

AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

Jorge César Moreira Lanna
Advogado

Em sentido amplo, “*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, adjeta ou subsidiária é a que acompanha uma outra dita obrigação principal e que lhe serve de suporte. Obrigação principal é a que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessória, aquela cuja existência supõe a da principal. Salvo disposição especial em contrário, a obrigação acessória segue a sorte da principal*”. (CC, arts. 58 e 59 – antigo; CTN, arts. 113, 115 e 122), in Enciclopédia Saraiva de Direito, Coordenação do Prof. R. Limongi França, 1977.

Em sentido estrito, *obrigação tributária acessória* encontra definição no próprio CTN que determina os conceitos de obrigações e suas responsabilidades no artigo 113 e parágrafos:

“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 obrigações tributárias acessórias, nem sempre decorrem de atos legais. Além das Leis Complementares, Leis Ordinárias, Medidas Provisórias e Decretos, a Receita Federal do Brasil expede inúmeras Instruções Normativas, Portarias Resoluções e outras normas infra-legais. Para se ter uma ideia, nos últimos quatro anos a Receita Federal editou uma média de 100 Instruções Normativas por ano.

Tanto que nas propostas de reforma tributária, em especial a última sob a relatoria do Senador Francisco Dorneles, os contribuintes almejam e os senadores defendem uma profunda simplificação nas obrigações tributárias acessórias, *a parcela invisível da carga tributária*” representada pelo custo de apurar e recolher os tributos. De acordo com estudos do Banco Mundial, apurou-se que uma empresa padrão gasta em média 2.600 horas/ano para cumprir as

obrigações tributárias básicas no Brasil e entre os cerca de 180 países analisados, em apenas pouco mais de 20 são exigidas mais de 500 horas/ano.

E os nossos Tribunais Superiores tem decidido que a exigência das obrigações tributárias acessórias são legítimas, inclusive devendo ser cumpridas até mesmo de contribuintes imunes ou isentos, até como forma de aferir os requisitos necessários para a concessão dessa imunidade ou isenção.

De fato o Supremo Tribunal Federal denomina esse procedimento de “*deveres instrumentais, ou obrigações acessórias.*”, a seguir transcrito:

“EMENTA:

[...]

2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Tributo. ICMS. Operações interestaduais com Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, derivado de Gás Natural tributado na forma do Convênio ICMS 03/99. Ato normativo. Protocolo nº 33/2003. Cláusulas primeira e segunda. *Prescrição de deveres instrumentais, ou obrigações acessórias.* Subsistência do regime de substituição tributária. Inexistência de ofensa à Constituição. Ação julgada improcedente. São constitucionais as cláusulas primeira e segunda do Protocolo nº 33/2003, que prescrevem deveres instrumentais, ou obrigações acessórias, nas operações com Gás Liquefeito de Petróleo sujeitas à substituição tributária prevista no Convênio ICMS 3/99.”

Por sua vez, em seu voto de fls. 173, o Ministro Marco Aurélio esclarece:

“No mérito, o texto impugnado apenas regulamenta *procedimentos voltados a identificar e aferir as quantidades de mercadorias circuladas* – gás liquefeito de petróleo produzido do insumo petróleo e o gás liquefeito de petróleo produzido do gás natural. Tem-se, no protocolo, a sistematização, a forma de identificar e quantificar os produtos, individualizando-os em virtude das diferenças contabilizadas pelas movimentações mensais de estoques, devendo haver destaque na nota fiscal dos resultados das operações, ante a semelhança de características...”

Mostra-se na decisão acima transcrita, o entendimento do Supremo Federal no sentido de se permitir a prescrição de deveres instrumentais ou obrigações acessórias para identificar e aferir as operações, em que pese à imunidade constitucional e até mesmo para verificar o cumprimento dos seus requisitos.

Outro não é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que Decreto estadual que impõe *obrigações acessórias* à fiscalização de procedimentos de imunidade do ICMS com mercadorias destinadas ao exterior não ofende os artigos 155, § 2º, X, da Constituição Federal e 3º da Lei Complementar nº 87/96, que tratam da imunidade conforme Recurso em Mandado de Segurança 21.879 (Processo 2006/0085850-1, conforme ementa a seguir transcrita:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. IMUNIDADE FISCAL. *OBRIgações ACESSÓRIAS* PREVISTAS NO DECRETO 11.803/2005 DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. ATOS FISCALIZATÓRIOS PRATICADOS COM O OBJETIVO DE ASSEGURAR A EXISTÊNCIA EFETIVA DA EXPORTAÇÃO DA MERCADORIA OBJETO DO FAVOR FISCAL. INEXISTÊNCIA DE OFENSA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL E À LEI COMPLEMENTAR 87/96. AUSÊNCIA DO PORTE DE REMESSA E DE RETORNO. DESERÇÃO DO RECURSO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 187/STJ. RECURSO *ORDINÁRIO DESPROVIDO.*”

Não obstante, é de suma importância que seja cumprido o princípio da proporcionalidade, implícito na constituição.

Temos ciência de que alguns Estados da Federação, na área do ICMS, vem majorando sistematicamente as multas punitivas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias. Temos notícias de multas cujos limites de R\$ 5.000,00 e R\$ 10.000,00 pela falta ou atraso na entrega de informativos econômico-fiscais e arquivos magnéticos, de 2008 para cá saltaram para R\$ 600.000,00 e R\$ 900.000,00 e mais, inviabilizando qualquer atividade econômica comercial. Por isso, reitera-se, é imprescindível o cumprimento, além do princípio da legalidade, o princípio constitucional da proporcionalidade e razoabilidade.

