assim, que as normas que instituem obrigações tributárias permitam que os cidadãos possam calcular antecipadamente os seus encargos relacionados a tributo. E quando se diz encargos, não se quer referir unicamente à obrigação de pagar o tributo, mas também os deveres relacionados com as obrigações de prestar declarações, apresentar documentos, emitir notas fiscais, escriturar livros, enfim, as obrigações tributárias acessórias.

3.2.2.2 Segurança jurídica e a clareza, certeza e objetividade das normas

Quando se faz referência à necessidade que as normas sejam claras e objetivas, a fim de que os obrigados possam cumpri-las com segurança, quer-se referir não só à qualidade do texto legal – mais diretamente relacionado ao adjetivo clareza – mas também, e, principalmente, à certeza de qual comportamento deve ser seguido. Essa certeza é, em grande parte, prejudicada no sistema tributário brasileiro, por dois fatores, principalmente: (i) pela inflação de normas tributárias; (ii) pela própria complexidade do sistema. O excesso de normas insere o obrigado no campo de incertezas como, por exemplo, qual norma deve ser seguida, ou, ainda, se a norma cuja obrigação se cumpre é efetivamente a que está em vigor. A complexidade do sistema, por sua vez, gera a incerteza quanto a correta execução da norma.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, da Constituição de 1988 até 2012 foram editadas, em matéria tributária, 290.932 normas, o que corresponde a 33 novas regras por dia. De todas essas normas, ainda segundo o Instituto, 21.820 – o equivalente a 7,5% – estavam em vigor até o dia 05 de outubro de 2012.

De acordo com o IBPT, as empresas brasileiras gastam 2,5% do seu faturamento total, o equivalente a R\$ 45.000.000.000,00 (quarenta e cinco bilhões) por ano, só para acompanharem as mudanças da legislação e tentarem manter-se dentro da lei²⁸⁴. Esse excesso de normas e a velocidade com que são alteradas acabam por gerar instabilidade, falta de

²⁸⁴ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Quantidade de Normas Editadas no Brasil:** 24 anos da Constituição Federal de 1988. São Paulo. 2012. Disponível em: <https://ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/70/Em24AnosDeConstituicao46MilhoesDeNormasCriadas.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2013.

confiança no sistema, imprevisibilidade dos resultados e na mensuração dos prejuízos que podem decorrer de possível falha no cumprimento das obrigações tributárias.

O filósofo da Revolução Francesa, SAINT-JUST, já apontava os prejuízos decorrentes do excesso de normas ao asseverar que

as longas leis são calamidades públicas. A monarquia se afogava nas leis; e visto que todas as paixões e as vontades dos senhores se tornavam leis, não havia mais entendimento. São necessárias poucas leis. Onde elas são muitas, o povo é escravo...Aquele que dá ao povo demasiadas leis é um tirano.²⁸⁵

E por incrível que pareça, a maior parte das normas que são editadas estão relacionadas a obrigações tributárias acessórias e não a obrigação principal. A insegurança, decorrente da inflação normativa, se deve, principalmente, às inúmeras obrigações de fazer e não fazer impostas aos contribuintes e a terceiros, com o objetivo de auxiliar no cumprimento e fiscalização do pagamento do tributo.

Identificada a norma em vigor, caberá ao contribuinte, ou ao terceiro, ainda, cumpri-la corretamente. E, no Brasil, não se pode dizer seja esta uma tarefa fácil. Aqui reside a incerteza decorrente da complexidade do sistema tributário brasileiro. Só a título de exemplo, enquanto a maior parte dos países desenvolvidos têm até quatro faixas de alíquotas sobre o consumo²⁸⁶, o Brasil possui 20 (vinte) diferentes níveis de alíquotas sobre o imposto sobre o consumo (ICMS)²⁸⁷.

Há alíquotas extremamente detalhadas, como os 8,5% de ICMS pagos pelo óleo diesel, até 7.500.000 litros mensais, destinados a empresas operadoras do sistema de transporte público da Região Metropolitana do Recife, submetido à gestão da Empresa Metropolitana de Transportes Urbanos²⁸⁸. Ou, ainda, os 13% pagos em qualquer operação de importação, desde

²⁸⁵ Citado por BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito, compiladas por Nello Morra. São Paulo: Ícone Editora, 2006. p. 66.

²⁸⁶ Na Alemanha são duas: 7% (água, livros e produtos agrícolas, por exemplo) e 19% (restaurante, roupas e sapatos). Na Dinamarca, qualquer operação sobre o consumo é taxada com 25%, seja comida, roupas ou remédios. *In*: Mioto, Ricardo. **Pesadelo Fiscal – O país é campeão em diversidade de alíquotas. Folha de São Paulo**, São Paulo, 4 ago. 2013. Mercado, p. B6.

²⁸⁷ Mioto, Ricardo. **Pesadelo Fiscal – O país é campeão em diversidade de alíquotas. Folha de São Paulo**, São Paulo, 4 ago. 2013. Mercado, p. B6.

²⁸⁸ Decreto do n.º 39.113/13, do Estado de Pernambuco. Disponível em: <http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions186.htm>. Acesso em: 06 ago. 2013.

que realizada pelo Aeroporto Internacional Tom Jobim²⁸⁹, dentre tantos outros exemplos. Se a importação não for pelo Aeroporto Tom Jobim, ou se o óleo diesel não for para a empresa de transporte submetida ao órgão municipal de controle, altera-se a alíquota.

E como já fora mencionado neste trabalho, atualmente, os principais tributos – inclusive o ICMS – são lançados pelo próprio contribuinte, que tem a obrigação de calcular, recolher e declarar o tributo ao ente tributante, sem qualquer auxílio, deste que, posteriormente, irá verificar o acerto da atuação do contribuinte. Havendo equívoco, ainda que sem dolo, quer dizer, mesmo que o erro seja fruto da confusão, do excesso e do alto nível de detalhamento e complexidade da norma – erro na escolha da alíquota, para aproveitar o exemplo acima –, o contribuinte sofrerá a sanção legal, por não ter desempenhado o trabalho que originalmente – e por decorrência lógica –, caberia ao Fisco.

A complexidade do sistema tributário brasileiro, com suas diversas espécies tributárias, regras de competência e formas de cálculo, torna a delegação, ao contribuinte, da atividade calcular, recolher e declarar o tributo extremamente imprevisível e insegura. O problema é que ele, o contribuinte, a princípio, não pode abdicar dela. Tem que cumprir a obrigação acessória de lançar ele mesmo seu próprio tributo. E vale dizer que as obrigações tributárias acessórias concernentes ao lançamento do tributo, acima descritas grosso modo, são apenas uma parte de tantas outras a que estão obrigados os contribuintes e terceiros.

A revista britânica *The Economist*, em sua edição da segunda semana de janeiro de 2013, publicou reportagem tratando exatamente da complexidade do sistema tributário brasileiro e da insegurança jurídica daí decorrente²⁹⁰. A matéria intitulada “Nada é certo”²⁹¹, dizia que muitos estrangeiros temem mais a complexidade e a imprevisibilidade do sistema tributário brasileiro do que a própria carga de tributos. A publicação exemplifica a insegurança decorrente da complexidade do sistema com a jocosa, mas verdadeira, expressão de que errar o preenchimento de guias no Brasil é “dolorosamente fácil”, posto que o código fiscal brasileiro, segundo a revista, seria um dos mais complicados do mundo.

²⁸⁹ Lei n.º 2657/96, do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>. Acesso em: 6 ago. 2013.

²⁹⁰ Disponível em: <http://www.economist.com/news/business/21569450-brazilian-firms-fight-huge-and-unpredictable-tax-bills-nothing-certain> Acesso em: 11 jan. 2013.

²⁹¹ Tradução livre do original: “Nothing is certain”.

Ainda segundo a revista, a maior reclamação dos advogados tributaristas e empresários ouvidos é que, assim que são identificados erros em potencial, a Receita autua imediatamente o contribuinte, sem discutir ou dar chance de reparação do alegado erro, que, muitas vezes, pode ser ocasionado por mero equívoco, sem dolo, haja vista a subjetividade decorrente dos complexos procedimentos. E considerando que a Receita pode fiscalizar os últimos cinco anos, o acúmulo de tempo, somado aos juros e multas, pode tornar a dívida impagável. Por isso mesmo, a matéria diz que, no Brasil, as demandas judiciais entre a Receita e os contribuintes são tão comuns quanto biquínis e samba.

Esse quadro não favorece o desenvolvimento das atividades econômicas. O ambiente gerado pelo excesso de normas e a complexidade de seu cumprimento traz instabilidade e insegurança para o contribuinte, ofendendo o princípio da segurança jurídica e, em maior ou menor medida, diversos direitos fundamentais como a propriedade, livre iniciativa, bem estar, dignidade, etc.

O princípio da segurança jurídica, assim, apresenta-se como um limite a ser observado pelo legislador – inclusive quando quem lhe faz as vezes é o Poder Executivo – no momento da criação de normas que imponham obrigações aos contribuintes e terceiros, bem como deve impulsioná-lo a buscar a simplificação do sistema, com a redução do número de normas e seu aperfeiçoamento.

Segundo assevera Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica, para além de representar uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, “qualifica-se como uma *limitação positiva*, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa”²⁹².

3.2.2.3 Segurança jurídica e tempo: regra da irretroatividade e anterioridade

Resta, por fim, tratar do terceiro elemento que deve ser observado para que haja um mínimo de segurança jurídica na relação tributária, inclusive as derivadas de obrigações acessórias,

²⁹² ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 308-309.

qual seja, o aspecto temporal. Falar em segurança jurídica e tempo na relação tributária é falar, ao fim e ao cabo, de garantir ao particular a ciência, dentro do lapso temporal razoável, das obrigações a que estará sujeito. Esse aspecto temporal da segurança jurídica é indispensável para alcançar-se os ideais de previsibilidade, estabilidade e confiabilidade na relação mantida entre o fisco e os particulares.

Relativamente à obrigação tributária principal, esses limites estão assegurados pelas regras da irretroatividade e anterioridade, largamente conhecidas e utilizadas em direito tributário²⁹³. Com efeito, quando se trata de obrigação tributária principal, o art. 150, III, “a”, da CF,²⁹⁴ deixa clara a impossibilidade de cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Da mesma forma, o art. 150, III, “b”, da CF, que insere a regra da anterioridade tributária²⁹⁵, proíbe a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A doutrina brasileira é pacífica quanto a aplicação das regras da irretroatividade²⁹⁶ e anterioridade da lei tributária à obrigação de pagar o tributo²⁹⁷.

Contudo, a exemplo do que ocorre com outros princípios e regras, tais disposições se referem expressamente a obrigação principal. Assim, salvo melhor juízo, as regras da irretroatividade e da anterioridade, previstas no art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, não seriam aplicáveis para o caso de instituição de obrigações tributárias acessórias.

A questão é saber se a inaplicabilidade de tais regras importa dizer que as obrigações tributárias acessórias podem ser instituídas de modo a alcançar fatos ocorridos antes da vigência da norma que a instituiu; ou mesmo se as obrigações acessórias podem ser exigidas imediatamente, sem que seja necessário garantir ao contribuinte lapso temporal para sujeitar-se à obrigação de fazer ou não fazer.

²⁹³ Por todos: BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 63, p. 206-210, 1994.

²⁹⁴ *In verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)III - cobrar tributos:a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

²⁹⁵ Eduardo Maneira discorre sobre o princípio da não-surpresa, cujo um de suas exteriorizações seria o princípio da anterioridade. *In*: MANEIRA, Eduardo. **Direito tributário: princípio da não surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 24.

²⁹⁶ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

²⁹⁷ Ressalvadas, por óbvio, as regras de exceção trazidas pela própria Constituição.

Por força do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal e do art. 6º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro²⁹⁸, a norma jurídica, em regra, projeta sua eficácia para o futuro. Porém, em certas situações, e de modo expresso, pode a lei reportar-se a fatos pretéritos, dando-lhes efeitos jurídicos, ou modificando os efeitos jurídicos que decorreriam da aplicação, àqueles fatos, da lei vigente à época de sua ocorrência²⁹⁹. Há leis, por exemplo, que por sua própria finalidade, são especialmente criadas para atuar sobre fatos pretéritos, como é o caso das leis que preveem anistia ou remissão.

O parágrafo primeiro, do art. 144, do Código Tributário Nacional³⁰⁰, prevê a possibilidade de que se aplique, no procedimento administrativo relativo ao lançamento do tributo, legislação que, mesmo posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação a ser lançada, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.

O artigo acima referenciado insere cláusula permissiva à criação de obrigações tributárias acessórias de fazer – por exemplo, informar ou comprovar determinado fato pretérito – ou não fazer – permitir o acesso do fiscal a determinados dados, já que seus poderes foram ampliados – a contribuintes e terceiros.

É o que ocorreu, por exemplo, com a edição da Lei 10.174, que alterou o §3º, do art. 11, da Lei 9.311/96, facultando a utilização dos dados da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF – para fins de fiscalização de outros tributos³⁰¹,

²⁹⁸ Denominação dada à “Lei de Introdução ao Código Civil” pela Lei n.º 12.376/10, *in verbis*: “Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.”

²⁹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 118.

³⁰⁰ *In verbis*: “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

³⁰¹ *In verbis*: “Art. 11 (...)§3º - A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.”

principalmente o Imposto de Renda, situação expressamente proibida pela redação originária do mesmo artigo³⁰².

Sem entrar no mérito da discussão acerca da possibilidade de quebra de sigilo bancário independentemente de decisão judicial, desimportante neste momento, mas o fato é que por força da referida alteração legislativa os contribuintes passaram a estar ostensivamente sujeitos a novo critério de fiscalização, claramente vedado pela legislação pretérita. Com base na nova legislação, foram criadas obrigações acessórias de não fazer, como, por exemplo, a de não impedir o acesso a informações protegidas por sigilo bancário; e de fazer, como a de entregar informações bancárias como extratos, microfilmagens de cheques, etc., com fins de comprovar a origem dos recursos movimentados nas contas bancárias³⁰³.

No que efetivamente importa para esta discussão, basta dizer que à época da edição da lei, 2001, a Receita Federal lançou mão da nova possibilidade de utilização dos dados da CPMF nas fiscalizações relativas a outros tributos, decorrentes de períodos pretéritos, quer dizer, 2001 a 1997.

Se por um lado, não se pode negar o fato de que o art. 144, §1º, do CTN, autoriza a utilização de novos critérios de fiscalização para fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu; por outro lado, os contribuintes passaram a ter que cumprir obrigações tributárias acessórias – quer dizer, apresentar documentos e comprovar fatos – até aquele momento impensáveis, já que tal possibilidade – utilização das informações da CPMF para fiscalizar outros tributos – não só não era prevista como era expressamente vedada pela lei.

E aqui, a inobservância das obrigações acessórias de comprovar, por meio de documentação, a origem dos recursos movimentados, não importa somente na aplicação de penalidade pecuniária, mas também no pagamento do tributo, já que a ausência de comprovação, por força do art. 42 e seguintes da Lei 9.430/96, culminará na aplicação da presunção de omissão de rendimentos tributáveis, com a conseqüente cobrança do tributo e os consectários legais.

³⁰²*In verbis*: “Art. 11 (...)§3º - A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.”

³⁰³ A exemplo da obrigação imposta pela regra de presunção do art. 42, da Lei 9.430/96. *In verbis*: “Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Em que pese a autorização do art. 144, §1º, do Código Tributário Nacional, quer parecer que exigir do contribuinte que tenha guardado em sua gaveta e em sua memória elementos comprobatórios da origem de depósito efetuado cinco anos antes em sua conta bancária, ofende a segurança jurídica, materializada, essencialmente, na confiança que a lei revogada atribuía à relação entre o fisco e o contribuinte. Vale dizer, mais uma vez: a legislação da época não só não permitia o uso dessas informações da CPMF para fins de lançamento de tributo, como também expressamente proibia.

Roque Antonio Carrazza traz lição que corrobora o raciocínio acima descrito ao dizer que

quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado de Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam a mercê não só do Direito vigente (o que é normal), mas, também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado de Direito soçobra.

A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas³⁰⁴.

Não se quer dizer, com isso, que o §1º, do art. 144, do CTN, seja inconstitucional, e que, dessa forma, seja inconstitucional toda e qualquer obrigação acessória que queira impor ao contribuinte ou a terceiro prestação relativa a fato ocorrido antes da vigência da norma que instituiu a referida obrigação.

Contudo, com os olhos voltados para os ideais de previsibilidade, estabilidade e proteção das expectativas legitimamente constituídas, inseridas no núcleo do princípio da segurança jurídica, há que se reconhecer a inconstitucionalidade de obrigações tributárias acessórias que exijam do contribuinte e de terceiros a prática de atos ou abstenção de fatos para os quais legitimamente não estavam e não deveriam estar preparados para cumprir.

Por outro lado, o fato de exigir do contribuinte que transmita declaração relativa a fatos ocorridos antes da vigência da norma que instituiu a obrigação acessória, não representa, por si só, ofensa ao princípio da segurança jurídica, desde as informações a ser transmitidas em

³⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 351.

cumprimento da obrigação acessória deveriam estar de posse do contribuinte, por força de outros dispositivos ou condições, ou seja possível obtê-las, sem despende, para tanto, esforço desproporcional.

Na hipótese acima, deve ser observado um prazo hábil para que o contribuinte ou terceiro se prepare para a execução dessa nova obrigação. Esse aspecto se assemelha ao ideal que fundamenta a regra da anterioridade (art. 150, III, “b”, da CF), nos casos de constituição e majoração de tributo. O ideal de previsibilidade, mensurabilidade e estabilidade, na relação entre fisco e contribuinte, será obtido por meio da fixação de lapso temporal razoável para a execução da nova obrigação.

Isso é necessário e justificável porque, segundo destaca Roque Antonio Carrazza,

de regra, para cumprir seus deveres instrumentais, o contribuinte, ou terceiro a ele ligado, precisa mobilizar pessoal, efetuar gastos (adquirindo livros, mandando imprimir notas fiscais, etc.), dispor de espaço (para acondicionar as guias de recolhimento, para possibilitar, aos agentes do Fisco, o exame da documentação etc.), contratar mão-de-obra especializada (contadores, advogados, economistas, etc.), e assim por diante. Tais providências demandam, indubitavelmente, tempo e dinheiro.³⁰⁵

Como se pode perceber, a despeito de não existir vedação expressa quanto a criação de obrigações tributárias acessórias referentes a fatos pretéritos à vigência da lei instituidora, a constitucionalidade da referida obrigação deverá ser aferida, por meio do exame da proporcionalidade das obrigações acessórias instituídas, a fim de verificar se a possibilidade de retroação, bem como o tempo fixado para a exigência de nova obrigação, é razoável, ou, por outro lado, mostram-se sacrifícios excessivamente onerosos aos contribuintes e a terceiros.

3.2.3 Princípio da livre iniciativa e princípio da propriedade.

A sujeição do contribuinte ao poder tributário estatal possui, inevitavelmente, efeitos patrimoniais, decorrentes da subtração do patrimônio do particular a fim de adimplir

³⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 334.

prestações tributárias, bem como efeitos comportamentais, consubstanciados nas restrições impostas à vontade do contribuinte e do terceiro, em decorrência das obrigações de dar, fazer e não fazer. Em outras palavras, o exercício do poder de tributar, pelo Estado, seja na imposição de obrigações principais ou acessórias aos contribuintes e aos terceiros, importa em restrição à liberdade e à propriedade das pessoas sujeitas a tais encargos.

Segundo Humberto Ávila, a liberdade e a propriedade possuem dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de princípios, na medida em que estabelecem ideais de “*disponibilidade, expressividade, explorabilidade, funcionalidade* relativamente a determinados bens jurídicos incorporados à esfera jurídica do particular”. Para Ávila, quanto ao objeto, os princípios da liberdade e propriedade caracterizam-se como

limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, mantendo ambas íntima vinculação com o sobreprincípio do Estado de Direito; quanto ao objeto, qualificam-se como *limitações positivas*, porquanto impõem a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de disponibilidade, expressividade, explorabilidade e funcionalidade inerentes aos bens jurídicos maiores da propriedade e liberdade; quanto à forma, revelam-se como *limitações expressas e materiais*, na medida em que, sobre estarem previstas expressamente pela Constituição Federal (art. 5º, XXII e XXIII, art. 150, IV, e art. 170), impõem ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de liberdade e propriedade.³⁰⁶

Por força do disposto no art. 5º, XXII e XXIII, da Constituição Federal brasileira, o direito de propriedade é um direito fundamental³⁰⁷. O Sistema Tributário Nacional, ao prever no art. 150, IV, da Constituição Federal³⁰⁸, a proibição de instituição de tributo com efeito de confisco, reforçou a garantia do direito de propriedade e liberdade, também frente ao poder tributário. A Constituição ainda instituiu a propriedade como um princípio geral da atividade econômica, materializando-o como premissa do estado fiscal, como se pode verificar do art. 170, II e III, da Carta Magna³⁰⁹.

³⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 336.

³⁰⁷ *In verbis*: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:(...)XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;”

³⁰⁸ *In verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

³⁰⁹ *In verbis*: “Art. 170. 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: (...)II - propriedade privada; III - função social da propriedade;”

A livre iniciativa, por sua vez, apresenta-se como uma das facetas da liberdade individual. É princípio fundamental descrito no artigo 1º, IV, da Constituição da República de 1988³¹⁰, detalhadamente estatuído como pilar necessário à manutenção da ordem econômica e da promoção da dignidade humana (artigo 170, CF/88). Ambos os princípios – propriedade e livre iniciativa – estão incluídos dentre aqueles direitos fundamentais de matiz liberal, denominados direitos de primeira “geração”³¹¹ ou “dimensão”³¹².

Com efeito, o poder de tributar na perspectiva do Estado Fiscal, isto é, aquele que tem o financiamento de suas despesas precipuamente realizado pela receita tributária, possui uma ligação nuclear com o princípio da livre iniciativa e da propriedade. Isso ocorre porque, se o Estado, através de regulamentação exacerbada ou de tributação exagerada, paralisa, impede ou destrói a atividade econômica e a propriedade privada, destrói com ela o próprio Estado fiscal, pois, ao minar sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente, a sua própria capacidade financeira³¹³.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres assevera que não são os direitos à livre iniciativa e à propriedade que limitam o poder de tributar, mas, sim, o poder de tributar que se fundamenta nos dispositivos constitucionais (art. 5º, XXII e XXIII, CF/88) “que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal”³¹⁴.

Assim, a ofensa direta ao princípio da livre iniciativa e à propriedade atentaria não só contra o direito constitucional do cidadão, mas também contra o próprio núcleo do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, uma vez que não haverá tributo a ser pago se a norma impedir ou limitar o desenvolvimento da atividade econômica, substrato material da tributação.

³¹⁰ *In verbis*: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;”

³¹¹ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992, p. 22.

³¹² PEDRA, Adriano Sant’Ana. **A constituição viva: poder constituinte permanente e cláusulas pétreas na democracia participativa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 115.

³¹³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 198.

³¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 20.

Relativamente ao objeto de estudo deste trabalho, há que se destacar que os princípios constitucionais da livre iniciativa e propriedade apresentam-se como limites que devem ser levados em conta, quando da instituição e aplicação das normas que veiculam obrigações tributárias acessórias.

Isso se deve a interferência direta que as obrigações acessórias possuem no campo de proteção dos direitos fundamentais da propriedade e livre iniciativa. Relativamente à propriedade, essa interferência pode ser observada nas duas modalidades de relação jurídica possíveis entre fisco e contribuinte, quando se está falando de obrigação tributária acessória: (i) a própria obrigação – que tem por objeto um fazer ou não fazer no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (art. 113, §2º, CTN); (ii) a sanção pelo descumprimento da obrigação tributária acessória – decorrente do ato ilícito consistente em um comportamento contrário à determinação legal de fazer ou não fazer.

Assim, a propriedade apresenta-se como limite constitucional à instituição de obrigações tributárias acessórias propriamente ditas, bem como de suas sanções, em caso de descumprimento.

Primeiramente, no que toca às sanções, muito embora se esteja tratando de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, a bem da verdade este tema está mais diretamente relacionado à obrigação tributária principal, razão pela qual não se pretende aprofundar neste particular. Isso ocorre por força do disposto no artigo 113, § 3º, do CTN, que prevê que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Ou seja, na hipótese de descumprimento da obrigação formal, para qual a pena seja o pagamento de uma multa, nascerá o próprio dever principal de pagar, não se configurando mais um fazer ou não fazer. E considerando que a maioria das penalidades por descumprimento de obrigação tributária acessória é pecuniária, a disciplina dos limites e princípios se remete à própria obrigação de pagar e às teorias da pena.

Tratando-se de multa excessivamente onerosa ou – para usar o termo constitucional próprio – confiscatória, poder-se-á lançar mão do princípio do não confisco, estatuído no art. 150, IV, da Constituição Federal, que, por diversas vezes, em diferentes épocas e composições, foi

reconhecido e aplicado pelo Supremo Tribunal Federal³¹⁵. Em recente julgamento, inclusive, o Ministro Celso de Mello, ao entender confiscatório o percentual de 25% (vinte e cinco por cento) para multa prevista na legislação o Estado de Goiás, asseverou que “os tributos e, por extensão, qualquer penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, não poderão revestir-se de efeito confiscatório”³¹⁶.

No que se refere à relação jurídica derivada da própria obrigação tributária acessória, quer dizer, de fazer e não fazer algo no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (art. 113, §2º, do CTN), já não seria igualmente possível a aplicação do princípio do não confisco com fins de assegurar ou proteger o direito fundamental à propriedade. Isso ocorre por disposição expressa do art. 150, IV, da Constituição Federal, segundo qual o princípio do não confisco direciona-se, exclusivamente, à obrigação tributária principal, vale dizer, “é vedado (...) instituir tributo com efeito de confisco”.

Aqui, a exemplo do que ocorre também no princípio da livre iniciativa, capacidade contributiva, igualdade, restrição aos direitos de personalidade, entre outros, a ofensa ou não ao núcleo essencial desses direitos se dá pela análise ou submissão de cada caso concreto ao postulado da proporcionalidade. Alguns autores fazem a análise do excesso das obrigações acessórias e a consequente mitigação da livre iniciativa e da propriedade através de ferramentas da Análise Econômica do Direito, também conhecida como *Law and Economics*.³¹⁷ Apesar de interessante, limitar-se-á a fazer essa referência, a fim de não se afastar do marco teórico deste trabalho.

³¹⁵ A título de exemplificação: STF, Recurso Extraordinário n.º 47.937, 1ª Turma, Relator Ministro Cândido Motta, julgado em 19.11.62, DJ 06.12.62, p. 3744. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=36466>>. Acesso em: 15 ago. 2013; STF, Recurso Extraordinário n.º 98.393, 2ª Turma, Relator Ministro Décio Miranda, julgado em 28.06.84, DJ 17.08.84, p. 12911. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191309>>. Acesso em: 15 ago. 2013; STF, ADIn n.º 1.075-MC, Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 17.06.98, DJ 24.11.06. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 15 ago. 2013; STF, AI n.º 482.281-AgR, 1ª Turma, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 30.06.09, DJe 21.08.09. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601254>>. Acesso em: 15 ago. 2013.

³¹⁶ STF, RE n.º 754.554-GO, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 21.08.13, DJe 26.08.13. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28754554%2EENUME%2E+OU+754554%2EDMS%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/lgxzu7s>>. Acesso em: 13 set. 2013.

³¹⁷ CARVALHO, Cristiano. Deveres instrumentais e custos de transação. In: BARRETO, Aires Fernandino (Org.). **Interpretação e estado de direito**. Congresso do IBET III. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 81-88.

Obrigações tributárias acessórias, por exemplo, que para seu cumprimento ou implementação demandem grandes investimentos financeiros, seja com mão de obra ou equipamentos, podem apresentar-se excessivamente onerosas para as finalidades buscadas.

A título de exemplo, vale citar o caso submetido a análise da primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por meio do recurso especial n.º 1320737, de relatoria do Ministro Ari Pargendler. Nesse caso, o Superior Tribunal manteve a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), que reconheceu a ilegalidade da exigência de fixação de selos em cada caixa de fósforos importada, entendendo que não é razoável exigir o cumprimento da referida obrigação tributária acessória.

O Tribunal deu razão ao Contribuinte importador, ao reconhecer que a exigência prevista pela Instrução Normativa 31/99, apesar de atender o disposto do artigo 46 da Lei 4.502/64, onera a importação. Tanto os fósforos estrangeiros quanto os nacionais têm alíquota de IPI zero. Entretanto, a imposição dos selos vinculados ao IPI apenas aos fósforos estrangeiros, da forma como estruturada, obrigaria o importador a selar cada caixinha para comercialização no mercado interno, o que onera excessivamente o produto internamente. Segundo o relator, ministro Ari Pargendler, por mais que seja legal a determinação de que seja feita a imposição do selo de IPI de procedência estrangeira, a exigência tem seus limites na finalidade dessas obrigações e na razoabilidade³¹⁸.

O mesmo ocorre com o princípio da livre iniciativa. A instituição de obrigações tributárias acessórias que dificultam excessivamente e, muitas vezes, impedem o desenvolvimento da atividade econômica, por meio de regras burocráticas para a abertura e formalização dos estabelecimentos, obtenção de documentação fiscal, ou mesmo obrigações acessórias como a descrita no artigo 21, § 10, do Decreto n.º 1.090/2002, do Estado do Espírito Santo, que, praticamente, proíbe a venda de mercadorias e a prestação de serviços a contribuinte não habilitado com a Fazenda Estadual, mostram-se, em um primeiro olhar, sacrifícios desproporcionais à liberdade no desenvolvimento de atividade econômica.

³¹⁸STJ, REsp n.º 1320737, 1ª Turma, Relator Ministro Ari Pargendler, julgado em 21.04.13, ainda não publicado no DJe. Informação Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=109850&tmp.area_anterior=44&tmp.argumento_pesquisa=1320737>. Acesso em: 15 ago. 2013.

Outro exemplo é a necessidade de obtenção de inscrição junto aos órgãos fazendários para o desenvolvimento formal de atividade econômica. Após o registro na Junta Comercial ou no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, cabe à pessoa natural ou jurídica inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ –, administrado pela Receita Federal do Brasil, bem como nas demais repartições fazendárias que a respectiva atividade econômica o obrigar. Assim, aquele que pretender desenvolver uma atividade de comércio, deverá, obrigatoriamente, obter, junto ao Município, a autorização de instalação e funcionamento da atividade, que por si só pressupõe a prática de diversas obrigações tributárias acessórias como apresentação de documentos, preenchimento de formulários, além do pagamento prévio de tributos, da espécie taxa, para a obtenção das licenças e certidões das mais diversas finalidades. Isso somente para ficar nas exigências tributárias³¹⁹.

Além disso, deve inscrever-se junto à repartição fazendária do Estado em que for ser instalada a empresa, cumprindo mais uma série de outras obrigações, que, na maioria das vezes, repetem muitas das obrigações tributárias acessórias já exigidas e cumpridas em outros órgãos, isto é, apresentação de documentos, preenchimento de formulários e mais uma vez pagamento prévio de taxas para a obtenção das licenças e certidões³²⁰.

Não bastasse isso, os pretendentes, muitas vezes, deparam-se com exigências de obrigações tributárias acessórias despropositadas, que não raro impedem a abertura das empresas e, conseqüentemente, a possibilidade do pagamento de tributos. Exemplo disso é a obrigação tributária acessória imposta pelo art. 22, do Decreto 1.090/02, do Estado do Espírito Santo – Regulamento de ICMS – que dispõe que a inscrição na repartição fazendária pode ser indeferida caso o fiscal entenda que as instalações indicadas como a sede da empresa são incompatíveis para o desenvolvimento da atividade econômica pretendida³²¹.

³¹⁹ Não se está aqui descrevendo obrigações de outras naturezas como ambiental, posturas, sanitárias, trabalhistas, etc.

³²⁰ Para evitar essas repetições, muitos estados e municípios têm instituído regimes únicos para abertura de empresas, congregando desde o registro da empresas até a obtenção das inscrições fazendárias. Mas essa não é a realidade da maioria dos estados e municípios e muitas das vezes só se aplicam às micro e pequenas empresas.

³²¹ *In verbis*: “Art. 22. É vedada a concessão de inscrição: (...) II - quando diligência fiscal comprovar que as condições do estabelecimento são incompatíveis com a atividade a ser exercida, tais como: a) o estabelecimento tiver acesso interno a residência ou estiver no interior desta; b) o estabelecimento tiver acesso interno para outro estabelecimento; ou c) o espaço físico do estabelecimento for incompatível com a atividade econômica a ser exercida, salvo comprovada possibilidade de utilização de depósito de terceiros.”

Nesses casos, sob o pretexto de evitar fraudes, o Fisco, além de imiscuir-se no julgamento – subjetivo – do que é estabelecimento adequado a determinada atividade econômica, escolha que só cabe ao particular, fecha os olhos para o fato de que as atividades comerciais, atualmente, não precisam mais, necessariamente, de um estabelecimento físico. Diversos comerciantes e até distribuidores desenvolvem suas atividades em casa³²², utilizando telefone e internet, sem precisar de um galpão ou depósito.

O fato é que, tais exigências, muito comumente, impedem a abertura de novos negócios, ferindo, excessivamente, o princípio da livre iniciativa. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em diversas oportunidades, que os direitos fundamentais da livre iniciativa e da propriedade, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental³²³.

Nesse sentido, vale transcrever trecho do julgamento da Corte Constitucional que considerou inconstitucional restrição administrativa que embaraçava, excessivamente, o livre exercício de atividade econômica:

Penso, porém, que, ao estatuir essa exigência, fato que tenho como certo, visto não haver sido contestado, a autoridade arrecadadora estabeleceu, em verdade, sanção fiscal, que, se não impediu totalmente, bloqueou de modo profundo a atividade profissional lícita do contribuinte, violando, de tal arte, o aludido preceito constitucional, sem falar na violação da Súmula 547.³²⁴

Dessa forma, liberdade e propriedade limitam diretamente o poder de tributar, já que o conteúdo essencial desses direitos das pessoas não podem ser violados por meio da instituição de obrigações tributárias acessórias³²⁵. Essa análise, contudo, como já exemplificado acima, demanda que a norma veiculadora da obrigação acessória seja submetida ao teste de proporcionalidade, o que será mais bem detalhado a seguir.

³²² Modelo contemporâneo de sede de atividade econômica que se convencionou chamar *home office*.

³²³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 335.

³²⁴ STF, Recurso Extraordinário n.º 76.455, 2ª Turma, Relator Ministro Leitão de Abreu, julgado em 01.04.75, DJ 23.05.75. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171997>>. Acesso em: 15 ago. 2013.

³²⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 335.

3.2.4 Princípio da capacidade contributiva e princípio da igualdade

A análise da ofensa ou compatibilidade das obrigações tributárias acessórias com os princípios da propriedade e livre iniciativa, descritos acima, não é possível ser feita isoladamente, sem a concatenação de outros princípios, dentre eles, principalmente, o da capacidade contributiva e da igualdade.

Afinal, uma obrigação tributária acessória não necessariamente é ofensiva ao direito de propriedade em si, ou, de outro modo, uma obrigação acessória pode ser excessivamente onerosa a um determinado contribuinte e não ser para outro. Em regra, as obrigações acessórias devem ser instituídas a todos os contribuintes, por norma geral, abstrata e impessoal.

É a primeira face do princípio da igualdade, regra baseada no reconhecimento de uma igualdade formal. Contudo, nem todos podem apresentar-se capazes de cumprir igualmente a obrigação tributária acessória, de forma que seja necessário um tratamento diferenciado para pessoas que tenham diferentes capacidades para o adimplemento das obrigações acessórias.

A igualdade é princípio que impõe a busca de um ideal de isonomia, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade e pluralidade. Humberto Ávila atribui ao referido princípio, ainda, o sentido de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelos poderes Legislativo e Executivo, determinando a igualdade de tratamento para situações equivalentes, bem como a de postulado, porquanto, segundo o Autor, “exige do aplicador a consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e das finalidades justificadoras da diferenciação”³²⁶.

Os deveres fundamentais estão subordinados ao princípio da igualdade. As obrigações acessórias, enquanto componente indissociável do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, também devem ser instituídas com isonomia. Segundo José Casalta Nabais, isso importa considerar, em suma, “que o Estado está impedido de fazer diferenciações de tratamento ou mesmo igualizações de tratamento sem justificação razoável, isto é, sem que

³²⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 348.

tenha por base critérios de valor objectivos e constitucionalmente relevantes”³²⁷. Por outro lado, ainda nas palavras de Nabais, é imposto ao Estado o dever de “discriminações positivas orientadas para a compensação das desigualdades fácticas a fim de se obter uma igualdade de resultados”³²⁸.

A capacidade contributiva, por sua vez, é considerada a espinha dorsal da justiça tributária. É ela o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade³²⁹. O art. 145, §1º, da Constituição Federal³³⁰, remete à pessoalidade e proporcionalidade na graduação, vinculando-se à igualdade tributária.

O princípio da capacidade contributiva ancora-se, ainda, no objetivo constitucional de construir uma nação justa e solidária, conforme dispõe o art. 3º, I, da Constituição Federal³³¹. O dever fundamental de contribuir para os gastos públicos só será cumprido com solidariedade se for graduado conforme a capacidade de cada cidadão³³².

As obrigações tributárias acessórias, inseridas no núcleo do dever fundamental de pagar tributo, apresentam-se como a cooperação do particular para a gestão e fiscalização do cumprimento do referido dever fundamental, por meio de prestações de fazer e não fazer. Como tal, devem ser graduadas levando-se em consideração a capacidade que cada pessoa possui de contribuir, isto é, prestar informações, escriturar livros, emitir documentos fiscais, etc.

Segundo assevera Aliomar Baleeiro

o princípio do art. 145, §1º, embora também assentado na capacidade econômica, é relativo e impõe que, comparativamente, a lei faça justiça tributária, vale dizer, crie

³²⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 140.

³²⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 141.

³²⁹ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Notas de atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 878.

³³⁰ *In verbis*: “Art. 145. (...) § 1º - 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.

³³¹ *In verbis*: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;”

³³² MITA, Enrico de. Capacidade contributiva. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 223.

deveres tributários iguais para todos, mais leves para os economicamente mais fracos e mais pesados para aqueles de maior capacidade contributiva.³³³

Não obstante o art. 145, §1º, da Constituição Federal, faça referência somente à graduação dos impostos, sempre que possível, sua aplicação às relações tributárias, inclusive aquelas decorrentes de obrigações tributárias acessórias, é tido pela doutrina como incontestável e cogente. Para Casalta Nabais, “a vigência do princípio da capacidade contributiva não carece dum preceito constitucional específico e direto, reconduzindo-se o seu fundamento jurídico ao sentido e alcance do princípio geral da igualdade”³³⁴.

E não há dúvidas de que a igualdade deve ser o pressuposto para a instituição, ou mesmo, distribuição dos encargos decorrentes das obrigações tributárias acessórias. Não bastassem as diversas concretizações do princípio da igualdade, ao longo do texto constitucional (preâmbulo, art. 3º, III, art. 5º, I, art. 7º, XXXIV, entre outros), o princípio da igualdade tributária, insculpido no art. 150, II, da Constituição Federal, direciona-se a todas as relações mantidas entre o fisco e os contribuintes³³⁵, inclusive às obrigações tributárias acessórias.

Quando o legislador ou o aplicador da norma instituidora de obrigação tributária acessória distingue os contribuintes ou terceiros como iguais ou desiguais, e, à medida em que se desigalam, o critério básico que mensura essa igualdade ou desigualdade é a capacidade contributiva.

E vale destacar que, quando se trata de aferir isonomia para o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, não basta a análise da capacidade financeira, muito embora seja este o principal elemento a ser considerado. A instituição de obrigações acessórias que demandem a aquisição de sofisticado e dispendioso software e ainda a contratação de mão de obra especializada para seu cumprimento, por exemplo, deve ser graduada conforme a capacidade econômica dos contribuintes. A imposição dessa obrigação a todos os contribuintes fere, em

³³³BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Mizabel de Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 867.

³³⁴NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 449.

³³⁵*In verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

um primeiro olhar, o princípio da isonomia, na medida em que não observa a capacidade contributiva dos contribuintes ou terceiros obrigados ao cumprimento da obrigação acessória.

Mas, pode ser que a simples aferição da capacidade econômica não seja suficiente para a atribuição da obrigação acessória em consonância com o princípio da igualdade. Basta imaginar, no mesmo exemplo acima citado, que empresa situada na região norte do país, apesar de possuir capacidade econômica equivalente a outros contribuintes, igualmente obrigados, situados em outras regiões do país, não possua acesso aos meios tecnológicos e humanos necessários ao cumprimento da obrigação acessória (link de internet com velocidade de transmissão de dados suficiente, mão de obra que consiga implementar e cumprir as obrigações, por exemplo), ou mesmo tenha que assumir ônus desproporcional em relação aos demais contribuintes.

