

# DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS E LIMITES PARA SUA IMPOSIÇÃO

José Mauro de Oliveira Junior<sup>1</sup>

## RESUMO

O presente resumo expandido tem por objetivo inicial chamar atenção para o custo e o tempo gastos no atendimento de obrigações tributárias acessórias no Brasil e estabelecer quais os limites do Estado na sua instituição, para tanto utilizou-se como base estudos realizados pelo Banco Mundial nos quais se analisa, dentre outros critérios, o tempo médio que se gasta para calcular tributos no país e um comparativo com outros países do globo, para então, por meio de revisão bibliográfica, estabelecer os conceitos e características gerais de tais obrigações, bem como suas finalidades com o fito de verificar se existe na Constituição Federal ou na legislação limites objetivos para sua instituição.

**Palavras-chave:** Obrigação tributária acessória. Limites.

## 1. INTRODUÇÃO

Desde há muito se fala em reforma tributária, e ao que parece o discurso ainda se postergará por algum tempo. Seja por falta de ambiente político favorável, além dos evidentes conflitos de interesses entre os entes tributantes; seja ainda por dificuldades na diminuição efetiva da carga tributária para fazer frente aos elevados gastos públicos e, em muitas vezes, a ineficiência dos mesmos. Por isso, falar-se em reforma tributária com o objetivo de reduzir o valor pago a título de tributos envolve questões estruturais de otimização de recursos e diminuição de gastos.

Entretanto, um dos pontos da Reforma Tributária que pode trazer muito retorno em curto espaço de tempo é a reforma para simplificação do sistema tributário, o que traria diminuição de custo para os contribuintes sem redução da arrecadação.

É de amplo conhecimento que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo ao se comparar o valor arrecadado em tributos com a quantidade de riqueza gerada no país (PIB). Segundo estudo divulgado pela Secretaria da Receita Federal, esse índice atingiu 32,38% do PIB para o ano de 2016<sup>2</sup>. Entretanto, no cálculo do custo tributário que se faz não estão incluídos os custos dos contribuintes em atender as inúmeras obrigações tributárias acessórias (emissão de notas fiscais, escrituração de livros, entrega de declarações, preenchimento de formulários, guias, etc.).

O resumo em espeque propõe uma reflexão sobre dados que apontam para uma expressiva burocracia, especialmente no que toca ao cumprimento de deveres instrumentais tributários e diante de uma interpretação sistemática, propor a existência de limites objetivos ao Estado na instituição de tais deveres.

---

<sup>1</sup> Advogado. Especialista em Direito Empresarial com ênfase em Direito Tributário pela PUCPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor Seminarista no Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET/Toledo Prudente; Email: josemauro@jorgegomes.com.br.

<sup>2</sup> Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br). Acesso em 21/03/2018.

## 2. METODOLOGIA

Para a metodologia aplicada no presente trabalho partiu-se da análise de levantamentos estatísticos já elaborados com a finalidade de gerar informação (procedimento documental), razão pela qual tem-se por fim aprofundar o conhecimento teórico sobre deveres instrumentais (finalidade básica); e a partir das informações geradas, promoveu-se, por meio de pesquisa literária (procedimento bibliográfico), com investigação e estudo sobre a delimitação de conceitos e a estruturação dentro do sistema normativo (Objetivo descritivo/Abordagem qualitativa), utilizando-se **método dedutivo** no qual partiu-se de uma premissa geral no sentido de que gasta-se muito tempo para apuração e recolhimento de tributos, que esse tempo é despendido no cumprimento de deveres instrumentais, que por sua vez são deveres sujeitos ao regime jurídico tributário e por se tratarem de intervenção direta do Estado nas vidas dos contribuintes – substancialmente nos seus negócios – encontra limites no Sistema Constitucional Tributário.

## 3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

### 3.1. Dados e Informações

O “Doing Business” é uma pesquisa realizada anualmente pelo Banco Mundial, onde se analisam 190 (cento e noventa) economias dos países do globo na qual são avaliados determinados critérios que interferem diretamente no ambiente de negócios. Dentre eles está o “paying taxes” ou pagamento de impostos.