Paulo Bonavides, em seu livro curso de Direito Constitucional, (2007, 21ª edição, Malheiros Editores) nos ensina que “Em sentido amplo, entende Muller que o *princípio da proporcionalidade* é a regra fundamental a que devem obedecer tanto os que exercem quanto os que padecem o, poder”

Numa dimensão mais estrita, o princípio da proporcionalidade se caracteriza pelo fato de *presumir a existência de relação adequada* entre um ou vários fins determinados e os meios com que são levados a cabo. Nesta última acepção, entende Muller que *há violação do princípio da proporcionalidade*, com ocorrência de arbítrio, toda vez que os meios destinados a realizar um fim não são por si mesmos apropriados e ou quando a desproporção entre os meios e fim é particularmente evidente. Portanto, o princípio da proporcionalidade tem por

objetivo estabelecer mecanismos para uma relação equilibrada entre o fim desejado e o meio utilizado, permitindo o controle de eventuais excessos.

Por sua vez, segundo Hugo de Brito Machado, o *princípio da razoabilidade* é uma diretriz da razão humana. Prestigiando-o não se está voltando ao racionalismo jurídico, mas de certa forma se está reconhecendo suas virtudes, posto que o princípio da razoabilidade preconiza a interpretação das leis conducente a soluções racionais. Entre duas ou mais soluções possíveis em face da lei, opta-se pela que se mostre mais racional.

O princípio funciona, portanto, como um critério a orientar a escolha de uma interpretação, entre as várias que compõem o quadro ou moldura de interpretações possíveis, a que se reportava Kelsen. Com ele se põe limites ao formalismo jurídico. Cunha Pontes, com apoio em Perelman, vê na razoabilidade um limite ao formalismo jurídico, que nos autoriza a buscar no ordenamento jurídico as soluções mais aceitáveis, quando a lei em sua expressão literal nos leva a soluções iníquas. E pode mesmo ser invocado para justificar a presença do valor justiça na interpretação das leis. Cunha Pontes, aliás, examinando os vários significados nos quais tem sido utilizado o princípio da razoabilidade, refere-se ao princípio como *um apelo ao imperativo de justiça*, e assevera: “A razoabilidade, neste sentido, nada mais é do que um apelo à prudência do homem comum e remete à idéia aristotélica do justo como o adequado, e à busca do ponto intermediário entre dois extremos.”

A redução do Direito ao estatuído pelo legislador implicou a retirada do conceito de justiça do processo de interpretação e aplicação do Direito. Esta tentativa de “esvaziamento” valorativo do Direito afastou do discurso jurídico a utilização da expressão “justiça”; em seu lugar aparece, por vezes, o termo razoabilidade. *O intérprete-aplicador do Direito já não afasta a norma porque ela é injusta, mas porque ela é irrazoável.* “Assim, a razoabilidade assume o sentido de justiça.” É certo que tanto o que seja *razoável*, como o que seja *justo*, comportam enorme carga de subjetividade. Um como o outro termo, são sempre dotados de diversos significados. Por isto mesmo não vemos porque não utilizar o princípio da razoabilidade como um princípio que busca a realização da justiça. Aliás, neste sentido podemos afirmar que ele está expressamente autorizado pela Constituição Federal de 1988.

Realmente, a Constituição elegeu como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, em primeiro lugar, construir uma sociedade livre, justa e solidária. Assim, pode-se afirmar com segurança que *está positivado o princípio da razoabilidade como diretriz na interpretação das normas jurídicas* porque, sem ele, jamais alcançaremos esse objetivo. O princípio da razoabilidade é muita vez confundido com o princípio da proporcionalidade, e com ele realmente se identifica em diversos pontos, dependendo do sentido no qual um e o outro estejam sendo referidos.

Sobre a violação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, temos o entendimento do Pleno do Supremo Tribunal Federal, manifestado na ADI 551/RJ – Relator Min. Ilmar Galvão, julgada em 24.10.2002, cuja ementa transcrevemos:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação do Art. 150 da Carta da República. *A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.*”

Em outra ADI de nº 1922/DF, tendo como Relator o Min. Moreira Alves, julgada em 06.10.199, o STF, em síntese, assim se manifestou: “[...] Impugnação à nova redação dada ao § 2º do art. 33 do Decreto Federal 70.235, de 06.03.72, pelo art. 32 da Medida Provisória 1699-41 [...] No tocante ao “caput” do já referido art. 33 da mesma Medida Provisória e reedições sucessivas, *basta para considerar relevante a fundamentação jurídica do pedido, a alegação de ofensa ao princípio constitucional do devido processo legal em sentido material (art. 5º, LIV da Constituição) por violação da razoabilidade e da proporcionalidade em que se traduz esse princípio constitucional.*[...]”

Finalizamos com a mesma conclusão exarada no Expediente DJ nº 215/20, no sentido de que: “Diante de todas as questões que envolvem as obrigações tributárias acessórias e suas conseqüentes penalidades, somente uma lei geral, estipulando limites para aplicação de penalidades pecuniárias por descumprimento de obrigações acessórias, ou a mudança de postura da fiscalização fazendária poderão garantir a segurança jurídica que faz jus o contribuinte. Por isso, ressalta-se cada vez mais a importância de iniciativas legislativas que restringem a competência da administração fazendária de instituir penalidades pecuniárias através de simples atos administrativos normativos, bem como impõem uma nova relação fisco/contribuinte, como é o caso do projeto de *Código de Defesa do Contribuinte*, de autoria do Senador Jorge Bornhausen (PLC nº 646/99), que diz em seu art. 34, propõe que “*A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, assim no procedimento e no processo administrativo, como no processo judicial.*”