Em casos tais, é dever do Estado criar meios que possam possibilitar ao contribuinte ou terceiro o cumprimento da obrigação acessória mediante sacrifício razoável. Caso contrário, em atenção ao princípio da isonomia, aliado à capacidade contributiva, não poderá o particular sujeitar-se a sacrifício excessivamente oneroso para o cumprimento, tampouco às sanções decorrentes de seu inevitável inadimplemento.

Os princípios da capacidade contributiva e da igualdade apresentam-se, pois, como limites materiais na instituição das obrigações tributárias acessórias e dos ônus delas decorrentes. Deve ser observado, assim, além da capacidade econômica, propriamente dita, o acesso aos meios necessários ao cumprimento das obrigações instrumentais tributárias, como meios tecnológicos (software, hardware, link de internet) e humanos (mão de obra capaz de cumprir as exigências), para que as obrigações tributárias acessórias sejam instituídas e implementadas sem que isso configure sacrifício desproporcional aos (e entre) contribuintes e terceiros.

3.2.5 Direitos de personalidade

Os aqui denominados direitos de personalidade³³⁶ são aqueles direitos fundamentais que dizem respeito diretamente à proteção da esfera privada das pessoas. Vinculam-se

³³⁶ A doutrina civilista costuma utilizar a denominação *direitos de personalidade* para identificar direitos subjetivos que tenham por objeto bens e valores essenciais da pessoa, no seu aspecto físico, moral e intelectual,

profundamente com o princípio da dignidade humana. São, geralmente, nominados como princípios da inviolabilidade da vida privada, do domicílio, do sigilo de dados, da proteção da intimidade, entre outras nomenclaturas³³⁷. Estão positivados na Constituição Federal no art. 5º, incisos X, XI e XII³³⁸.

A esse respeito, Tercio Sampaio Ferraz Júnior assevera que não resta dúvida

que tanto a privacidade quanto a inviolabilidade de sigilo de dados, inseridas no art. 5º da Constituição Federal, são uma peça fundante da própria cidadania, ao lado de outros direitos fundamentais ali expressos. O sigilo, nesse sentido, tem a ver com a segurança do cidadão, princípio cujo conteúdo valorativo diz respeito à exclusão do arbítrio, não só de parte da sociedade como sobretudo do Estado que só pode agir submisso à ordem normativa que o constitui. Nestes termos, a cidadania, exigência do princípio republicano, que a reclama como uma espécie de fundamento primeiro da vida política e, por conseqüência, do Estado, antecede o Estado, não sendo por ele instituída. É ela que constitui a distinção entre o público e o privado, sob pena de perversão da soberania popular (CF art. 1º, parágrafo único). As competências estabelecidas e atribuídas ao Estado devem, pois, estar submetidas ao reconhecimento do indivíduo como cidadão, cuja dignidade se corporifica em direitos fundamentais.³³⁹

Por outro lado, principalmente considerando o atual e inevitável estágio de informatização da vida cotidiana, bem como a globalização, que permite que um morador de qualquer parte do mundo tenha negócios no Brasil e os pratique de modo instantâneo, não mais se pode pensar que o processo de fiscalização e gestão dos tributos vá ou possa limitar-se às tradicionais práticas de análise de livros e papéis comerciais e contábeis na sede da empresa.

bem assim sua projeção essencial no mundo exterior. Nesse sentido: FRANÇA, Rubens Limongi. **Instituições de direito civil**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 1.033; AMARAL, Francisco. **Direito civil**. Introdução. 7 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 249; FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil: teoria geral**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pp. 101-102; GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 150.

³³⁷ MARQUES. Antonio Terêncio G. L. Direitos e Deveres Individuais: incisos IX, X e XII do art. 5º da CF, um breve estudo à luz da internet. **Revista de direito constitucional e internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.º 45, p. 249-284, out.-dez. 2003.

³³⁸ *In verbis*: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:(...) X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;”

³³⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o Direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.º 1, 1992, p. 150.

O Poder Público não pode ser inibido de exercer sua função de fiscalização, ainda que esse fazer, em certa medida, restrinja parcialmente algum direito fundamental à privacidade do cidadão. Quando o assunto envolve a violabilidade de sigilo de dados privativos, por exemplo, a despeito de reconhecer-se a garantia ao sigilo de diversos dados (telefônicos, bancários, correspondência, etc.) não se pode privilegiar o interesse do cidadão que utiliza tal sigilo com o objetivo de praticar fraudes, sonegar tributos e desenvolver atividades ilícitas. Da mesma forma, o cidadão de bem não deve ter seus direitos de personalidade demasiadamente restringidos por conta desses malfeitores.

Ao tratar da correlação de obrigações tributárias acessórias e os direitos de personalidade abre-se um extenso leque de questões impossíveis de serem todas tratadas neste trabalho. Obrigações acessórias têm influência, por exemplo, sobre o direito fundamental à inviolabilidade de domicílio, quando está-se tratando de obrigação acessória consistente em permitir o acesso da autoridade fiscal na sede da pessoa jurídica ou residência da pessoa natural.

Ainda a título de exemplificação, as obrigações tributárias acessórias que consistem na prestação de declarações, pelas instituições financeiras, com informações bancárias de seus correntistas, são fortemente discutidas pela doutrina e jurisprudência. É possível encontrar posições completamente antagônicas, principalmente após a edição da Lei Complementar 105/2001, que permitiu que as administrações fazendárias tivessem a dados protegidos por sigilo bancário independentemente de autorização judicial.

Luiz Flávio Gomes, por exemplo, defende a impossibilidade de acesso a informações bancárias sem autorização judicial sob o argumento de que

a possibilidade de o Poder Público, por sua conta, por meio de seus próprios agentes e para atender seus interesses ou os interesses de alguns órgãos internacionais ou intergovernamentais (FMI, por exemplo), quebrar o sigilo do segredo bancário inverte toda a lógica do Estado Democrático de Direito. Nunca pode a quebra de um sigilo ser deferida pelo próprio interessado. A imparcialidade da decisão nunca será alcançada.³⁴⁰

³⁴⁰ GOMES, Luiz Flávio. Crimes tributários e quebra de sigilo bancário. *In: SALOMÃO, Heloísa Estelita (Org.). Direito penal empresarial.* São Paulo: Dialética, 2001, p. 154.

No mesmo sentido, diversos outros autores entendem como absolutamente inconstitucional a regra legal, qualquer que seja, que autorize a autoridade administrativa amplo acesso aos dados protegidos por sigilo bancário, sem prévia autorização judicial, posto que conduziria ao aniquilamento do direito fundamental à intimidade, privacidade e sigilo de dados³⁴¹.

Maria Esther Sánchez López afirma que o sistema constitucional Espanhol reconhece o direito fundamental à intimidade como um dos interesses protegidos pelo sigilo bancário, por força da Constituição espanhola de 1978, fato que teria sido reafirmado por decisões do Tribunal Constitucional daquele país³⁴².

Em sentido contrário, diversos Autores sustentam que o sigilo bancário não estaria albergado dentre aquele sigilo de dados descrito no art. 5º, XII, da Constituição Federal³⁴³, ou mesmo que não há lesão à intimidade já que as informações serão transferidas para a administração fazendária e permanecerão sob sigilo, agora o fiscal³⁴⁴.

Como aponta Prieto Sanchis, essa dissonância na definição dos contornos dos direitos deve-se ao fato de que o “conteúdo constitucionalmente declarado de um direito fundamental nem sempre se mostra evidente e indiscutível”³⁴⁵, devido a indeterminação de muitos dos conceitos habitualmente utilizados nas Constituições, como é o caso do direito à intimidade e do sigilo de dados.

Assim também o Supremo Tribunal Federal, que ainda não firmou posicionamento pacífico acerca da possibilidade de a administração fazendária ter acesso a dados bancários dos contribuintes independentemente de ordem judicial. Exemplo disso é o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 389808/PR, em que por maioria apertada (5 votos a 4) o Supremo Tribunal entendeu ser inconstitucional a quebra de sigilo bancário sem autorização judicial.

³⁴¹ Por todos: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 476-481.

³⁴² SÁNCHEZ LÓPEZ, Maria Esther. **Los deberes de informacion tributaria desde lá perspectiva constitucional**. Madrid: Centro de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2001, pp. 314-315.

³⁴³ Nesse sentido: STRECK, Lênio Luiz. **As interceptações telefônicas e os direitos fundamentais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995, p. 131-133; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Sigilo bancário**. Mar. 2011. Disponível em: < <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/98>>. Acesso em 29.08.2013.

³⁴⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito processual tributário**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pp. 1331-1332.

³⁴⁵ SANCHIS, Prieto L. **Estudios sobre derechos fundamentales**. Servicio de Publicaciones de La Universidad de Castilla-La Mancha: Cuenca, 1996, p. 155.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre sigilo bancário é extensa. O assunto já é debatido no âmbito do Tribunal Constitucional há bastante tempo. Decidiu o Tribunal, por exemplo, que o sujeito passivo deve ajudar a administração tributária a encontrar informações, sem violar, porém, o seu sigilo profissional³⁴⁶. O sigilo profissional, para o Supremo, abrange a obrigação de o contador não divulgar informações financeiras da empresa para qual trabalha³⁴⁷. O sigilo de dados, contudo, não é irrestrito e em diversas outras situações o tribunal já reconheceu a possibilidade de acesso a dados sigilosos, mediante autorização judicial, quando demonstrado indícios para tanto³⁴⁸. A análise é caso a caso.

A questão que move este trabalho é exatamente em qual medida os direitos de personalidade apresentam-se como limites à instituição de obrigações tributárias acessórias excessivamente restritivas a esses mesmos direitos e aos valores neles contemplados. A garantia de uma esfera privada inviolável tem grande significado no Direito Administrativo Tributário.

As normas constitucionais veiculadoras dos direitos de personalidade apresentam-se preponderantemente como princípios, “na medida em que estabelecem o dever de buscar um ideal de dignidade, expressividade, sociabilidade, igualdade, pessoalidade e liberdade relativamente a determinados bens jurídicos incorporados à esfera jurídica do particular”³⁴⁹.

A análise acerca dos limites que devem ser observados, especificamente em relação aos procedimentos de gestão e fiscalização de tributos que restrinjam de alguma maneira os direitos de personalidade, desdobra-se na relação fisco contribuinte e, também, na relação fisco, terceiro e contribuinte.

Na relação fisco e contribuinte, primeiramente, a análise se dá, a título de exemplificação, nas obrigações tributárias acessórias que consistem na tolerância de acesso aos documentos fiscais

³⁴⁶ STF, Recurso Extraordinário n.º 68.783, 1ª Turma, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, julgado em 09.12.69, DJ 20.02.70. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164792>>. Acesso em: 29 ago. 2013.

³⁴⁷ STF, Recurso Extraordinário n.º 86.420, 1ª Turma, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, julgado em 16.05.78, DJ 02.06.78. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=180456>>. Acesso em: 29 ago. 2013.

³⁴⁸ STF, Recurso Extraordinário n.º 99.497, 1ª Turma, Relator Ministro Oscar Correa, julgado em 26.08.83, DJ 07.10.83. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191935>>. Acesso em: 29 ago. 2013; STF, Recurso em Mandado de Segurança n.º 23.002-RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 02.10.98, DJ 27.11.98. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115923>>. Acesso em: 29 ago. 2013.

³⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 345.

e informações protegidas por sigilo bancário e comercial, bem como ao domicílio do contribuinte, por ocasião dos procedimentos de fiscalização; nas obrigações de transmissão de dados por meio das declarações de renda e patrimônio, entre outras.

Contudo, o assunto assume maior relevo quando diz respeito às obrigações tributárias acessórias impostas a terceiros, na transmissão de dados relativos a contribuintes. Em que medida é possível que as instituições financeiras e similares – como as administradoras de cartões de crédito –, transmitam dados protegidos por sigilo bancário sem violar demasiadamente a privacidade e intimidade das pessoas?

Os contadores estão obrigados a atender a fiscalização com a entrega de toda a informação que tenha acesso e ciência em razão do ofício que desempenham? As empresas administradoras e corretoras de imóvel, ao informar ao fisco, regularmente, os valores pagos e recebidos por seus clientes a título de alugueis, arrendamentos, corretagem e operações diversas com imóveis, não estariam transferindo dados protegidos por sigilo? Os tabeliães e registradores públicos estão obrigados a informar os atos e as informações que tenham acesso, relativamente a terceiros?

Todas essas pessoas e ainda outras, estão, por força do art. 197, do Código Tributário Nacional³⁵⁰, e de diversas normas complementares, obrigadas a prestar informações de terceiros que tenham acesso em razão de negócios e funções que desempenham. Em todos esses casos, exemplificativamente, descritos acima, tanto na relação do fisco com o próprio contribuinte, como naquela mantida com terceiros, deve ser ponderado em que medida é necessário o acesso a dados sigilosos, com fins de garantir a gestão e fiscalização dos tributos e, assim, atender ao interesse fiscal, sem que com isso sejam violados, de maneira excessiva, os direitos de personalidade das pessoas³⁵¹.

³⁵⁰ *In verbis*: “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.”

³⁵¹ TAVARES, André Ramos. O sigilo bancário e o interesse público. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Orgs.). **Direitos fundamentais**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. pp. 61-88.

Para Humberto Ávila, “aqui pode-se fazer o controle da proporcionalidade, na medida em que há um fim externo estruturador da relação jurídica, isto é, além do núcleo essencial, é preciso verificar se o meio é adequado, necessário e proporcional em sentido estrito”³⁵².

3.2.6 Regra da legalidade

A regra da legalidade tributária talvez seja o tema ao qual a doutrina brasileira mais tenha se dedicado. Sacha Calmon chegou a afirmar que “os juristas no Brasil, como em nenhum outro lugar, escreveram páginas fulgurantes sobre o Princípio da Legalidade da tributação,(...)”³⁵³. Talvez isso se dê em razão da intensa intercomunicação que o princípio – em verdade *regra*, em atenção ao referencial teórico deste estudo – da legalidade mantém com outras regras, princípios, postulados, ideais, valores e garantias constitucionais.

Falar em limitação imposta pela regra da legalidade importa falar, para dizer o mínimo, em princípio democrático, separação, função e competência dos Poderes. Essa interligação se mostra de forma ainda mais clara, ao tratar da regra da legalidade e sua aplicação como limite constitucional à instituição de obrigações tributárias acessórias.

Isso ocorre porque, atualmente, não é incomum a criação e regulamentação de obrigações tributárias acessórias por meio de normas infralegais editadas pelo Poder Executivo, vale dizer, decretos e instruções normativas³⁵⁴. E sendo assim, o Poder Executivo, que tem a função constitucional de executar a lei (art. 76 e seguintes, especialmente o art. 84, IV, da CF³⁵⁵) faz as vezes de legislador, invadindo a competência do Poder Legislativo e retirando do particular a segurança que decorre, ao menos no plano ideal, da aprovação de leis por meio

³⁵² ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 347.

³⁵³ COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Comentário à constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 296.

³⁵⁴ Apenas a título de exemplificação: Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF - Instrução Normativa RFB nº 1.333/2013; Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF - Instrução Normativa RFB nº 1.110/2010; Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ - Instrução Normativa RFB nº 1.344/2013; Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DICON - Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010; Declaração de Compensação – DCOMP - Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

³⁵⁵ *In verbis*: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:(...)IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;”

de representantes escolhidos pelo povo, o que, ao fim e ao cabo, acaba por ferir o princípio democrático e o próprio Estado Democrático de Direito.

E como já fora mencionado, muito embora a regra da legalidade tributária, tal qual descrita no art. 150, I, da Constituição Federal, institua limitação voltada, exclusivamente, à obrigação tributária principal, ou seja, cobrança (pagamento) de tributo, a abertura referenciada no caput do mesmo art. 150 da Constituição não deixa dúvida que o contribuinte ou o terceiro não está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, conforme assegura a garantia constitucional do inciso II, do art. 5º, da Constituição Federal brasileira.

Segundo assevera Humberto Ávila, “a reserva constitucional de lei é vinculante para todos os Poderes estatais: ela deve ser observada tanto para instituição e aumento quanto para a fiscalização e cobrança de tributos”³⁵⁶. No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza assevera que “os cidadãos não podem ter sua esfera de liberdade restringida, vale dizer, não podem ser compelidos a qualquer comportamento, positivo ou negativo, senão por meio de lei”³⁵⁷. E conclui o Autor, dizendo que

não é só o tributo (obrigação tributária) que se submete ao princípio da legalidade. Os deveres instrumentais tributários (que a doutrina tradicional, seguindo as sendas do CTN, chama, impropriamente, de “obrigações acessórias”) (...) também a ele se subsumem (...) no sentido de que nem aos decretos regulamentares, nem aos atos administrativos a eles inferiores (portarias, instruções, pareceres normativos, etc.) é dado validamente instituí-los.³⁵⁸

Mas, a discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da possibilidade de instituição de obrigações tributárias acessórias, por meio de normas infralegais, está longe de ser pacífica. Isso decorre do fato de que o Código Tributário Nacional, pacificamente reconhecido como lei materialmente complementar – apesar de, formalmente, tratar-se de lei ordinária –, responsável por editar normas gerais em matéria de legislação tributária,³⁵⁹ ao definir a terminologia que iria identificar as diferentes espécies normativas no campo tributário, atribuiu à expressão *legislação tributária* o signo que compreenderia o significado de norma em sentido lato, quer dizer, “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e

³⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 123.

³⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 336.

³⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 336.

³⁵⁹ Art. 146, III, da Constituição Federal.

as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”³⁶⁰.

E considerando que o art. 113, §2º, também do Código Tributário Nacional, ao definir a obrigação tributária acessória, expressamente consignou que ela decorre da “legislação tributária”, no entendimento de muitos doutrinadores, criou-se a possibilidade de que obrigações tributárias acessórias fossem instituídas e reguladas por todo tipo de *legislação tributária*, inclusive atos infralegais. Ao menos é isso que se pode depreender da análise isolada do art. 96, combinado com o art. 113, §2º, ambos do CTN.

Exatamente em razão disso, respeitadas doutrinas entendem ser possível a instituição de obrigações tributárias acessórias, a contribuintes e terceiros, independentemente de intervenção do Poder Legislativo³⁶¹. Hugo de Brito Machado ilustra bem esse posicionamento ao defender que

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. No §2º do artigo 113 define a obrigação acessória como decorrente da *legislação tributária*, e no artigo 115 diz que a obrigação acessória é a situação que, na forma da *legislação* aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato.

É certo que a lei faz parte da legislação tributária e está indicada em primeiro lugar no elenco dos atos normativos indicados no art. 96, entretanto, como a legislação, ali definida, abrange outros atos normativos, não há como se possa sustentar que somente a lei pode criar obrigações acessórias.

Preferimos, portanto, admitir que o Código Tributário Nacional autoriza a criação de obrigações acessórias por outros atos normativos, além da lei, e sustentar que só se incluem no conceito de obrigações acessórias aqueles deveres cujo cumprimento seja estritamente necessário para viabilizar o controle do cumprimento da obrigação principal.³⁶²

O entendimento acima transcrito é contraposto pela doutrina majoritária, que entende não ser possível a instituição de obrigações tributárias acessórias por atos normativos infralegais³⁶³.

³⁶⁰ Art. 96, do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66.

³⁶¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 464-465.

³⁶² MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador da obrigação acessória. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, n. 96, set. 2003, p. 32.

³⁶³ Nesse sentido: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 250-251; CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 167-168; MENDONÇA, Gabriel Prado Amarante. Legalidade “fraca” em obrigações acessórias de direito tributário? *In*: SILVA, Paulo Roberto Coinbra.(Coord.). **Grandes temas de direito tributário sancionador**. São Paulo:

Com efeito, a questão é saber se a regra da legalidade (art. 5º, II, c/c art. 150, ambos da CF) pode ser afastada pela interpretação fundada no art. 113, §2º, c/c art. 96, ambos do CTN.

Existe, aqui, um conflito de regras, posto que uma determina não ser possível obrigar o contribuinte ou terceiro a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei; enquanto a outra permitiria a instituição dessas obrigações tributárias acessórias por meio de atos infralegais. Referido conflito poderia, a princípio, ser resolvido pelo critério de hierarquia, já que a norma constitucional é hierarquicamente superior aos artigos do Código Tributário Nacional, de forma que aquela prevaleceria.

Segundo ensinamentos de Robert Alexy, é possível, ainda, resolver a situação de conflito pelo critério cronológico, já que a norma constitucional, que exige a instituição da obrigação acessória por lei é de 1988, enquanto o Código Tributário Nacional é de 1966 (*lex posterior derogat legi priori*³⁶⁴).