O referido critério analisa, dentre outros aspectos, o tempo total gasto com a preparação, apuração e pagamento de tributos. No Brasil a pesquisa é realizada em São Paulo e no Rio de Janeiro.

Pela primeira vez o Brasil apresenta uma melhora em comparativo com anos anteriores, mas ainda assim ocupa a vexatória posição nº 184, superando apenas a Bolívia (186º) e Venezuela (189º) na América do Sul; e República do Congo (185º), República Centro-Africana (187º), Chade (188º) e a Somália (190º), na África.

De acordo com a pesquisa identificou-se que em nosso país os contribuintes gastam, em média, aproximadamente 1.958 horas (os números dos anos anteriores registrava média de 2.600h) para atender uma infinidade de obrigações tributárias acessórias dispostas em um emaranhado de leis, decretos, portarias, instruções normativas, etc.; que compõem um sistema oneroso e complexo.

### 3.2. Das obrigações tributárias acessórias e limites na sua instituição

Por conceito, entende-se obrigação tributária acessória como toda prestação positiva ou negativa, diretamente estatuídas em lei, e que visem o interesse da Fazenda Pública na arrecadação ou da fiscalização dos tributos, conforme disposições do art. 113, parágrafo 2º do CTN, ou seja, as obrigações acessórias são meros deveres instrumentais que, essencialmente, buscam viabilizar o controle de adimplemento das obrigações principais.

Diante disto, conclui-se que as obrigações acessórias são meros deveres administrativos que, essencialmente, têm como **finalidade** viabilizar o controle de adimplemento das obrigações principais e têm sua previsão legal no art. 113 §2º do CTN<sup>3</sup>. A

---

<sup>3</sup> 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.

partir da interpretação de seu enunciado, conclui-se que os deveres instrumentais são estatuídos com o fim precípua de satisfazer os “interesses” da administração pública, nas funções de arrecadação dos tributos, além de auxiliar nos métodos de fiscalização.

Portanto, calhar mencionar que a expressão “interesse” deve ser interpretada como uma conjunção de valores em que se concilia a função estatal de arrecadação com a proteção de direitos individuais, ou seja, o Fisco tem o dever de estabelecer métodos viáveis para a arrecadação, e conseqüentemente a fiscalização; todavia, respeitando os interesses do particular cristalizados na Constituição Federal como, por exemplo, os princípios do livre exercício da atividade econômica; da livre iniciativa e à concorrência; capacidade contributiva; do não confisco; princípio da isonomia; tratamento favorecido às pequenas e empresas de pequeno porte.

A este respeito a doutrina de Tércio Sampaio Ferraz Junior<sup>4</sup> acrescenta que o caráter finalístico das obrigações acessórias devem guardar estreita relação meio/fim:

*“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.”*

No mesmo sentido o E. Supremo Tribunal Federal em trecho do voto do Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes em voto proferido por ocasião do julgamento do RE 511.961/SP<sup>5</sup>:

*A doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o **princípio da proporcionalidade**.*

Contudo, o poder-dever de fiscalizar não é irrestrito e deve se contrapor com os direitos e garantias fundamentais, cuja fórmula encontrada para harmonização da relação Fisco-Contribuinte na instituição e aplicação de obrigações acessórias é o Princípio da Proporcionalidade *lato sensu*, sob três aspectos: a necessidade, a adequação e a proporcionalidade *stricto sensu* da prestação.

O primeiro requisito ponderativo do Princípio da Proporcionalidade, é a necessidade, que se pode qualificar como a indispensabilidade dos deveres instrumentais ao controle das obrigações tributárias principais, isto é, mecanismos imprescindíveis para que o fisco realize a arrecadação e a fiscalização do tributo. Com efeito, segundo ensinamento de Humberto Bergmann Ávila<sup>6</sup>, a análise da **necessidade** está relacionada à existência de meios alternativos àqueles dispostos na legislação que consigam atingir o fim almejado sem restringir os direitos fundamentais em questão, veja-se:

*Nesse sentido, o exame da necessidade envolve duas etapas de investigação: em primeiro lugar, o exame da igualdade de adequação dos meios, para verificar se os meios alternativos promovem igualmente o fim, em segundo lugar, o exame do meio menos restritivo, para examinar se os meios alternativos restringem em menor medida os direitos fundamentais colateralmente afetados.*

<sup>4</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado*. In FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 721.