Pelo critério hierárquico ou cronológico, e considerando a impossibilidade da utilização de uma cláusula de exceção, a regra do art. 113, §2º, c/c art. 96, ambos do CTN, ao menos quanto a interpretação que entende ser possível a instituição de obrigações tributárias acessórias sem a necessidade de lei, sentido estreito, deve ser declarada inválida, prevalecendo a regra do art. 5º, II, da CF, segundo a qual “ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Por outro lado, aceitar-se a possibilidade de o Poder Executivo instituir obrigações tributárias acessórias por meio de normas infralegais, por força de suposta delegação constante do art. 113, §2º, do CTN, importaria em ofensa ao princípio da separação dos poderes. Segundo Ávila “o princípio da separação dos poderes inclui a proibição de delegação ao poder Executivo: uma lei que estabelece uma delegação ao Poder Executivo da competência normativa para regular matéria tributária é inconstitucional”³⁶⁵. Para Humberto Ávila isso ocorre porque “a reserva legal o proíbe e porque a delegação ao Poder Executivo somente

Quartier Latin, 2010, pp. 171-187; GUTIERREZ, Miguel Delgado. A inconstitucionalidade da obrigação de apresentação da Dimob. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, n. 164, mai. 2009, p. 71; BASTOS, Celso Ribeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 147; entre outros.

³⁶⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93.

³⁶⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 305.

poderá ser feita mediante resolução do Congresso nacional, que especificará o seu conteúdo e os termos de seu exercício (art. 68)³⁶⁶.

O Supremo Tribunal Federal, em diversos julgados, expressou o entendimento de que a Constituição Brasileira só permite a edição de regulamentos executivos,³⁶⁷ que seriam aqueles que cuidam da definição de formalidades técnicas, não detalhadas em lei, sem instituir novas obrigações,³⁶⁸ principais ou acessórias³⁶⁹.

E não pode ser de outra forma. Se se entender correto o argumento segundo o qual é possível a instituição de obrigações acessórias por normas infralegais, visto que o art. 113,§2º, do CTN, utilizou a expressão *legislação tributária*, ter-se-á que concordar com a possibilidade de que a Administração Tributária pode criar obrigações de fazer e não fazer, para os contribuintes e terceiros, até mesmo por meio de decisões de órgãos administrativos de julgamento, pela simples prática administrativa reiterada, por convênio celebrado entre os entes tributantes e por toda e qualquer portaria ou ato emanado de gestor de administração fazendária, já que todos esses itens estão compreendidos no conceito de *legislação tributária*, por força do art. 100, do Código Tributário Nacional.

José Souto Maior Borges faz importante alerta da necessidade de ser observado o princípio da legalidade e das consequências de sua inobservância ao dizer que

qualquer pretensão ao cumprimento de obrigações acessórias deverá ser submetida à regência de lei, e não de atos infralegais do Executivo, como os decretos regulamentares. E compreende-se que assim o seja, porque não é só pela via da exigência de prestações pecuniárias compulsórias que o Estado se insinua nas relações entre os particulares, a demandar-lhes, com voracidade insaciável, uma crescente ordem de obrigações (deveres administrativos) instituídas por simples

³⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 305.

³⁶⁷ STF, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 83976-RJ, 1ª Turma, Relator: Ministro Rafael Mayer, julgado em 13.11.81, DJ 04.12.81, p. 12318. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=270328>>. Acesso em: 02.08.13.

³⁶⁸ STF, Recurso Extraordinário n.º 101.480-RJ, 1ª Turma, Relator: Ministro Néri da Silveira, julgado em 07.02.86, DJ 24.02.86, p. 1896. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193818>>. Acesso em: 02.08.13; STF, Recurso Extraordinário n.º 108.803-RJ, 1ª Turma, Relator: Ministro Rafael Mayer, julgado em 30.05.86, DJ 13.06.86, p. 10456. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=200097>>. Acesso em: 02.08.13.

³⁶⁹ STF, Recurso Extraordinário n.º 58.347, Relator: Ministro Luiz Gallotti, julgado em 03.06.66, DJ 09.11.66. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=156276>>. Acesso em: 02.08.13; STF, Recurso Extraordinário n.º 74.448, Relator: Ministro Antonio Neder, julgado em 23.11.73, DJ 22.02.74. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=170133>>. Acesso em: 02.08.13;

comodidade burocrática. Porque é muito mais fácil à Administração do que assumi-las, sub-rogar os particulares no exercício de funções que lhe são – a ela, Administração – constitucionalmente atribuídas.³⁷⁰

A aceitação, inclusive do Poder Judiciário³⁷¹, da possibilidade de criar-se obrigações tributárias acessórias por simples atos infralegais, contribuiu sobremaneira para a proliferação indiscriminada dessas obrigações instrumentais, com uma velocidade e irracionalidade que parece impossível deter.

E, muito embora as penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória devam ser previstas em lei ordinária – quanto a isso não há margem para discussão, por força do art. 97, III, do CTN –, tais previsões legislativas são veiculadas por terminologias abertas e condutas típicas genéricas como “documento inidôneo”³⁷², “embaraço à fiscalização” ou “falta de entrega de declaração”, técnica que premeditadamente abarca um sem número de condutas e obrigações instrumentais impostas aos contribuintes e a terceiros por atos infralegais.

Geraldo Ataliba já denunciava as consequências dessa opção de prevalência do pragmatismo e eficiência do Estado sobre os limites constitucionais, ao afirma que

³⁷⁰ BORGES, José Souto Maior. Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais. **RD Tributário**. n. 23, p. 83.

³⁷¹ “(...)5. A Municipalidade é a entidade legiferante competente para a instituição do tributo em tela (ISSQN), exurgindo, como consectário, sua competência para, mediante legislação tributária (inclusive atos infralegais), atribuir ao contribuinte deveres instrumentais no afã de facilitar a fiscalização e arrecadação tributárias, minimizando a ocorrência de sonegação fiscal (STJ, 1ª T., REsp 866.851/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, ago/08)”. In: PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 937. No mesmo sentido, julgamento do STJ no REsp 724779 / RJ, em que se discutia a legalidade da Instrução Normativa 90/92, especificamente do seu art. 23, que criou a obrigação tributária acessória de consolidação dos balancetes mensais na declaração de ajuste anual do IRPJ, (DJ 12/09/2006): “(...) 4. A análise conjunta dos arts. 96 e 100, I, do Codex Tributário, permite depreender-se que a expressão “legislação tributária” encarta as normas complementares no sentido de que outras normas jurídicas também podem versar sobre tributos e relações jurídicas a esses pertinentes. Assim, consoante mencionado art. 100, I, do CTN, integram a classe das normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas - espécies jurídicas de caráter secundário - cujo objetivo precípua é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas aos limites por ela impostos.5. É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-tributárias relacionadas ao tributo em si, exurgem outras, de conteúdo extra-patrimonial, consubstanciadas em um dever de fazer, não-fazer ou tolerar. São os denominados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual sua regulação foi legada à “legislação tributária” em sentido lato, podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, sempre vinculados à lei da qual dependem (...)”

³⁷² Exemplo disso é a que tem como tipo “utilizar documento fiscal inidôneo”, usualmente aplicada para um enorme número de obrigações instrumentais, como, por exemplo, o caso de descumprimento da norma do artigo 21, § 10, do RICMS – Decreto nº 1.090/2002, do Estado do Espírito Santo, a seguir transcrita: “Art. 75. A pena de multa será aplicada nos casos previstos nos parágrafos 1.º a 8.º deste artigo. [...] § 3.º Faltas relativas à documentação fiscal: [...] VII - utilizar documento inidôneo para iludir a fiscalização ou eximir-se do pagamento total ou parcial do imposto, ou ainda, para propiciar a terceiros o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem fiscal indevida: [...] a) multa de 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou prestação, nunca inferior a 100 (cem) VRTE’s por documento, sem prejuízo do pagamento do imposto devido;”

entre nós – desgraçadamente, com inadvertido abono dos tribunais –, em nome da eficiência, versatilidade e dinamismo do Estado, vão-se derribando todas as barreiras jurídicas ao arbítrio. Este vai, pouco a pouco, ficando mais desembaraçado. No Brasil optamos, nitidamente, pelo valor talvez intangível da legitimidade, sobre o pragmatismo da eficácia³⁷³.

Enfim, as obrigações tributárias acessórias não podem ser livremente instituídas pela Administração tributária que diretamente delas se beneficia, sob pena de negar-se vigência não só à regra da legalidade, mas também ao Estado Democrático de Direito, ao princípio da separação dos Poderes, entre outros.

3.3 A PROPORCIONALIDADE DAS NORMAS INSTITUIDORAS DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Pelo que até aqui foi exposto, pode-se afirmar que a instituição e a aplicação das normas que veiculam obrigações tributárias acessórias devem observar os limites veiculados pelos princípios e regras constitucionais, direcionados aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como a toda a sociedade. Conforme, há tempos, afirmava Lourival Vilanova, essa

é uma conquista do Estado de Direito, do Estado Constitucional em sentido estrito (*Verfassungsstaat*), a fixação dos direitos reputados fundamentais do indivíduo, e a enumeração das garantias para tornar efetivos tais direitos, quer em face dos particulares, quer em face do Estado mesmo.³⁷⁴

Mas, por óbvio que, ao lado dos princípios e regras constitucionais, que garantem a proteção do contribuinte e dos terceiros, e devem direcionar as ações do Estado, no que tange a instituição e aplicação de obrigações acessórias, existem interesses que podem se apresentar contrapostos, como é o caso do interesse do sujeito ativo da relação tributária, na gestão e fiscalização dos tributos.

³⁷³ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 176.

³⁷⁴ VILANOVA, Lourival. **Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento**. In: Anais da IV Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil. Rio de Janeiro: OAB, 1970, p. 139.

O conflito entre interesses antagônicos dos contribuintes e da Administração tributária é a exteriorização do conflito entre os diversos princípios e bens constitucionais envolvidos. Ou seja, se, por um lado, existe o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos e este dever abrange, também, o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, não se pode esquecer que ao contribuinte é reservado um rol de garantias constitucionais que devem ser observadas e pesadas quando da instituição dessas obrigações acessórias.

Nas palavras de Canotilho, o antagonismo aparente existente entre diversos princípios da Carta Magna é resultado do pluralismo de ideias subjacentes à criação do texto constitucional³⁷⁵. O princípio (ou postulado) da proporcionalidade apresenta-se como alternativa para resolver os aparentes conflitos entre os interesses antagônicos – contribuintes e fisco – personificados por princípios e regras constitucionais.

Abre-se aqui um parêntese para ressaltar uma questão terminológica importante para este trabalho: a diferença de *interesse fiscal* para *interesse público*. É comum utilizar-se a expressão *interesse público* para designar a vontade ou pretensão da pessoa jurídica de direito público ou quaisquer de seus agentes, como é o caso da administração tributária. Esse interesse da administração fazendária, em especial na instituição e utilização de obrigações tributárias acessórias, será aqui identificado pelo signo *interesse fiscal*.

A locução *interesse público*, de uso corrente no direito administrativo e também na seara tributária, costuma estar vinculada à ideia de interesse preponderante sobre os demais, quase como um trunfo, algo que coloca o detentor do interesse em condição de vantagem em relação aos demais interesses. A título de exemplificação, cabe transcrever entendimento do administrativista Celso Antonio Bandeira de Mello acerca do *interesse público*, que se pretende diferenciar do *interesse fiscal*:

(interesse público) trata-se de verdadeiro axioma reconhecível no moderno Direito Público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o do particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último.³⁷⁶

³⁷⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991, p. 196.

³⁷⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 25. ed.. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 43.

Assim, em uma situação hipotética na qual estiver em confronto, de um lado, o interesse da Administração Tributária de um Município na instituição de uma obrigação tributária acessória e, de outro, o interesse das pessoas que terão seus direitos fundamentais desproporcionalmente atingidos pela referida obrigação acessória, não se pode entender que o interesse municipal seja o *interesse público*, mas sim o *interesse fiscal*.

E diz-se isso porque a defesa do direito fundamental das pessoas é um *interesse público*, dever do Estado, talvez o principal deles, por força de expreso mandamento da Constituição Federal. De forma que, o verdadeiro *interesse público*, ao menos no plano ideal, não pode estar contraposto ou ser ponderado com um direito fundamental que se quer garantir ou preservar de afetação indevida.

Por todos esses motivos, e em fidelidade ao referencial teórico extraído da obra de Robert Alexy, nega-se a aplicação, à relação jurídica tributária, do que a doutrina e jurisprudência denominam princípio da *supremacia do interesse público sobre o particular*. Aceitar-se a *supremacia do interesse público* sobre o particular, na relação jurídica tributária, é o mesmo que inviabilizar qualquer possibilidade de ponderação ou aplicação do princípio da proporcionalidade.

Isso ocorre porque, ao invés de atribuir importância a determinados valores, interesses ou bens, como é próprio dos princípios, a dita supremacia do interesse público impede ou limita, intensamente, o processo dialético da ponderação, com uma regra abstrata de preferência em favor do Estado³⁷⁷.

Não é incomum que os tribunais utilizem a supremacia do interesse público sobre o particular como fundamento para suspender ou reverter decisões que reconhecem a declaração de inconstitucionalidade de tributos, argumentando que, de modo contrário, a manutenção do interesse público estaria comprometido. Nesses casos, há uma clara confusão de *interesse público* com *interesse fiscal*, ou, ainda, *erário público*.

Em casos tais, o governo, visualizando que seus argumentos jurídicos para justificar a constitucionalidade do tributo serão vencidos, tenta sensibilizar o julgador com números que

³⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 282.

refletiriam um cenário econômico desastroso, que se instalaria caso todas aquelas pessoas que foram e estão sendo ofendidas em seu direito fundamental de propriedade, com a obrigação de pagar tributo inconstitucional, parassem de pagar o tributo e pedissem de volta o que foi indevidamente pago. Esse é um dos momentos em que o julgador, diante de uma relação jurídica tributária, utiliza-se do argumento da prevalência do interesse público sobre o direito fundamental do particular.

Humberto Ávila cita, como exemplo desse tipo de utilização do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, a decisão do Supremo Tribunal Federal, de lavra do Ministro Carlos Velloso, que suspendeu a decisão que determinava a correção da tabela de imposto sobre a renda, utilizando-se do argumento de que sua manutenção representaria lesão à ordem pública, perda na arrecadação e um efeito multiplicador na medida em que outras decisões poderiam ser também proferidas no mesmo sentido³⁷⁸.

Segundo Robert Alexy, os princípios não possuem uma relação absoluta de precedência ou hierarquia entre si. A precedência de um princípio sobre o outro ocorrerá na análise do caso concreto, com base nas possibilidades fáticas e jurídicas apresentadas³⁷⁹. O que ocorre, segundo Alexy, “é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta”³⁸⁰.

Por todas as razões acima expostas, ao invés de utilizar-se a expressão *interesse público* para representar o interesse ou princípio a ser ponderado com o direito fundamental do contribuinte ou terceiro, optar-se-á por utilizar a expressão *interesse fiscal*, que visa instrumentalizar a realização do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. Com efeito, ao deparar-se com uma norma que institui uma obrigação tributária acessória, o que se poderia chamar, equivocadamente, de *interesse público*, é, em verdade, o interesse do Fisco de garantir, ou facilitar, por meio da criação de uma obrigação de fazer ou não fazer, ao contribuinte ou ao terceiro, a arrecadação, gestão ou fiscalização de algum tributo.

³⁷⁸ STF, Suspensão de segurança n.º 1.853, Relator: Ministro Carlos Velloso, julgado em 28.09.00, DJ 04.10.00. In: ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 285.

³⁷⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 94.

³⁸⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93.

E não se nega, como fartamente descrito até este momento, que a obrigação tributária acessória desempenhe um importante papel na obtenção da receita pública que servirá para fazer face às despesas necessárias à prestação dos serviços públicos que todos anseiam. O que não se admite, é que pela só condição de estar de um lado o Poder Público e de outro o particular, os direitos fundamentais destes possam ser mitigados de maneira desproporcional, a pretexto de uma suposta supremacia dos interesses daquele.

A questão, a saber, é em que situações e em que medida o interesse fiscal exercerá sua supremacia sobre as regras e princípios constitucionais garantidores de direitos fundamentais das pessoas, ou de que forma esses interesses se equilibram? Para tanto, este trabalho elegeu o princípio da proporcionalidade, com base na construção doutrinária de Robert Alexy, como método de solução do conflito entre as regras e a colisão entre princípios, essencialmente quando afeta ou tangencia direitos fundamentais.

Segundo destaca José Casalta Nabais, nos casos de instituição de obrigações tributárias acessórias, é necessário “haver de se ponderar se a afectação jusfundamental por elas provocada é adequada, necessária e proporcional (...) à materialização desse interesse fiscal instrumental da realização do dever fundamental de pagar impostos”³⁸¹. Há que se exigir, como critério principal, que a obrigação instrumental a ser imposta ao contribuinte seja necessária e útil na tarefa de auxiliar, mediante sacrifício proporcional e suportável³⁸², a concretização do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

3.3.1 O princípio da proporcionalidade e sua utilização no direito tributário

Anderson Sant’Ana Pedra aponta que o princípio da proporcionalidade surgiu ligado à ideia de limitação do poder no século XVIII e sempre teve como campo de incidência mais tradicional o Poder Executivo. Segundo o referido autor, o princípio da proporcionalidade

³⁸¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 557.

³⁸² GARZÓN VALDÉS, Ernesto. Los deberes positivos generales y su fundamentación. **Doxa**, Alicante, n. 3, 1986, p. 17.

“funcionava (...) como medida de legitimidade do exercício do poder de polícia e da interferência dos entes públicos na vida privada”³⁸³.

A primeira vez que o princípio da proporcionalidade foi citado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi para resolver um conflito entre o Estado e os contribuintes. O Relator, Ministro Orozimbo Nonato, asseverou que deve haver proporcionalidade no exercício do poder de tributar, a fim de que a taxação desmedida não destrua a atividade econômica e o trabalho dos indivíduos. Segue trecho do voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 18.331, de relatoria do Ministro Orozimbo Nonato, julgado em 21.09.1951:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do “détournement de pouvoir”. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode se acender não somente considerando a letra do texto, como também, e principalmente, o espírito do dispositivo invocado.³⁸⁴

Daquele precedente até hoje, por diversas vezes, o Supremo Tribunal Federal lançou mão do princípio da proporcionalidade para dirimir conflitos envolvendo normas constitucionais, inclusive em matéria tributária. A título de exemplo, pode-se citar a decisão proferida na Representação n.º 1.077-RJ. Neste caso, discutia-se a constitucionalidade de dispositivos constantes da Lei n.º 383/80, do Estado do Rio de Janeiro, que elevava os valores da taxa judiciária naquela unidade federada, fixando em 2% sobre o valor do pedido o quantum devido pelo jurisdicionado.

Em seu voto, o relator, Ministro Moreira Alves, desenvolveu a ideia de equivalência razoável entre o custo de serviço e a prestação cobrada, entendendo que a ausência de limites quanto à fixação do valor da taxa judiciária levaria, na hipótese de causas acima de determinado valor, a uma soma exorbitante e, portanto, desproporcional ao custo real da atuação do Estado em

³⁸³ PEDRA, Anderson Sant’Ana. **O controle da constitucionalidade dos atos legislativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, pp. 189-190.

³⁸⁴ MENDES, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Revista diálogo jurídico**. Salvador: Direito Público, ano I, vol. I, n.º 5, ago. 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_5/DIALOGO-JURIDICO-05-AGOSTO-2001-GILMAR-MENDES.pdf>. Acesso em 31.08.13.

favor do contribuinte³⁸⁵. O princípio da proporcionalidade, assim, não é novo para o direito brasileiro ou mesmo tributário.

Maria Esther Sánchez López tem razão ao asseverar que o exame do princípio da proporcionalidade poderia situar-se mais no terreno dos pressupostos do agir da administração fazendária do que propriamente no campo dos limites. Posto que, segundo a Autora, o princípio da proporcionalidade, como princípio geral de Direito, reconhecido constitucionalmente, deve presidir em todo momento a atividade de toda e qualquer administração pública, inclusive e principalmente a tributária³⁸⁶.

Partindo do princípio de unidade e coerência inerente à Constituição, do qual decorre inclusive a ideia de sistema tributário constitucional, é preciso afirmar que a possibilidade de restringir um direito fundamental em face da necessidade de satisfazer um interesse estatal determinado, deve encontrar justificação em uma interpretação coerente do texto constitucional. De maneira que, novamente no dizer de Maria Esther Sánchez López, “mais que de colisão de direitos deve falar-se de um necessário *equilíbrio* entre eles imposto pela mesma Constituição”³⁸⁷.

3.3.1.1 As objeções à aplicação da proporcionalidade em direito tributário

A utilização da proporcionalidade como método de interpretação e solução dos conflitos surgido na relação jurídica tributária possui seus opositores. Mizabel Abreu Machado Derzi, em suas notas de atualização da obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, de Aliomar Baleeiro, destaca as objeções doutrinárias à aplicação da proporcionalidade ou técnica do balanceamento de princípios. Segundo a Autora, a técnica mascara como o juiz

³⁸⁵ STF, Representação n.º 1.077-RJ, Pleno, Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 28.03.84, DJ 28.09.84. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263851>>. Acesso em: 31.08.13;

³⁸⁶ SÁNCHEZ LÓPEZ, Maria Esther. **Los deberes de informacion tributaria desde lá perspectiva constitucional**. Madrid: Centro de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2001, p. 130.

³⁸⁷ Tradução livre de: “más que de colisión de derechos deba hablarse de um necesario *equilibrio* entre los mismos impuesto desde la misma constitución”. SÁNCHEZ LÓPEZ, Maria Esther. **Los deberes de informacion tributaria desde lá perspectiva constitucional**. Madrid: Centro de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2001, p. 141.

realmente interpreta, pois, em geral, os julgadores não explicam a escala com que eles realmente pesam os princípios e os valores em conflito, nem o peso relativo a cada um³⁸⁸.

Além disso, acrescenta a doutrinadora que o balanceamento “envolve o julgador em escolhas políticas, exigindo dele a difícil tarefa de escolher a melhor alternativa, do ponto de vista jurídico”³⁸⁹. Realmente, o balanceamento realizado de maneira equivocada pode levar o Juiz a sopesar valores, a princípio, inconciliáveis. Segundo destaca Mizabel Derzi

quando se coloca na balança, de um lado, v.g., a violação, na arrecadação tributária, de um interesse particular, de um direito ou garantia de certo contribuinte X e, de outro lado, o interesse superior da coletividade na arrecadação dos recursos dela advindos, a preferência já está antecipadamente demonstrada pela simples escolha desproporcional dos princípios e valores em jogo. Somente se poderia balancear, nesse caso, o peso dos interesses arrecadatórios para a sociedade contra o peso do custo social total da violação de um direito e garantia individual, do desrespeito de um princípio constitucional (de todos os cidadãos, como contribuintes potenciais).³⁹⁰

Tais ponderações são importantes e devem ser observadas para que, a pretexto de fortalecer-se as garantias aos direitos fundamentais, por meio da aplicação da proporcionalidade, não esteja-se, em verdade, enfraquecendo-as.

3.3.1.2 A construção teórica de Robert Alexy

As objeções à utilização da proporcionalidade como método para resolução de conflitos entre princípios constitucionais colidentes foram feitas, inclusive, por Jürgen Habermas³⁹¹. Robert Alexy desenvolveu substancial teoria de justificação da utilidade e racionalidade do princípio

³⁸⁸ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Notas de atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 60.

³⁸⁹ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Notas de atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 60.

³⁹⁰ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Notas de atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 60.

³⁹¹ ALEXY, Robert. Constitutional Rights, Balancing and Rationality. **Ratio juris**. Malden, v. 16, n. 2, p. 131-140, jun. 2003. Disponível em <HTTP://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-9337.00228/pdf>. Acesso em: 28 ago. 2012.

da proporcionalidade como método de interpretação constitucional, defendendo sua aplicabilidade quando houver colisão entre normas de direitos fundamentais.

Para Alexy, a utilidade e racionalidade do princípio da proporcionalidade passa pelo conhecimento e aplicação dos seus três subprincípios: (i) adequação; (ii) necessidade; e (iii) proporcionalidade em sentido estrito. Segundo o Autor, os três subprincípios

expressam a ideia de otimização. Os direitos constitucionais, enquanto princípios, são comandos de otimização. Enquanto comandos de otimização, princípios são normas que requerem que algo seja realizado na maior medida possível, dadas as possibilidades fáticas e jurídicas.³⁹²

Para Robert Alexy, a adequação exclui a adoção de meios que obstruam a realização de pelo menos um princípio sem promover qualquer princípio ou finalidade para a qual eles foram adotados. Assim, se o meio (M), adotado para promover o princípio (P1) não é adequado para essa finalidade, mas obstrui a realização de outro princípio (P2), então não haverá prejuízo para P1 e P2 se M (o meio) for omitido, mas haverá prejuízo e ofensa ao princípio P2 se M for adotado.

A necessidade, por sua vez, exige que dos dois meios de promover o princípio (P1), isto é, igualmente adequados, deve ser escolhido o meio que interfira menos no princípio que está em colidência (P2). Se há um meio menos interferente e igualmente adequado deve-se adotá-lo, sem qualquer custo para os outros princípios. Enfim, a máxima da necessidade “exige que, dentre dois meios aproximadamente adequados, seja escolhido aquele que intervenha de modo menos intenso”³⁹³.

A proporcionalidade em sentido estrito, segundo Alexy, significa a otimização relativa às possibilidades legais, isto é, a otimização de princípios concorrentes consiste em nada mais nada menos que o balanceamento desses princípios. Isso pode ser dividido em três etapas: 1º) estabelecimento do grau de não satisfação ou ofensa do primeiro princípio; 2º) identificação

³⁹² ALEXY, Robert. Constitutional Rights, Balancing and Rationality. **Ratio juris**. Malden, v. 16, n. 2, jun. 2003, p. 134. Disponível em <[HTTP://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-9337.00228/pdf](http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-9337.00228/pdf)>. Acesso em: 28 ago. 2012.

³⁹³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 590.

da importância de satisfazer o princípio concorrente; 3º) determinação se a satisfação ou não do princípio concorrente justifica a ofensa ou a não satisfação do primeiro princípio³⁹⁴.

Por meio desse método, Alexy sustenta que, em uma análise caso a caso, é possível o estabelecimento de graus de interferência por método racional. E para comprovar sua construção teórica, o Autor utiliza exemplos. Dentre eles, o da obrigatoriedade de os fabricantes de cigarro colocarem na embalagem alertas (propaganda) dos males causados pelo fumo, fazendo a contraposição entre os princípios em jogo (liberdade de profissão e direito à vida e a saúde). As interferências são graduadas em escalas ou estágios “leve” “moderado” e “sério”.

Cada interferência de um direito constitucional que não seja justificada por uma interferência hipotética pelo menos tão intensa em um outro princípio seria desproporcional. Assim, segundo Alexy,

uma interferência em um direito constitucional é *desproporcional* se não for justificada pelo fato de que a omissão dessa interferência daria lugar a uma interferência em um outro princípio (ou no mesmo princípio em relação a outras pessoas e outros aspectos), desde que essa última interferência seja pelo menos tão intensa quanto a primeira.³⁹⁵

Com efeito, o princípio da proporcionalidade tem como característica essencial a presunção de que existe uma relação entre um ou vários fins determinados e os meios utilizados em sua concretização. Assim, deve-se verificar se a instituição de obrigação tributária acessória que visa auxiliar a fiscalização e, com isso, garantir o recolhimento de imposto de renda, mas mitiga o direito fundamental à intimidade – por exemplo – é o meio mais apropriado, ou indispensável, ou se haveria outro meio menos gravoso ao referido direito de personalidade. Para Luís Roberto Barroso³⁹⁶, haverá ofensa ao princípio da proporcionalidade sempre que houver desproporção entre meios e fins.

³⁹⁴ ALEXY, Robert. Constitutional Rights, Balancing and Rationality. **Ratio juris**. Malden, v. 16, n. 2, jun. 2003, p. 134. Disponível em <HTTP://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-9337.00228/pdf>. Acesso em: 28 ago. 2012.

³⁹⁵ ALEXY, Robert. Constitutional Rights, Balancing and Rationality. **Ratio juris**. Malden, v. 16, n. 2, jun. 2003, p. 138. Disponível em <HTTP://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-9337.00228/pdf>. Acesso em: 28 ago. 2012.

³⁹⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 215.

4. OS LIMITES PARA INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

O capítulo anterior cuidou de descrever, dentro da perspectiva da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, as principais normas constitucionais que devem ser observadas quando da instituição e aplicação de obrigações tributárias acessórias. Tais normas constitucionais, situadas no objeto da aplicação, são chamadas, por Humberto Ávila, como normas de primeiro grau. Tratou o capítulo anterior, também, de justificar a utilização do princípio da proporcionalidade como método capaz de aferir a constitucionalidade das normas veiculadoras de obrigações tributárias acessórias.

Normas como o princípio da proporcionalidade, são classificadas, por Humberto Ávila, como normas de segundo grau, posto que, para o referido Autor, não estariam no nível do objeto das normas a serem aplicadas, “mas no nível das normas que regulam o método de aplicação daquelas normas. (...) Elas se situam num segundo grau e estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas, princípios e regras”³⁹⁷.

O princípio (ou postulado³⁹⁸) da proporcionalidade, assim, se apresenta como o método que orienta e otimiza a aplicação dos princípios e a regra identificados como limites no capítulo anterior. Uma obrigação tributária acessória reconhecida como desproporcional, não o é por ofender simplesmente o princípio da proporcionalidade, mas, sim, por ofender, de maneira desproporcional, direitos fundamentais como a propriedade ou a livre iniciativa, por exemplo.

Como destaca Humberto Ávila, “só elipticamente é que se pode afirmar que são violados os postulados da razoabilidade, da proporcionalidade ou da eficiência, por exemplo. A rigor, violadas são as normas – princípios e regras – que deixaram de ser devidamente aplicadas”³⁹⁹.

A afirmação acima é muito bem ilustrada, pelo referido autor, através do exemplo do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, da ADI n.º 855-2⁴⁰⁰. Nesse caso, o STF declarou inconstitucional lei estadual que determinava a pesagem de botijões de gás à vista do

³⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 79.

³⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 133-142.

³⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 79.

⁴⁰⁰ Relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, publicado no Diário da Justiça da União em 01 out. 1993.

consumidor, tornando obrigatória, para tanto, a instalação de uma balança de pesagem própria em cada veículo de entrega, bem como nos pontos de venda do produto.

Segundo os ministros da Corte Constitucional, a norma violava o princípio da livre iniciativa, em razão de desproporcional e desnecessária restrição a tal princípio. Sendo assim, justifica Humberto Ávila, “não foi a proporcionalidade que foi violada, mas o princípio da livre iniciativa, na sua inter-relação horizontal com o princípio da defesa do consumidor, que deixou de ser aplicado adequadamente”⁴⁰¹.

Sendo assim, por meio da submissão de algumas normas instituidoras de obrigações tributárias acessórias ao postulado da proporcionalidade, este capítulo buscará efetivamente responder o problema que move esta pesquisa: quais são os limites constitucionais que devem ser observados quando da instituição e aplicação das obrigações tributárias acessórias, a fim de que não sejam ofendidos, de maneira desproporcional, os direitos e garantias fundamentais das pessoas?

A verificação dos limites, parâmetros ou critérios para a instituição e aplicação de obrigações tributárias acessórias, não tem como ser feito a partir do postulado da proporcionalidade senão pela análise de casos concretos, muitos já citados ao longo deste trabalho, visto que “o critério da proporcionalidade é tópico, volve-se para a justiça do caso concreto, aparentando-se consideravelmente com a equidade”⁴⁰².

Por óbvio, seria impraticável a submissão de todas as normas instituidoras de obrigações tributárias acessórias ao teste de proporcionalidade. Como já demonstrado, são muitas. O que se pretende, em verdade, é extrair, do postulado da proporcionalidade, as limitações constitucionais que derivam da correta forma de aplicação das regras e princípios constitucionais, quer dizer, das limitações de primeiro grau, analisadas ao longo dos tópicos anteriores.

⁴⁰¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 79.

⁴⁰² PEDRA, Anderson Sant'Ana. **O controle da constitucionalidade dos atos legislativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, 198.

4.1 VEDAÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS INADEQUADAS

Como já fora descrito acima, o teste de aferição de ofensa ao postulado da proporcionalidade dá-se pelo exame dos seus três subprincípios: *adequação; necessidade; e proporcionalidade em sentido estrito*. Segundo Humberto Ávila, no exame de proporcionalidade

devem ser analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame da adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame da necessidade) e de a finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame de proporcionalidade em sentido estrito).⁴⁰³

O subprincípio da adequação, como se pode verificar na transcrição doutrinária acima, exige que o meio eleito (obrigação tributária acessória) e que vai gerar interferência em algum princípio do contribuinte ou terceiro, seja apto para atingir o fim almejado. Em outras palavras, não se pode admitir que haja mitigação a um princípio ou direito fundamental, por uma obrigação tributária acessória que não seja capaz de alcançar a finalidade para qual foi criada.

Robert Alexy destaca que a máxima da adequação “tem, na verdade, a natureza de um critério negativo. Ela elimina meios não adequados. Um tal critério negativo não determina tudo, mas exclui algumas coisas”⁴⁰⁴. O subprincípio da adequação, assim, funciona como um filtro preliminar, que impede a mitigação de direitos fundamentais por meios inadequados para atingir a finalidade para a qual foram criados.

Extrai-se, assim, da máxima da adequação, o primeiro parâmetro, ou limite, à instituição ou aplicação de obrigações tributárias acessórias, decorrente do princípio da proporcionalidade: a vedação de obrigações tributárias acessórias inadequadas para atingir sua finalidade.

Como já foi descrito, por algumas vezes, neste trabalho, as obrigações tributárias acessórias caracterizam-se como prestações de fazer e não fazer e têm por finalidade auxiliar a

⁴⁰³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 174-175.

⁴⁰⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 590.

arrecadação ou a fiscalização dos tributos (art. 113, §2º, do CTN). A criação de obrigações acessórias, assim, não está adstrita à livre vontade do legislador ou do Fisco, mas ao interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos.

Segundo a doutrina, essa finalidade é traço inerente e indissociável das obrigações tributárias acessórias. Tercio Sampaio Ferraz, ao justificar o acerto da expressão acessória, prevista pelo art. 113.º, do CTN, explica que

sua acessoriedade não tem, como à primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma específica obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se) seja inexistente em face de alguma imunidade ou não incidência. A marca de sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico. E, em face desse caráter, sujeita-se à relação meio/fim, o que é nuclear, isto sim, para o exame da sua consistência jurídica.⁴⁰⁵

Consequência lógica desta instrumentalidade finalística é o fato de que, obrigações tributárias acessórias que restrinjam direitos fundamentais, mas não tenham por finalidade auxiliar na concretização do dever fundamental de pagar tributo, ou, ainda, obrigações que mitiguem ou impeçam a realização desse dever, serão desarrazoadas e, conseqüentemente, inconstitucionais.

As normas que veiculam obrigações tributárias acessórias, via de regra, exigem comportamentos dos contribuintes e terceiros. Como tal, inevitavelmente, tangenciam liberdades e bens das pessoas a elas sujeitas. Com efeito, como já fora anteriormente mencionado, duas são as possibilidades de relação jurídica entre fisco e contribuinte, tocantemente às obrigações tributárias acessórias: (i) a própria obrigação – que tem por objeto um fazer ou não fazer no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (art. 113, §2º, CTN); (ii) a sanção pelo descumprimento da obrigação tributária acessória – decorrente do ato ilícito consistente em um comportamento contrário à determinação legal de fazer ou não fazer. Em ambos os casos pode haver desproporcionalidade por inadequação, vale dizer, falta de adequação da própria obrigação tributária acessória; e falta de adequação da sanção em relação à finalidade da obrigação tributária acessória ou falta de adequação da própria sanção.

⁴⁰⁵ FERRAZ, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) **Teoria geral da obrigação tributária**. Estudos em homenagem ao professor Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 268.

4.1.1 Obrigações tributárias acessórias inúteis

Como categoricamente afirmado acima, as obrigações tributárias acessórias, representadas pelas prestações de fazer e não fazer, devem ter por finalidade auxiliar a *arrecadação* ou a *fiscalização dos tributos* (art. 113, §2º, do CTN).

Por via de consequência, obrigações acessórias que restrinjam direitos fundamentais, mas não sirvam para cumprir a finalidade de auxiliar na concretização do dever fundamental de pagar tributo, ou, ainda, obrigações que mitiguem ou impeçam a realização desse dever, são inadequadas e, portanto, desproporcionais.

Podem ser chamadas, por isso mesmo, de obrigações tributárias acessórias inúteis, posto que impingem ao particular um ônus, sem que haja repercussão favorável, ou com pouquíssima repercussão favorável, no que se refere à finalidade de cooperar com a arrecadação e fiscalização de tributos.

Um bom exemplo da inafastável necessidade de que a obrigação tributária acessória, para sua validade, seja útil, pode ser verificado no julgamento do Recurso Especial n.º 1.096.712-MG⁴⁰⁶. O Superior Tribunal de Justiça reconheceu que deve existir um liame mínimo entre a obrigação acessória imposta ao particular e o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos. Nesse sentido, segue trecho do acórdão, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCABIMENTO DA EXIGÊNCIA DO FISCO. MULTA. AFASTAMENTO. 1. A despeito do reconhecimento da independência da nominada obrigação tributária acessória, essa obrigação só pode ser exigida pelo Fisco para instrumentalizar ou viabilizar a cobrança de um tributo, ou seja, deve existir um mínimo de correlação entre as duas espécies de obrigações que justifique a exigibilidade da obrigação acessória. 2. Na hipótese, o transporte do café beneficiado, pela empresa beneficiadora - ora recorrente -, estava acobertado pelas notas fiscais de devolução e de venda da mercadoria, pelos fazendeiros, para a Bolsa de Insumos de Patrocínio, mostrando-se totalmente descabida e desarrazoada a exigência da emissão de Nota fiscal pela recorrente, sem destaque de ICMS, na qualidade de detentora da mercadoria.(...).

⁴⁰⁶ STJ, Recurso Especial n.º 1.096.712-MG, 1ª Turma, Relatora: Ministra Denise Arruda, julgado em 02.04.09, DJ 06.05.09. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, n. 167, ago. 2009, p. 201.

Devem ser consideradas inúteis todas aquelas obrigações tributárias acessórias que exigem um fazer e não fazer do particular que não tem qualquer repercussão no cumprimento de uma obrigação principal, como, por exemplo, a obrigação de apresentar livros e documentos relacionados a fatos geradores de obrigações principais indiscutivelmente prescritas ou decaídas. O próprio Código Tributário Nacional, no parágrafo único do art. 195, desobriga os contribuintes da guarda dessa documentação⁴⁰⁷.

Outro exemplo de obrigação tributária acessória inadequada, que, para além de não auxiliar no cumprimento do dever fundamental de pagar tributo, dificulta sua ocorrência, é a veiculada pelo artigo 21, § 10, do Decreto nº 1.090/2002⁴⁰⁸, editado pelo Chefe do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, que institui o Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (RICMS/ES)⁴⁰⁹.

O dispositivo legal sob análise cria a obrigação, para o contribuinte, de certificar-se de que o contratante com quem pretende formalizar negócio jurídico, sujeito à incidência de ICMS, encontra-se em situação cadastral de “habilitado” junto ao cadastro fazendário estadual.

A inobservância da obrigação acessória acima transcrita, por sua vez, importa na declaração de inidoneidade do documento fiscal emitido⁴¹⁰ – em cumprimento de outra obrigação acessória – para documentar a venda de mercadoria ou prestação de serviço, e tem por

⁴⁰⁷*In verbis*: “Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

⁴⁰⁸TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant’Ana. As obrigações tributárias acessórias e a proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir da teoria dos deveres fundamentais. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 21, n. 109, p. 203-223, mar.-abr.2013.

⁴⁰⁹*In verbis*: “Art. 21. Inscrever-se-ão, antes de iniciarem suas atividades, no cadastro de contribuintes do imposto ou no cadastro de produtor rural, conforme o caso, as pessoas que realizam operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, em especial as indicadas no art. 15, § 3º, ressalvadas as hipóteses de dispensa expressa em legislação específica.(...) § 10. O contribuinte que, por si ou por seus prepostos, contratar com outros contribuintes a realização de uma operação ou prestação fica obrigado a exibir o documento comprobatório de sua inscrição e, também, a exigir o mesmo procedimento da outra parte, quer esta figure como remetente ou destinatário da mercadoria, ou prestador ou tomador do serviço, bem como certificar-se, mediante consulta à internet, no endereço www.sintegra.gov.br, de que o contratante encontra-se na situação cadastral de “habilitado”.”

⁴¹⁰ Decreto nº 1.090/2002: “Art. 635. É considerado inidôneo, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que: (...) XI - indique como destinatário pessoa que não esteja em situação regular perante o Fisco.”

consequência a aplicação de multa⁴¹¹, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor da mercadoria vendida ou do serviço prestado.

Isso quer dizer, em termos práticos, que o contribuinte que vender ou prestar serviço para quem não estiver “habilitado” junto ao cadastro estadual, sofrerá pena pecuniária equivalente a quase três vezes o valor do próprio imposto devido na operação, já que o ICMS tem a maior alíquota ordinária para vendas e prestações de serviços dentro do Estado do Espírito Santo de 17% (dezessete por cento)⁴¹².

Na mesma toada, a regra materialmente impede o contribuinte “desabilitado” no cadastro estadual de adquirir produtos para revenda, consumo ou tomar serviços de outros contribuintes, dentro ou fora do Estado do Espírito Santo, posto que o vendedor ou prestador de serviço, ciente da condição de “inabilitado” – do pretense cliente – e da hipótese normativa, não se submeterá à incidência da multa.

Considerando que o próprio Regulamento do ICMS, do Estado do Espírito Santo (Decreto nº 1.090/2002), autoriza suspender a inscrição estadual do contribuinte inadimplente com suas obrigações tributárias principais ou acessórias⁴¹³, considerando-o, pois, “não habilitado”, por simples silogismo, pode-se concluir que quem estiver em débito com a receita estadual ou deixar de apresentar as declarações mensais não poderá comprar e vender mercadorias, prestar ou tomar serviços.

A obrigação acessória objeto de análise tem – ou deveria ter – por finalidade última, coagir o contribuinte a cumprir seu dever fundamental de pagar o tributo, que vai culminar na arrecadação de recursos para que o Estado Fiscal custeie os serviços públicos necessários à concretização de diversos direitos fundamentais.

⁴¹¹ “Art. 75. A pena de multa será aplicada nos casos previstos nos parágrafos 1.º a 8.º deste artigo.(...) § 3.º Faltas relativas à documentação fiscal: (...) VII - utilizar documento inidôneo para iludir a fiscalização ou eximir-se do pagamento total ou parcial do imposto, ou ainda, para propiciar a terceiros o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem fiscal indevida: (...) a) multa de 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou prestação, nunca inferior a 100 (cem) VRTE’s por documento, sem prejuízo do pagamento do imposto devido;”

⁴¹² À exceção das alíquotas de 25% para energia elétrica e serviços de telecomunicações e outras situações muito específicas.

⁴¹³ Art. 51. Dar-se-á a suspensão da inscrição do estabelecimento, por ato do Subsecretário de Estado da Receita, quando: I - deixar de recolher, durante três meses consecutivos ou cinco alternados, o imposto devido, declarado ou escriturado; (...) III - deixar de recadastrar a sua inscrição, na forma e nos prazos regulamentares; IV - deixar de atualizar os dados cadastrais, nos casos previstos neste Regulamento; V - deixar de apresentar informações econômico-fiscais, na forma e nos prazos regulamentares;”

A questão a ser analisada é se a referida norma, que veicula a obrigação acessória, mostra-se adequada à referida finalidade, à medida em que ofende direitos e liberdades do contribuinte, como neste caso, o direito ao exercício de atividade econômica, materializado no princípio da livre iniciativa.

Dito de outro modo, deve-se questionar até que ponto a exigência de cooperação do contribuinte no interesse do cumprimento do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos pode impor ao cidadão que assuma ele próprio a condição de fiscal tributário – já que tem de exigir a regularidade do comprador da mercadoria ou tomador do serviço, sob pena de incorrer em multa caso não esteja “habilitado” – limitando o desenvolvimento de sua atividade econômica, ao mesmo tempo em que nega àquele contribuinte “não habilitado” o direito de contratar bens e serviços.

A *finalidade* da obrigação instrumental sob exame pode ser desdobrada em mediata e imediata. A finalidade imediata consiste na medida de forçar o contribuinte “não habilitado” a regularizar-se, o que em tese poderia contribuir para o cumprimento da finalidade mediata, qual seja, o cumprimento do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

O *meio* utilizado para alcançar o fim foi a instituição de obrigação de fazer aos contribuintes do ICMS, transferindo a estes a tarefa própria de fiscalização, para que, antes de realizarem qualquer relação jurídica de compra e venda ou prestação de serviços, sujeita à incidência do ICMS, verifiquem se o outro contratante está ou não “habilitado” no cadastro de contribuintes do Estado. Como dito, caso a compra e venda ou a prestação de serviços se realize com contribuinte em situação irregular, o documento fiscal emitido para concretizar a operação será declarado inidôneo e será aplicada a correspondente penalidade pecuniária.

Pelo *subprincípio da adequação*, entende-se que deve ser excluída a adoção de meios que obstruam a realização de pelo menos um princípio sem promover qualquer princípio ou finalidade para a qual o meio foi adotado. No presente caso, ao impedir, ou, pelo menos, tornar inviável economicamente a venda ou a prestação de serviços ao contribuinte “não habilitado” no cadastro fazendário estadual, a obrigação acessória, a um só tempo, ofende o princípio da livre iniciativa daquele vendedor ou prestador de serviço, bem como impede que este mesmo contribuinte cumpra seu dever de contribuir com os gastos públicos.

Isto ocorre porque só haverá pagamento de ICMS se houver a ocorrência do fato gerador – venda ou prestação de serviços. Se o contribuinte deixa de realizar o negócio jurídico para não ser penalizado com a multa prevista na legislação, não há geração de receita tributária para o Estado.

Conclui-se, pois, que a obrigação acessória é inadequada para a finalidade mediata e principal de garantir o cumprimento do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, na medida em que, além de não promover qualquer medida útil tendente a auxiliar a arrecadação e fiscalização do ICMS, definitivamente impede que o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos seja possível, ou viável, nos casos de contribuinte “não habilitado”.

Essa conclusão se dá em consonância com o raciocínio desenvolvido por Ricardo Lobo Torres, no sentido de que o cumprimento do dever fundamental de pagar tributo depende necessariamente do respeito ao princípio da livre iniciativa, de onde se extrai o substrato econômico para a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação de pagar o ICMS⁴¹⁴.

Indispensável, assim, que a obrigação acessória tributária, para ser adequada e, conseqüentemente, proporcional, seja útil para garantir ou auxiliar a arrecadação e fiscalização de tributos.

4.1.2 Vedação de sanções inadequadas em relação à finalidade da obrigação tributária acessória ou inadequação da própria sanção

A inadequação pode se apresentar, ainda, não em decorrência direta da obrigação tributária acessória, mas em razão da sanção decorrente do descumprimento dela. Em casos tais, a desproporcionalidade por inadequação da sanção pode-se dar: (i) quando a sanção inibe o fazer ou não fazer do particular que tenha por finalidade cooperar na arrecadação e fiscalização de tributos; (ii) quando a sanção, vinculada à obrigação tributária acessória, apresenta finalidade precípua de arrecadação.

⁴¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 20.

Um exemplo que ilustra muito bem a primeira hipótese, quer dizer, quando a sanção pelo descumprimento da obrigação tributária acessória mostra-se desproporcional, posto que inibe a cooperação do particular no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos, é a multa prevista no art. 75, §4º-A, e seguintes, e §6º-A e seguintes, da Lei Estadual n.º 7.000/01⁴¹⁵. Referida sanção é aplicada a todo contribuinte do ICMS, no Estado do Espírito Santo, que queira retificar as informações transmitidas, no prazo, ao Estado, por meio da Escrituração Fiscal Digital – EFD – ou de sua Declaração de Informações Econômico Fiscais – DIEF.

Como, por diversas vezes, foi mencionado neste trabalho, contribuintes cumprem, com frequência, junto à União, Estados e Municípios, obrigações acessórias consistentes na transmissão de informações fiscais que importam, entre outras coisas, no lançamento do tributo contra ele próprio. Assim, desempenhando típica atividade de auditor fiscal, transferida ao particular por força das obrigações tributárias acessórias, o contribuinte calcula seu tributo, recolhe aos cofres públicos e transmite essa informação à Fazenda Pública correspondente, municiando-a das informações fiscais necessárias para, futuramente, se for o caso, conferir o acerto das medidas tomadas.

O que a legislação estadual acima citada faz é impor uma sanção ao contribuinte que, percebendo ter se equivocado quando da apresentação de sua declaração, quer trazer novos fatos ou o ajustamento dos fatos anteriormente transmitidos. É absurdo pensar que aquele que nada recebe para cumprir obrigação que, originalmente, é do Estado, seja penalizado por retificar informação que, por qualquer motivo, não está adequada. Não se pode desestimular o contribuinte a retificar as informações por ele prestadas, independentemente do prazo, sob

⁴¹⁵*In verbis*: “Art. 75. A pena de multa será aplicada nos casos previstos nos parágrafos 1.º a 8.º deste artigo. § 4.º-A. Faltas relativas à Escrituração Fiscal Digital - EFD: (...) I-A - retificar, após o prazo regulamentar de entrega, por transmissão eletrônica de dados, arquivo referente à EFD: a) multa de 1.000 (mil) VRTEs por arquivo, desde que a falta seja suprida até o 30º (trigésimo) dia subsequente ao do vencimento da obrigação; ou b) multa de 2.000 (dois mil) VRTEs por arquivo, se a falta for suprida após o 30º (trigésimo) dia subsequente ao do vencimento da obrigação, sem prejuízo da formalização do processo para a imediata suspensão da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS e da solicitação para exibição judicial; § 6.º Faltas relativas à apresentação de informações econômico-fiscais: (...) III-A - retificar, após o prazo regulamentar de entrega, documento obrigatório, em meio magnético ou não, relativo à informação econômico-fiscal: a) multa de 50 (cinquenta) VRTEs por documento retificado, desde que a retificação seja procedida até o 20º (vigésimo) dia subsequente ao vencimento da obrigação; b) multa de 100 (cem) VRTEs por documento retificado, desde que a retificação seja procedida até o 30º (trigésimo) dia subsequente ao vencimento da obrigação, excluído o prazo de que trata a alínea a; c) multa de 200 (duzentos) VRTEs por documento retificado, a partir do 30º (trigésimo) dia subsequente ao vencimento da obrigação;

pena de inviabilizar ou, pelo menos, mitigar gravemente a finalidade da obrigação tributária acessória consistente na sua cooperação na gestão e fiscalização de tributos.

Vale lembrar que o auditor fiscal, no desempenho de sua função, pode e deve rever o lançamento quando toma conhecimento de fato desconhecido na ocasião do lançamento anterior (art. 145, III, c/c 149 do CTN⁴¹⁶) e não paga multa por isso. O mínimo que se pode esperar, é que o contribuinte, cumprindo gratuitamente *munus* que é do Estado no lançamento de tributo, isonomicamente seja tratado.

Desproporcionais, por inadequadas, portanto, são todas as sanções, pecuniárias ou não, que inibem o fazer ou não fazer do contribuinte no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos.

A segunda hipótese de sanção inadequada, no que tange às obrigações tributárias acessórias, são aquelas que possuem nítida finalidade de atingir o patrimônio do contribuinte e não de contribuir para a gestão e fiscalização de tributos. Já de início, há que ser feita uma distinção importante. A obrigação tributária acessória tem por finalidade auxiliar na arrecadação, por meio de prestações de fazer e não fazer. As obrigações tributárias acessórias não têm por finalidade arrecadar, por meio de multas. A arrecadação de tributos decorre do cumprimento das obrigações tributárias principais. A obrigação acessória auxilia na arrecadação enquanto instrumento que garante o cumprimento da principal, por meio de uma prestação de fazer ou não fazer.

São inadequadas, portanto, por fugirem da sua finalidade precípua, obrigações tributárias acessórias que não tenham outro fim senão arrecadar, por meio de multas, ou, ainda, criar

⁴¹⁶*In verbis*: “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: (...) III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (...) Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

restrições ao crédito do contribuinte, atingindo, indevida e desproporcionalmente, seu direito fundamental de propriedade.

É o que ocorre com a sanção a que está sujeito o contribuinte que entrega em atraso a denominada Declaração de Crédito Presumido – DCP, prevista no art. 30, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 419/2004⁴¹⁷ e o art. 34, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 420/2004⁴¹⁸.

Apenas para tornar possível o entendimento do exemplo, é necessário explicar que o crédito presumido, citado acima, é uma medida fiscal tomada pela Fazenda Nacional, a fim de igualar os estabelecimentos exportadores optantes pela forma de apuração de lucro presumido, àqueles que optaram pelo lucro real, no que se refere à imunidade de suas receitas de exportação à incidência das contribuições sociais – especificamente PIS e COFINS –, por força do que dispõe a regra constitucional do art. 149, §2º, I, da Constituição Federal⁴¹⁹.

É que os optantes pela apuração de lucro na forma *lucro presumido*, a despeito de não sofrerem a incidência de PIS e COFINS sobre a receita decorrente da exportação de produtos ou serviços, não possuem a possibilidade de creditar-se e abater nos demais tributos o PIS e a COFINS pagos na aquisição de insumos e serviços aplicados na fabricação dos produtos e serviços exportados, ao contrário do que ocorre com o contribuinte que apura seu lucro pela modalidade real, a quem é autorizado fazer o aproveitamento dos valores pagos a título de PIS

⁴¹⁷ *In verbis*: “Art. 30. A não apresentação dos demonstrativos pela pessoa jurídica beneficiada com o crédito presumido, a que se refere o art. 22, e pela empresa comercial exportadora, a que se refere o art. 23, e das informações a que se refere o art. 27, bem assim sua apresentação após os prazos estabelecidos, sujeitará a pessoa jurídica à penalidade estabelecida no inciso I do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Parágrafo único. A penalidade de que trata o caput será devida, quanto ao DCP, a partir da utilização do crédito presumido, por qualquer forma, sem que tenham sido observados o prazo e as condições de entrega do demonstrativo.”

⁴¹⁸ *In verbis*: “Art. 34. A não apresentação dos demonstrativos pela pessoa jurídica beneficiada com o crédito presumido, a que se refere o art. 26, e pela empresa comercial exportadora, a que se refere o art. 27, e das informações a que se refere o art. 31, bem assim sua apresentação após os prazos estabelecidos, sujeitará a pessoa jurídica à penalidade estabelecida no inciso I do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Parágrafo único. A penalidade de que trata o caput será devida, quanto ao DCP, a partir da utilização do crédito presumido, por qualquer forma, sem que tenham sido observados o prazo e as condições de entrega do demonstrativo.”

⁴¹⁹ *In verbis*: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.(...)§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

e COFINS, por meio da sistemática de débito e crédito, para, posteriormente, compensar seus créditos com débitos de outros tributos.

Assim, em atenção ao princípio da igualdade, foi criada a possibilidade de que os exportadores, que apuram seu lucro na forma de lucro presumido, creditem-se dos valores pagos a título de PIS e COFINS quando da aquisição de insumos e serviços utilizados na atividade que gerou a receita de exportação imune, ressarcindo-se ou aproveitando esses créditos no pagamento de outros tributos.

Para ter direito à utilização desses créditos, o exportador, dentre outras coisas, é obrigado a transmitir as informações relativas a seus créditos, por meio da Declaração de Crédito Presumido, prevista nos dispositivos normativos acima indicados. É muito comum, porém, que empresas de menor porte, geralmente por falta de uma assessoria jurídica e contábil e da complexidade do sistema tributário brasileiro, só tomem conhecimento de que fazem jus ao crédito presumido, do PIS e da COFINS, tempos depois de iniciarem as operações de exportação. Precisam, assim, transmitir à Receita Federal a respectiva Declaração de Crédito Presumido – DCP – extemporaneamente.

Ocorre, que, a não apresentação, ou a apresentação da DCP fora do prazo – trimestral –, sujeita o contribuinte à pesada multa descrita no artigo 57, I e II, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário de atraso⁴²⁰. Fazendo uma conta rápida, quer dizer que a pessoa jurídica que, cinco anos após o início de sua atividade de exportação – observando o prazo prescricional –, descobre que tem direito ao crédito presumido, terá que transmitir a Declaração e, para tanto, estará sujeito a uma multa de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), haja vista que o valor da multa é de R\$ 5.000,00, por mês de atraso, e já se passaram 60 (sessenta) meses.

A questão a ser analisada é: qual finalidade essa penalidade quer atingir? Quando se pergunta a finalidade não se quer referir ao objetivo de fazer cumprir a norma, fim próprio de toda sanção. Refere-se à necessidade de tão onerosa sanção, bem como à finalidade da própria

⁴²⁰*In verbis*: “Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades: I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;”

obrigação tributária acessória. Não parece, em um primeiro olhar, que a finalidade seja auxiliar a arrecadação ou fiscalização de tributos.

O atraso na transmissão da Declaração de Crédito Presumido e, conseqüentemente, na utilização dos créditos, a princípio, só prejudica ao contribuinte, posto que os créditos presumidos de IPI não sofrem qualquer reajuste, de forma que o atraso na entrega e utilização pelo contribuinte é prejuízo econômico para este e ganho para a Fazenda.

Poder-se-ia, cogitar, por outro lado, que a ausência de informação, quanto ao montante do crédito presumido, impossibilitaria o planejamento orçamentário da Fazenda Pública Federal, já que o crédito culminará na restituição ou compensação de tributos. Contudo, tal argumento não se apresenta adequado, assim como a penalidade e a obrigação acessória. Primeiramente, a Fazenda Pública, em decorrência de outras obrigações tributárias acessórias, já possui a informação de quem e quantos são os contribuintes exportadores optantes pela apuração do crédito presumido, bem como o montante da receita de exportação de cada um deles. Dessa forma, conhece o montante, ainda que aproximado, dos créditos existentes.

Não fora isso, conforme deixam claro os parágrafo único, do art. 30, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 419/2004, e do art. 34, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 420/2004, a penalidade pelo atraso na entrega da DCP só será devida a partir da utilização do crédito presumido, por qualquer forma. Assim, o objetivo não é que a declaração seja entregue no prazo, mas que o crédito não seja utilizado pelo contribuinte que apresentou a declaração extemporaneamente. Caso contrário, a multa não seria aplicada quando da utilização do crédito, mas no ato da entrega fora do prazo, como, aliás, é praxe, porém com multas muito inferiores.

Nesse passo, a obrigação tributária acessória consistente no ato de transmitir a declaração de crédito presumido não se mostra, em si, inadequada. Contudo, a sistemática prevista para sanção, em caso de atraso na entrega, é inadequada, posto que não se justifica como meio necessário a atingir qualquer finalidade específica própria das obrigações acessórias, ao mesmo tempo em que ofende, de maneira desproporcional, o direito fundamental à propriedade do contribuinte, glosando crédito que é seu por direito.

4.2 VEDAÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS EXCESSIVAMENTE ONEROSAS

Fazendo uso das palavras de Victor Uckmar, citado por Ricardo Lobo Torres, é necessário que seja garantido ao contribuinte e ao terceiro “o direito de não ser obrigado a deveres inúteis ou excessivamente dispendiosos com relação aos resultados”⁴²¹. Essa manifestação do tributarista italiano reflete de forma bem direta o que se espera de uma obrigação acessória proporcional.

Com efeito, para ser proporcional, não basta que a obrigação tributária acessória seja adequada, vale dizer, útil para garantir ou auxiliar a arrecadação e fiscalização de tributos. É indispensável que ela, além de ser útil, não represente sacrifício excessivamente oneroso ao contribuinte ou terceiro a ela obrigado. Para tanto, deve a obrigação tributária acessória submeter-se ao subprincípio da *necessidade* e da *proporcionalidade em sentido estrito*.

A máxima da *necessidade* exige que “dentre dois meios aproximadamente adequados, seja escolhido aquele que intervenha de modo menos intenso”⁴²². A máxima da *proporcionalidade em sentido estrito* – a terceira máxima parcial da máxima da proporcionalidade –, por sua vez, “expressa o que significa a otimização em relação aos princípios colidentes. Ela é idêntica à lei do sopesamento, que tem a seguinte redação: quanto maior for o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância da satisfação do outro”⁴²³.

Assim, ainda que a obrigação tributária acessória seja adequada para atingir a finalidade de auxiliar na arrecadação ou fiscalização de tributos, há que se verificar se não existe outro meio menos ofensivo aos direitos fundamentais do contribuinte, bem como se a ofensa jusfundamental perpetrada em face do particular é proporcional, em sentido estrito, ao benefício que a obrigação acessória irá gerar à arrecadação e fiscalização de tributos.

⁴²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 25-26.

⁴²² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 590.

⁴²³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 593.

A análise dessas duas máximas – *necessidade e proporcionalidade em sentido estrito* –, vai conduzir à formação do parâmetro aqui denominado: *vedação a obrigações tributárias acessórias excessivamente onerosas*.

Em síntese, este parâmetro quer exprimir que deve ser escolhido sempre o meio menos gravoso para que o contribuinte ou o terceiro coopere com a administração tributária, excluindo todas aquelas obrigações que ofendam em alto grau os direitos fundamentais dos indivíduos, sem que, em contrapartida, repercutam de maneira tão essencial no cumprimento do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. Da mesma forma, devem ser afastadas as obrigações tributárias acessórias cuja finalidade pode – ou já é –, por outro meio, ser implementada de modo menos gravoso aos direitos fundamentais.

É o que se pode depreender das lições de José Casalta Nabais, ao asseverar

que na concretização do conteúdo de cada dever fundamental deve o legislador ter em devida conta diversos princípios constitucionais e que, naturalmente, se destaca o princípio da proporcionalidade, de modo a que o mesmo se apresente o menos oneroso possível para os seus destinatários⁴²⁴.

A impossibilidade de imposição de obrigações excessivamente onerosas foi abordada, pelo Supremo Tribunal Federal, em interessante decisão que, embora versando de tema diverso (sujeição passiva em substituição tributária), cita a teoria dos deveres fundamentais e reconhece a proporcionalidade como limite à imposição de obrigações tributárias acessórias excessivamente onerosas, desnecessárias ou ineficazes:

(...)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 ineficazes⁴²⁵.

⁴²⁴ NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord.). **Direito tributário**: questões atuais. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, p. 254.

⁴²⁵ STF, Recurso Extraordinário n.º 603.191, Pleno, Relator: Ministra Ellen Gracie, julgado em 01.08.11, DJE 05.09.11. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>>. Acesso em: 13.09.13.

A onerosidade excessiva materializa-se pela desproporcional ofensa a direitos fundamentais dos particulares, atingidos de alguma forma pela obrigação tributária acessória. Não é verdadeiramente o postulado da proporcionalidade que é ofendido por uma obrigação acessória, mas, sim, algum direito fundamental das pessoas, representado por alguma regra ou princípio constitucional, que foi desproporcionalmente mitigado.

Uma obrigação acessória, por exemplo, que exige do particular, para sua implementação, um gasto econômico e, desta forma, atinge seu direito fundamental de propriedade, se mostrará desproporcional à medida que, o mesmo fim almejado pela obrigação acessória, possa ser alcançado por outro meio economicamente menos oneroso – máxima da *necessidade* –; ou se o resultado esperado, pela imposição da obrigação ao contribuinte, não seja tão relevante a ponto de justificar a ofensa à sua propriedade – máxima da *proporcionalidade em sentido estrito*.

O reconhecimento da onerosidade desproporcional – ou excessiva –, neste caso, não é, ao fim e ao cabo, por ofensa simplesmente às máximas da proporcionalidade, mas, sim, ao direito fundamental à propriedade, que não pode ser desproporcionalmente afetado. Assim também ocorrerá com o princípio federativo, da segurança jurídica, da livre iniciativa, da capacidade contributiva, da igualdade, da intimidade, e tantos outros constitucionalmente assegurados.

4.2.1 Obrigações tributárias acessórias excessivamente onerosas por desnecessárias

A informatização da administração tributária, que deveria levar a uma simplificação e racionalização do processo de arrecadação e controle dos tributos, paradoxalmente fez emergir uma infinidade de obrigações acessórias impostas aos contribuintes e terceiros. Luís Eduardo Schoueri identifica muito bem esse fenômeno ao dizer que

a cada passo em direção à informatização, novas informações são exigidas, ou planilhas devem ser preenchidas, para atender aos novos passos. Tais planilhas, muitas das vezes, apenas repetem dados que já são de conhecimento da Administração, mas fornecidos de modo diverso. Ou seja: obriga-se o particular a um esforço para duplicar uma informação já fornecida, apenas para a conveniência da administração.⁴²⁶

⁴²⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 467.

A exigência, ao particular, da transmissão das mesmas informações, em repetição, seja por meio de declarações ou preenchimento de planilhas, é a clara demonstração da imposição de obrigações tributárias acessórias onerosamente excessivas, por não atenderem ao subprincípio da necessidade. Tais obrigações, impõem às pessoas o dever de informar a mesma coisa várias vezes, atingindo-lhes, por certo, a liberdade e a propriedade, de maneira desproporcional, posto que desnecessária.

Toda obrigação acessória, ao impor um comportamento de fazer ou não fazer, atinge a esfera privada do cidadão, restringindo-lhe, em maior ou menor medida, direitos fundamentais ligados a valores de liberdade e propriedade. Sendo assim, toda obrigação acessória deve ter sua necessidade justificada. Obrigações tributárias acessórias desnecessárias são, por si só, por mais simples e inofensivas que possam parecer, excessivamente onerosas.

Exemplos de obrigações excessivamente onerosas, por ignorarem a máxima da necessidade, podem ser encontrados aos montes. Caso típico são as obrigações acessórias que objetivam o mesmo fim. É comum a instituição de diversas obrigações ao contribuinte, pelo mesmo ou por órgãos diversos, para informar a mesma coisa.

Em muitas vezes, a receita obtida no desenvolvimento da atividade econômica tem que ser informada, pelo contribuinte, à Fazenda Nacional, por exemplo, mensalmente⁴²⁷ ou trimestralmente⁴²⁸, e posteriormente de forma acumulada anual⁴²⁹. Essa mesma informação deverá ser lançada em outra base de dados, para que seja entregue também à Fazenda Estadual ou Municipal, o que não se mostra razoável, mesmo levando em consideração a autonomia dos entes federados, principalmente porque o Código Tributário Nacional, em seu art. 199⁴³⁰, impõe à União, aos Estados e Municípios, o dever de cooperação e troca de informações.

⁴²⁷DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, obrigação tributária acessória prevista no artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 969/2009 e no artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.036/2010.

⁴²⁸DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, obrigação tributária acessória prevista no artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 969/2009 e no artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.036/2010.

⁴²⁹DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, obrigação tributária acessória prevista no artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 969/2009 e no artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.036/2010.

⁴³⁰*In verbis*: “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.”

A título de exemplo, vale citar as obrigações acessórias exclusivamente vinculadas às contribuições sociais previdenciárias, pagas pelos empregadores e equiparados. Atualmente, as empresas que possuem empregados, à exceção das micro e pequenas empresas optantes pelo SIMPLES⁴³¹, têm que, mensalmente, apresentar declaração em que informam todas as movimentações dos trabalhadores, ocorridas dentro do mês, para a Previdência Social. Nessa declaração, estão contemplados os recolhimentos, as admissões, demissões, etc. Essa obrigação acessória é denominada Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social/Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP/SEFIP).

Além disso, o empregador, também mensalmente, está obrigado a transmitir declaração ao Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), em que deverá informar admissões, demissões ou transferências de trabalhador dentro do mês. Quer dizer, tem que transmitir, para outro órgão público, parte das mesmas declarações informadas pela GFIP/SEFIP.

Como se não bastasse, anualmente, o empregador deverá transmitir a mesma base de informações, agora para a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS). Mas, não é só isso. Apesar de ter transmitido todas essas informações para a base governamental, o empregador ainda tem que seguir as normas do Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), que impõe a obrigação de atualizar e guardar, por meio de arquivo digital, todas as informações que já foram transmitidas, para que fique à disposição da fiscalização.

Vale dizer: é obrigar o contribuinte a fazer o back-up das informações que já estão de posse da administração pública. Tudo isso, sem esquecer que devem ser mantidos os livros e documentos referentes às folhas de pagamento que geraram as informações fiscais e previdenciárias que já foram transmitidas.

Por mais incrível que possa parecer, foi criada nova obrigação acessória denominada SPED-Social/EFD-Social ou Sped Folha, com previsão de entrar em vigor em 2014, em que as empresas, os empregadores e os equiparados, deverão transmitir, em meio eletrônico, através

⁴³¹ Sistema simplificado de apuração e recolhimento de tributos ao qual podem optar as microempresas e as empresas de pequeno porte, que dá uma mostra de que o sistema pode ser mais simples, assim como o número de obrigações tributárias acessórias.

da Escrituração Fiscal Digital Social (eSocial), as mesmas informações transmitidas por força das obrigações acessórias acima, vale dizer, trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais, relativas à contratação e utilização de mão de obra onerosa, com ou sem vínculo empregatício. É que prevê o Ato Declaratório Executivo SUFIS nº 5/2013 (D.O.U. 18.07.2013). A promessa é que tal obrigação acessória substitua todas as outras. Contudo, não é isso que a história recente tem mostrado.

A mesma sobreposição pode ser demonstrada no âmbito dos Estados, no que se refere ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Desde o ano de 2005, com a implementação da nota fiscal eletrônica (NF-e), que marcou oficialmente o início do sistema público de escrituração digital (SPED), a maior parte dos Estados têm recebido informações detalhadas e simultâneas sobre as operações de compra e venda realizadas pelos contribuintes.

Em complemento a isso, a utilização da Escrituração Fiscal Digital - EFD foi determinada aos contribuintes do ICMS a partir de 1º de janeiro de 2009, contudo, havia dispensa dessa obrigatoriedade a todos os contribuintes não listados nas relações de contribuintes obrigados, divulgadas por cada Estado.

Porém, em muitos daqueles Estados que a obrigatoriedade da EFD vigora desde 2009, os contribuintes continuam obrigados às antigas obrigações acessórias que, como prometido, seriam abolidas, como é o caso da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) e o Documento de Informações Econômico-Fiscais (DIEF).

Essa repetição de transmissão de informações deixa patente que muitas obrigações tributárias acessórias são desnecessárias, pois suas finalidades já poderiam ser alcançadas por meio das outras informações transmitidas. Configuram, pois, obrigações excessivamente onerosas, que não possuem outra justificativa senão a comodidade ou a ineficiência da Administração Pública, que não pode sobrepor-se aos direitos fundamentais dos particulares.

Outro exemplo de obrigações tributárias acessórias excessivamente onerosas, por desnecessárias, são aquelas em que o contribuinte é obrigado a reunir para o auditor fiscal, por meio de planilhas e relatórios, informações que podem e deveriam ser extraídas pela própria auditoria fiscal nos livros obrigatórios.

Hugo de Brito Machado destaca situações comuns em que a administração tributária, no curso de procedimento de fiscalização, transfere ao contribuinte, sob pena de multa, a obrigação de preencher relatórios e prestar contas de informações que poderiam ser extraídas pelo auditor fiscal, por meio da análise dos livros contábeis. Segundo o Autor,

realmente, é muito comum a transferência, pelos agentes do fisco, de encargos seus para o contribuinte. Em vez de fazerem os levantamentos que podem fazer nos livros do contribuinte, exigem que este lhes forneça demonstrações de contas, de operações, relatórios de ocorrências e outras informações que podem com segurança obter no exame dos livros e documentos, mas preferem, por comodismo, que lhe sejam fornecidos prontos.⁴³²

Assim, se o fisco, por ocasião de procedimento fiscalizatório, ou não, exige do contribuinte, ou de terceiros, planilhas e demonstrações de informações às quais já possui acesso, por óbvio que tal exigência impõe obrigação desnecessária e, portanto, desproporcional. Luís Eduardo Schoueri, entende que, em casos tais,

se o descumprimento de deveres fundamentais leva à imposição de sanções, torna-se questionável o auto de infração que impõe multa pelo não fornecimento de informação, pelo particular, de que a Administração já dispunha. Carece o dever instrumental do requisito de “interesse da arrecadação ou da fiscalização”.⁴³³

Enfim, toda obrigação tributária acessória deve ter sua necessidade justificada, vale dizer, deve ser comprovado que a finalidade a ser obtida por ela, com o objetivo de auxiliar a arrecadação e fiscalização de tributos, não pode ser obtida por outro meio menos oneroso aos direitos fundamentais afetados. Cabe repetir: toda obrigação tributária acessória desnecessária é excessivamente onerosa, posto que, ao impor um comportamento de fazer ou não fazer ao particular, em maior ou menor medida, atinge seus direitos fundamentais de liberdade e patrimônio. É como se estivesse diante de uma ofensa gratuita aos direitos fundamentais, fato que não pode ser tolerado.

4.2.2 Obrigações tributárias acessórias excessivamente onerosas por desproporcionais em sentido estrito

Além de ser útil e ter sua necessidade justificada, a afetação jusfundamental causada pela imposição da obrigação tributária acessória tem que valer a pena. Para Humberto Ávila, deve-

⁴³² MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador da obrigação acessória. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, n. 96, set. 2003, p. 35.

⁴³³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 467.

se responder à seguinte questão: “as vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio?”⁴³⁴

A título de exemplo, vale citar o caso submetido a análise da primeira turma do Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial n.º 1320737, de relatoria do Ministro Ari Pargendler. Nesse caso, o Superior Tribunal manteve a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), que reconheceu a ilegalidade da exigência de fixação de selos em cada caixa de fósforos importada, entendendo que não é razoável exigir o cumprimento da referida obrigação tributária acessória.

O Tribunal deu razão ao Contribuinte importador, ao reconhecer que a exigência prevista pela Instrução Normativa 31/99, apesar de atender o disposto do artigo 46 da Lei 4.502/64, onera a importação de forma desproporcional, atingindo de maneira importante seu direito fundamental da propriedade e da livre iniciativa, sem que a obrigação acessória, que geraria essa grave restrição jusfundamental, exercesse qualquer resultado ou consequência mais ou tão importante no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Tanto os fósforos estrangeiros quanto os nacionais têm alíquota de IPI zero.

Com efeito, a imposição dos selos vinculados ao IPI apenas aos fósforos estrangeiros, da forma como estruturada, obrigaria o importador a selar cada caixinha para comercialização no mercado interno, o que onera excessivamente o produto internamente, e na mesma medida direitos fundamentais do importador. Segundo o relator, ministro Ari Pargendler, por mais que seja legal a determinação de que seja feita a imposição do selo de IPI de procedência estrangeira, a exigência tem seus limites na finalidade dessas obrigações e na razoabilidade⁴³⁵.

Como ensina Robert Alexy, a máxima da proporcionalidade em sentido estrito expressa a otimização em relação aos princípios colidentes, de modo que se tem que sopesar os graus de não-satisfação ou de afetação de um princípio e a importância da satisfação do outro.⁴³⁶

⁴³⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 185.

⁴³⁵ STJ, REsp n.º 1320737, 1ª Turma, Relator Ministro Ari Pargendler, julgado em 21.04.13, ainda não publicado no DJe. Informação Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=109850&tmp.area_anterior=44&tmp.argumento_pesquisa=1320737>. Acesso em: 15 ago. 2013;

⁴³⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 593.

Para demonstrar a fixação dos graus, necessários à análise da máxima da proporcionalidade em sentido estrito, utilizar-se-á o mesmo exemplo citado para justificar e contextualizar a máxima da adequação, qual seja, a obrigação tributária acessória veiculada pelo artigo 21, § 10, do Decreto nº 1.090/2002, editado pelo Chefe do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, que institui o Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (RICMS/ES).

Como foi explicado, quando da análise do subprincípio da adequação, referido dispositivo legal cria a obrigação, para o contribuinte, de certificar-se de que o contratante com quem pretende formalizar negócio jurídico, sujeito à incidência de ICMS, encontra-se em situação cadastral de “habilitado” junto ao cadastro fazendário estadual. No caso de o contribuinte realizar negócio jurídico – de compra e venda ou prestação de serviço – com indivíduo “não-habilitado”, sujeitar-se-á a multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor das mercarias ou preço do serviço, equivalente a quase três vezes o valor do imposto⁴³⁷.

No caso da referida obrigação tributária acessória, então, os princípios ou interesses colidentes apresentam-se da seguinte forma: de um lado, a obrigação de cooperação do contribuinte para com a Administração Fazendária, como consequência ou desdobramento do dever fundamental de pagar tributo; e, de outro, o princípio da livre iniciativa, mitigado pela imposição de penalidade para o caso de o contribuinte negociar com indivíduo “não habilitado” no cadastro fiscal estadual.

Não se pode, neste caso, analisar os dois supostos isoladamente. Há que se verificar, se a obrigação acessória, disposta no artigo 21, § 10, do Decreto nº 1.090/2002, é proporcional, no sentido estrito, especialmente em relação à limitação que traz ao princípio da livre iniciativa.

Com efeito, a obrigação acessória prevista no artigo 21, § 10, do Decreto 1.090/2002, nas hipóteses de negócio jurídico a ser firmado com contribuinte não “habilitado”, restringe de maneira relevante – ao menos economicamente – o exercício da atividade econômica, que se mostra inviável, visto que excessivamente onerosa em razão da multa a ser suportada. Em outras palavras: não é economicamente viável vender para contribuinte desabilitado,

⁴³⁷ Considerando que a alíquota média ordinária para vendas dentro do Estado é de 17% (dezesete por cento).

considerando a multa a ser suportada. Pode-se considerar alto, portanto, o grau de ofensa ao princípio constitucional da livre iniciativa.

Já no que tange à contribuição para a concretização do fim imediato de forçar a regularização do contribuinte não “habilitado”, muito embora tenha que se reconhecer que pode surtir efeito, este efeito é o mesmo daquele já decorrente de todos os demais meios cumulativamente previstas no interesse de manter o contribuinte devidamente inscrito no cadastro fazendário estadual, como é o caso da obtenção de certidão de regularidade fiscal, acesso a programas de benefícios fiscais, regimes facilitados de pagamento e parcelamento de tributos, entre outros, que causam menos prejuízo à garantia fundamental da livre iniciativa.

Por outro lado, a vantagem para a consecução do fim mediato e principal, de forçar a arrecadação, é mínimo, ou inexistente. Isso ocorre, porque a condição de não “habilitado” não impede o nascimento da obrigação tributária de pagar o ICMS para o vendedor ou prestador de serviço, tributo este que não será devido e, portanto, pago, se o vendedor deixar de realizar o negócio de compra e venda, por exemplo, em atenção à obrigação acessória.

Nesse sentido, apresenta-se excessivamente onerosa, por ofensa à máxima da proporcionalidade em sentido estrito, a obrigação acessória prevista no artigo 21, § 10, do Decreto 1.090/2002, do Estado do Espírito Santo, na medida em que as vantagens causadas pela promoção do fim – aqui limitadas à possibilidade de forçar a regularização do contribuinte – não compensam as desvantagens causadas pela adoção do meio, representadas, neste caso, pelo alto grau de limitação à livre iniciativa.

Do mesmo modo deverá ser com todas as obrigações tributárias acessórias cujas vantagens decorrentes da promoção dos fins, são desproporcionais, vale dizer, pequenas, levando-se em consideração o grau de ofensa perpetrado aos direitos fundamentais dos contribuintes ou de terceiros.

CONCLUSÃO

Os deveres fundamentais apresentam-se como substrato para a concretização dos direitos fundamentais. A vida em sociedade, e a manutenção dos direitos básicos, é impossível sem a contribuição de todos. Isso se dá pelo cumprimento dos deveres fundamentais. Deveres relacionados à defesa da pátria, à preservação e proteção do meio ambiente, deveres inerentes ao funcionamento democrático do estado, dever de tolerância, entre outros, são alguns exemplos de como a participação comunitária é indispensável para a manutenção da vida em sociedade, tal qual hoje se tem – ou se espera.

O Brasil, considerando sua forma de obtenção de recursos financeiros, caracteriza-se como estado fiscal, isto é, obtém a maior parte de suas receitas através da arrecadação de tributos. Sendo assim, o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos assume destacada importância na concretização de todos os direitos fundamentais. A concretização de direitos como educação, saúde, segurança, habitação, entre outros, só se realiza por meio de relevantes recursos financeiros. Estes, por sua vez, serão obtidos, essencialmente, com o cumprimento, por toda a sociedade, do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos.

A contribuição dos particulares à obtenção dos recursos necessários para fazer face às despesas públicas, contudo, não se resume ao pagamento do tributo. O dever fundamental de contribuir com os gastos públicos compreende, além da contribuição em dinheiro – denominada de obrigação tributária principal –, também contribuições comportamentais dos particulares, vale dizer, o cumprimento de prestações de fazer e não fazer, no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos, denominadas, pelo Código Tributário Nacional, de obrigações tributárias acessórias.

As obrigações tributárias acessórias materializam-se naquelas prestações positivas (emitir nota fiscal, apresentar declaração com informações econômicas e fiscais, escriturar livros, etc.) e negativas (não impedir o acesso da fiscalização aos livros e documentos fiscais, não transportar mercadoria desacompanhada de documento fiscal, etc.), impostas aos contribuintes e a terceiros, que têm por objetivo auxiliar na concretização do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

Foi possível verificar ao longo do trabalho, por meio da pesquisa bibliográfica realizada, que as obrigações tributárias aqui estudadas tornaram-se, nos últimos dez anos, principalmente, importantíssimas tanto para o Fisco, como para os particulares.

Para o Fisco, porque, atualmente, é o contribuinte quem desempenha, em cumprimento às obrigações tributárias acessórias, a maior parte das tarefas, originalmente estatais, de gestão e fiscalização tributária, que têm sido transferidas para os particulares de maneira constante e sistemática. Os principais tributos são atualmente constituídos pelo próprio contribuinte. Ao Fisco resta, essencialmente, a tarefa de conferir o acerto dos procedimentos fiscais realizados pelos contribuintes e por terceiros vinculados às obrigações acessórias.

Os contribuintes e os terceiros, por sua vez, têm cada vez mais mitigados direitos e liberdades individuais, inevitavelmente atingidos pelas obrigações tributárias acessórias. Toda obrigação acessória, ao impor um comportamento de fazer ou não fazer, atinge a esfera privada do cidadão, restringindo-lhe, em maior ou menor medida, direitos fundamentais ligados a valores de liberdade e propriedade.

Como foi possível constatar ao longo da pesquisa, ao menos estatisticamente, no Brasil os particulares são obrigados a cumprir muito mais obrigações tributárias acessórias do que ocorre em outros países do mundo. Segundo concluiu o estudo do Banco Mundial, ao analisar 185 economias no mundo, o Brasil, desde 2007, pelo menos, é o lugar em que o empresário gasta mais tempo no cumprimento de obrigações acessórias.

Esse excesso de obrigações tributárias acessórias poderia ser evitado, em grande parte, se fossem observados os princípios e as regras constitucionais aplicáveis à relação mantida entre o Fisco e o particular, por força desse tipo de obrigação. O respeito e a atenção à regra da legalidade, por exemplo, principalmente pelo Poder Executivo e Judiciário, poderia solucionar algumas hipóteses de obrigações tributárias acessórias inconstitucionais. São diversas as obrigações tributárias acessórias que foram criadas por ato infralegal, simplesmente pela vontade e interesse da parte que delas vai, diretamente, se beneficiar: o Fisco.

A prática de criação de obrigações tributárias acessórias por ato infralegal, além de ofender a regra da legalidade e, por consequência, o Estado Democrático de Direito, acaba por facilitar

que as referidas obrigações interfiram, de modo mais gravoso, em outros direitos individuais dos particulares. Ainda que a regra da legalidade não seja suficiente para acabar com os abusos perpetrados por meio das obrigações tributárias acessórias, provavelmente diminuiria o volume e a velocidade com que são criadas.

Além da regra da legalidade, alguns princípios são de especial relevância na relação mantida entre o Fisco e o particular, por força das obrigações tributárias acessórias. O princípio federativo, o princípio da segurança jurídica, o princípio da livre iniciativa, o princípio da propriedade, o princípio da capacidade contributiva e da igualdade, e os direitos relacionados à intimidade e personalidade das pessoas, devem, obrigatoriamente, ser observados e não podem ser desproporcionalmente ofendidos simplesmente porque há o interesse fiscal na instituição de uma obrigação tributária acessória.

Com o objetivo de identificar os limites capazes de impedir a instituição de obrigações tributárias acessórias que ofendam, demasiadamente, os princípios acima descritos, referidas normas constitucionais foram ponderadas, por meio do princípio da proporcionalidade, com algumas hipóteses concretas de obrigações acessórias.

A partir dessas ponderações, foram identificados os limites que devem ser observados para a instituição de obrigações tributárias acessórias proporcionais, em resposta ao problema de pesquisa.

O primeiro limite, é a proibição de obrigações tributárias acessórias inadequadas para atingir a sua finalidade. Esse limite, extraído do subprincípio da adequação, o primeiro, dos três em que se subdivide o princípio da proporcionalidade, está intimamente ligado à inerente e inafastável instrumentalidade finalística que deve conter toda e qualquer obrigação acessória, qual seja, auxiliar a arrecadação ou a fiscalização dos tributos (art. 113, §2º, do CTN).

Sendo assim, obrigações tributárias acessórias que restrinjam direitos fundamentais, mas não tenham por finalidade auxiliar na concretização do dever fundamental de pagar tributo, ou, ainda, obrigações que mitiguem ou impeçam a realização desse dever, serão desproporcionais e, conseqüentemente, inconstitucionais. Por isso mesmo, concluiu o trabalho que referidas obrigações acessórias podem ser chamadas de obrigações tributárias acessórias inúteis, posto que impingem ao particular um ônus, sem que haja repercussão favorável, ou com

pouquíssima repercussão favorável, no que se refere à finalidade de cooperar com a arrecadação e fiscalização de tributos.

Ainda dentro do limite relacionado à inadequação das obrigações para atingir sua finalidade, conclui-se que a desproporcionalidade pode se apresentar, também, em razão da sanção decorrente do descumprimento da obrigação, e não somente em decorrência direta da obrigação tributária acessória. Em casos tais, a desproporcionalidade por inadequação da sanção pode-se dar: (i) quando a sanção inibe o fazer ou não fazer do particular que tenha por finalidade cooperar na arrecadação e fiscalização de tributos; (ii) quando a sanção, vinculada à obrigação tributária acessória, apresenta finalidade precípua de arrecadação.

O segundo limite, que deve ser observado quando da instituição e aplicação das obrigações tributárias acessórias, é a proibição de obrigações excessivamente onerosas. Esse limite foi extraído das outras duas máximas, ou subprincípios, da proporcionalidade: a *necessidade* e *proporcionalidade em sentido estrito*.

Esse limite indica que deve ser escolhido sempre o meio menos gravoso para que o contribuinte ou o terceiro coopere com a administração tributária, excluindo todas aquelas obrigações que ofendam, em alto grau, os direitos fundamentais dos indivíduos, sem que, em contrapartida, repercutam de maneira tão essencial no cumprimento do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. São as obrigações excessivamente onerosas, por desproporcionais em sentido estrito.

Da mesma forma, o segundo limite impõe que sejam afastadas as obrigações tributárias acessórias cuja finalidade pode – ou já é –, por outro meio, ser implementada de modo menos gravoso aos direitos fundamentais. Isso ocorre porque toda obrigação acessória, ao impor um comportamento de fazer ou não fazer, atinge a esfera privada do cidadão, restringindo-lhe, em maior ou menor medida, direitos fundamentais ligados a valores de liberdade e propriedade. Sendo assim, toda obrigação acessória deve ter sua necessidade justificada. Obrigações tributárias acessórias desnecessárias são, por si só, por mais simples e inofensivas que possam parecer, excessivamente onerosas.

Em síntese: são inconstitucionais as obrigações tributárias acessórias, assim como as sanções delas decorrentes, que sejam inúteis para atingir a finalidade de auxiliar na arrecadação e

fiscalização de tributos. Toda obrigação tributária acessória desnecessária é excessivamente onerosa, e, portanto, inconstitucional. São inconstitucionais, por excessivamente onerosas, as obrigações tributárias acessórias cuja afetação jusfundamental por elas provocada seja desproporcional, em *sentido estrito*, aos benefícios delas decorrentes para o interesse da cobrança e fiscalização dos tributos.

REFERÊNCIAS

ABIKAIR FILHO, Jorge. A teoria geral do dever da prestação do dever fundamental, pautado na alteridade, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y Cambio Social**. Lima - Peru, ano X, n. 31, p. 2-15, 01 jan. 2013. Disponível em: <eletrônica http://www.derechoycambiosocial.com/revista031/A_TEORIA_GERAL_DA_PRESTA%C3%87%C3%83O.pdf>. Acesso em: 04 jul. 2013.

ABREU, Ivy de Souza. FABRIZ, Daury César. **O dever fundamental de proteção das matas ciliares e das nascentes com base no princípio da proibição do retrocesso: uma análise do código florestal brasileiro**. **Derecho y Cambio Social**. Lima - Peru, ano X, n. 32, p.1-15, 01 abr. 2013. Disponível em: <http://www.derechoycambiosocial.com/revista032/o_dever_fundamental_de_protecao.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2013.

ALBUQUERQUE, Marconi Costa. Direitos Fundamentais e Tributação: a Norma de abertura do §2º, do art. 5º, da Constituição Federal do Brasil de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 37-80.

ALESSI, Renato; STAMMATI, G. **Istituzione di diritti tributário**. Torino: UTET, 1964.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Constitutional Rights, Balancing and Rationality. **Ratio Juris**. Malden, v. 16, n. 2, p. 131-140, jun. 2003. Disponível em <[HTTP://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-9337.00228/pdf](http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-9337.00228/pdf)>. Acesso em: 28 ago. 2012.

AMARAL, Francisco. **Direito Civil**. Introdução. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARENDT, Hannah. **As Origens do Totalitarismo – Antissemitismo, Imperialismo, Totalitarismo**. Trad. Roberto Raposo. São Paulo: Companhia das Letras, 1989.

ATALIBA, Geraldo. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: RT, 1968.

_____. **República e Constituição**. 2. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **RDA**. Rio de Janeiro: Renovar, n. 215, p. 151-171, jan.-mar. 1999.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças** – atualizada por Dejalma de Campos. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2013**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/AnnualReports/Foreign/DB13-Overview-Portugues.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

_____. **Doing Business 2007**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/AnnualReports/Foreign/DB07-FullReport-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BANDIERI, Luis María. Derechos Fundamentales y deberes Fundamentales. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador-BA: Editora JusPodivm, 2012, p. 211-243.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Comentário ao código civil: direito das obrigações**. Rio de Janeiro: Saraiva, 1953.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Polis/UNB, 1989.

_____. **O positivismo jurídico** – Lições de Filosofia do Direito, compiladas por Nello Morra. São Paulo: Ícone Editora, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. **Revista de direito tributário**. São Paulo: RT, 4, p. 85-97.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Em socorro da obrigação tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 65-84.

_____. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **RD Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 63, p. 206-210, 1994.

_____. Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais. **RDtributário**. n. 23, p. 24-83.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito tributário**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.

_____. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Imposto sobre a renda**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. As obrigações tributárias acessórias. **Revista de direito tributário**. São Paulo: RT, n. 17, jul-set.1971.

_____. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 95, p. 21-30, 2006.

_____. Tributo e segurança jurídica. *In*: LEITE, George Salomão (Org.). **Dos princípios constitucionais** – Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Cristiano. Deveres instrumentais e custos de transação. In: BARRETO, Aires Fernandino (Org.). **Interpretação e estado de direito**. Congresso do IBET III. São Paulo: Noeses, 2006, p. 81-88.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao código tributário nacional**. Carlos Valder Nascimento (Coord). Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. O direito tributário na constituição. **Revista magister de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Magister, n. 1, mar.-abr. 2007.

_____. **Comentário à constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Editora Dialética, 1998.

COSTA, Eduardo Silva. Os deveres e a Constituição. **Cadernos de direito constitucional e ciência política**. São Paulo: RT, ano 7, v. 29, p. 48-54, out.-dez. 1999.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRETTON, Ricardo Aziz. A teoria da Obrigação Tributária e suas Vicissitudes Recentes no Brasil. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 10, p. 34-43, jul. 1996.

DIÉZ-PICAZO, Luis; GULLÓN, Antonio. **Sistema de derecho civil**. 9. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2001. v. 2.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

_____. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador-BA: Editora JusPodivm, 2012, p. 325-343.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária** – revista e atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli.. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil: Teoria Geral**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

FARO, Julio Pinheiro. Deveres como condição para a concretização de direitos. **Revista de direito constitucional e internacional**. São Paulo: RT, ano 20, v. 79, p. 168-209, abr.-jun. 2012.

_____. O mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais. In: FABRIZ, Dauri Cesar; PETER FILHO, Jovacy; FARO, Julio Pinheiro; ULHOA, Paulo Roberto; FUCHS, Horst Vilmar (org.). **O tempo e os direitos humanos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 599-613.

_____. Una perspectiva desde los deberes fundamentales respecto del costo financiero y social de los derechos fundamentales. In: STORINI, Claudia; ALENZA GARCÍA, José Francisco (org.). **Materiales sobre neoconstitucionalismo y nuevo constitucionalismo latinoamericano**. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi, 2012, p. 273-295.

_____. Os deveres e a eficácia dos direitos fundamentais. In: BUSSINGUER, Elda Coelho de Azevedo (org.). **Direitos fundamentais: pesquisas**. Curitiba: CRV, 2011, p. 105-109.

FRANÇA, Rubens Limongi. **Instituições de direito civil**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) **Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 233-243.

_____. Obrigação tributária acessória e limites de imposição. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Teoria geral da obrigação tributária**. Estudos em homenagem ao Professor Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264-280.

_____. Sigilo de dados: o Direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 1, 1992, pp. 141-154.

_____. **Sigilo bancário**. Mar. 2011. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/98>>. Acesso em 29 ago. 2013.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI**: o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIUZA, César. **Direito Civil**. 9 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

GALDINO, Flávio. O Custo dos Direitos. In: **Legitimação dos Direitos Humanos**. TORRES, Ricardo Lobo (org.) Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

GARZÓN VALDÉS, Ernesto. Los deberes positivos generales y su fundamentación. **Doxa**, Alicante, n. 3, 1986.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Revista, atualizada, aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GOMES, Luís Carlos. Relação Obrigacional Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord.). **Tratado de direito tributário**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2011.

GOMES, Luiz Flávio. Crimes tributários e quebra de sigilo bancário. In: SALOMÃO, Heloísa Estelita (Org.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

GOYARD-FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. 2. tir. Trad. Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. A inconstitucionalidade da obrigação de apresentação da Dimob. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, n. 164, mai. 2009.

HERNANDEZ-GIL, Antonio. Derecho de Obligaciones. Madrid: Maribel, 1960. v. 1.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Fabris, 1991.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass. **The cost of wrights**. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária**. São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13891/189.pdf> Acesso em: 02 out. 2012.

_____. **Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 24 anos da Constituição Federal de 1988**. São Paulo, 2012. Disponível em: <https://ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/70/Em24AnosDeConstituicao46MilhoesDeNormasCriadas.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Cima, 1969.

LAFER, Celso. **A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hanna Arendt**. São Paulo: Cia das Letras, 2001.

LANCHESTER, Fulco. Los Deberes Constitucionales en El Derecho Comparado. **Revista de derecho constitucional europeo**, n. 13, jan.-jun. 2010. Disponível em: <http://www.ugr.es/redce/REDCE13>. Acesso em: 12.mai.2013.

LAPORTA, Francisco J. Algunos problemas de los deberes positivos generales (observaciones a un artículo de Ernesto Garzón Valdés). **Doxa**, Alicante, n. 3, p. 55-63, 1986.

LOSANO. Mario G. Dos direitos e dos deveres: também no direito à privacidade. **Verba Juris**. João Pessoa-PB: Editora Universitária UFPB, n. 2, p. 8-28, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 24, p. 61-72, set. 1997.

_____. O fato gerador da obrigação acessória. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 96, p. 29-35, set. 2003.

MAINO, Carlos Alberto Gabriel. Derechos Fundamentales y La necesidad de recuperar los deberes aproximación a La luz Del pensamiento de Francisco Puy. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador-BA: Editora JusPodivm, 2012, p. 19-43.

MANEIRA, Eduardo. **Direito tributário: princípio da não surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARQUES, Antonio Terêncio G. L. Direitos e Deveres Individuais: incisos IX, X e XII do art. 5º da CF, um breve estudo à luz da internet. **Revista de direito constitucional e internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.º 45, p. 249-284, out.-dez.2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2.

_____. NASCIMENTO, Carlos Valder; MARTINS, Rogério Gandra da S (Coord.). **Tratado de direito tributário**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **Tributação, representação política e democracia**. Disponível em: < <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3670.pdf>>. Acesso em: 31 mai. 2013.

MENDES, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Revista diálogo jurídico**. Salvador: Direito Público, ano I, vol. I, n.º 5, ago. 2001. Disponível em: < http://www.direitopublico.com.br/pdf_5/DIALOGO-JURIDICO-05-AGOSTO-2001-GILMAR-MENDES.pdf>. Acesso em 31 ago. 2013.

MENDONÇA, Gabriel Prado Amarante. Legalidade “fraca” em obrigações acessórias de direito tributário? In: **Grandes temas de direito tributário sancionador**. SILVA, Paulo Roberto Coimbra.(Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 171-187.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

MIOTO, Ricardo. *Pesadelo Fiscal – O país é campeão em diversidade de alíquotas*. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 4 ago. 2013. Mercado, p. B6.

MITA, Enrico de. Capacidade contributiva. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) **Tratado de direito constitucional tributário** – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 235-256.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações**, revista e atualizada por Carlos Alberto Dabus Maluf. 32. ed. São Paulo, Saraiva, 2003, v. 4.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro, 1997, v. 2.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e o custo dos direitos. **Revista direito mackenzie**. São Paulo: Editora Mackenzie, Ano 3, v. 2, 2002, p. 9-30.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007.

_____. **Por um estado fiscal suportável – estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2010, v. III.

_____. Da sustentabilidade do estado fiscal. In: _____. SILVA, Suzana Tavares da (Coord). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011.

_____. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, p. 251-258.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, v. 2.

NAWIASKY, Hans. **Cuestiones fundamentales de derecho tributário** – Trad. Juan Ramallo Massanet. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1983.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. **Direito processual tributário**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PECES-BARBA MARTINEZ, Gregório. Los Deberes Fundamentales. **Doxa**, Alicante, n. 4, 1987.

PEDRA, Adriano Sant'Ana. **A constituição viva: poder constituinte permanente e cláusulas pétreas na democracia participativa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

PEDRA, Anderson Sant'Ana. **O controle da constitucionalidade dos atos legislativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 2.

PEREZ LUÑO, Antonio. **Derechos humanos, estado de derecho y constitución**. Madrid: Tecnos, 1995.

PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o Tema da Obrigação Tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1.

PRAXEDES, Francisco de Assis. Lançamento por homologação segundo o Código Tributário Nacional. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n.º 108, p. 27-39, ago. 2010.

PUY, Francisco. Sobre La antinomia derechos humanos deberes humanos. In:_____. **Horizontes de la filosofía del derecho. Homenaje a Luis García San Miguel**. Alcalá de Henares: Universidad de Alcalá, 2002, Tomo 1, p. 621-644.

RIBEIRO, Diego Diniz. Débitos Sujeitos ao Lançamento por Homologação e a prescrição em matéria tributária: uma análise crítica da Jurisprudência do STJ. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n.º 108, p. 16-26, ago. 2010.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: parte geral das obrigações**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto. **Direito constitucional tributário e “due process of law”**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SÁNCHEZ LÓPEZ, Maria Esther. **Los deberes de informacion tributaria desde lá perspectiva constitucional**. Madrid: Centro de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2001.

SANCHIS, Prieto L. **Estudios sobre derechos fundamentales**. Cuenca: Servicio de Publicaciones de La Universidad de Castilla-La Mancha, 1996.

SARAIVA. Vicente de Paulo. **Modalidades das obrigações: de acordo com o novo código civil**. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____; FENSTERSEIFER, Tiago. Deveres Fundamentais Ambientais. **Revista de direito ambiental**. São Paulo: RT, ano 17, v. 67, p. 13-69, jul-set. 2012.

SCAFF, Fernando Facury. Como a Sociedade Financia o Estado Para a implementação dos Direitos Humanos no Brasil. In: _____. **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 1-36.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEGUNDO, R. L. B.; PEDRA, A. S. Limites ao dever de tolerância. In: BUSSINGUER, Elda Coelho de Azevedo. (Org.). **Direitos fundamentais: pesquisas**. Curitiba: CRV, 2011, p. 201-207.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Obrigação Tributária Acessória. **Revista de direito tributário**. São Paulo: RT, n. 36, p. 191-204, 1986.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Rio Financeiras, 1960.

STRECK, Lenio Luiz. O Pan-principiologismo e o sorriso do lagarto. **Revista consultor jurídico**. São Paulo, 22 de set. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-22/senso-incomum-pan-principiologismo-sorriso-lagarto>>. Acesso em: 18 mai. 2013.

_____. **As interceptações telefônicas e os direitos fundamentais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

TAVARES, André Ramos. O sigilo bancário e o interesse público. *In*: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Orgs.). **Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 61-88.

TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant'Ana. Obrigações tributárias acessórias na perspectiva do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos: uma reflexão acerca dos critérios para sua instituição. *In*: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012, p. 169-180.

_____. As obrigações tributárias acessórias e a proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir da teoria dos deveres fundamentais. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 21, v. 109, p. 203-223, mar.-abr.2013.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. *In*: _____. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 243-342.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV.

_____. **Sistemas constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Forense, 1986.

WALD, Arnold. **Obrigações e contratos.** 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria dos contratos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, v. 2.

VIEIRA, Pedro Gallo; PEDRA, Adriano Sant`Ana. O dever fundamental do serviço militar para médicos. *In*: BUSSINGER, Elda Coelho de Azevedo (Org.). **Direitos fundamentais: pesquisas.** Curitiba: Editora CRV, 2011, p. 183-186.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976.** 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001.

VILANOVA, Lourival. **Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento.** *In*: Anais da IV Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil. Rio de Janeiro: OAB, 1970.

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

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