<sup>5</sup> Brasil. STF. RE 511961, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/2009, DJe-213.

<sup>6</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 182.

Ademais, deve-se colocar, igualmente, as obrigações acessórias em contraponto com o segundo requisito do Princípio da Proporcionalidade - A **adequação**. Esta caracteriza-se como a utilização de meio hábil e suficiente para atingir as finalidades arrecadatória e fiscalizatória, ou seja, o dever acessório deve prestar-se para comprovar ou declarar informações ao fisco necessárias a função pública tributária. As palavras de Humberto B. Ávila<sup>7</sup> corroboram:

*A adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim. Isso exige que o administrador utilize um meio cuja eficácia (e não o meio, ele próprio) possa contribuir para a promoção gradual do fim.*

Por fim, tem-se a proporcionalidade em sentido estrito, que se qualifica pela análise do confronto de interesses, de um lado o interesse público na arrecadação da exação, e de outro os direitos individuais do contribuinte, uma vez que as obrigações acessórias devem ser instituídas com o fito de salvaguardar a função pública de arrecadação, no entanto, sem ofender ou onerar demasiadamente as prerrogativas do contribuinte, cidadão de direito constitucionais.

Nesse diapasão, o requisito da proporcionalidade nada mais é do que a prestação necessária para atingir os fins colimadas, proibindo-se, bem por isso, os excessos nas exigências de deveres instrumentais. Ou seja, a prestação de obrigações acessórias deve manter um equilíbrio entre o interesse arrecadatório e a capacidade de prestar informações por parte do contribuinte. São de suma relevância, nesse aspecto, as palavras de Hugo de Brito Machado<sup>8</sup>:

*Embora possa parecer difícil, em certas situações, a determinação da fronteira entre o que constitui objeto das obrigações acessórias e o que consubstancia cumprimento do dever de fiscalizar, até porque ambos são instrumentos pelos quais o Estado termina obtendo o adimplemento das obrigações tributárias, é importante o estabelecimento de um critério que, pelo menos em princípio, permita identificar os abusos no exercício da competência atribuída às autoridades da Administração Tributária.*

Uma vez mais, coleciona-se o entendimento do doutrinador Humberto Bergmann Ávila<sup>9</sup>, na seguinte premissa:

*“O exame da proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais.*

Diante disso, é inevitável invocar-se o Princípio da **Proporcionalidade em sentido estrito**, o qual reza que deve haver necessidade, adequação e proporcionalidade entre os fins perseguidos e os meios adotados para o seu alcance, de forma a evitar obrigações excessivamente onerosas. A este respeito impende abordar a lição de Paulo Bonavides<sup>10</sup> sobre o princípio da proporcionalidade, intimamente atrelado ao Princípio da Razoabilidade, senão veja-se:

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo : Malheiros, 2011, p. 177.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 24/61, p. 64.

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo : Malheiros, 2011, p. 177.

<sup>10</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso Direito Constitucional* 9.ed. – São Paulo : Malheiros Editores, 2000, p. 358/359.

*“O princípio da proporcionalidade (Verhältnismässigkeit) pretende, por conseguinte, instituir como acentua Gentz, a relação entre fim e meio, confrontando o fim e o fundamento de uma intervenção com os efeitos desta para que se torne possível um controle do excesso (“eine Ubermasskontrolle”). (...) Mas Brabant, examinando as bases do princípio e desvendando-lhe a importância, acrescentou um terceiro elemento, a saber, a situação de fato, estabelecendo assim a relação triangular fim, meio e situação, para corrigir insuficiências da dualidade do antecedente.”*

Destaque-se para as lições de Paulo Bonavides, o princípio da proporcionalidade irradia sua força e exerce seus efeitos na Constituição Federal, com especial enfoque para os direitos fundamentais, servindo como instrumento de atualização e efetiva proteção destes direitos.

#### **4. CONCLUSÕES**

Vê-se que a exigência excessiva de deveres instrumentais, além de configurar violação da ordem econômica e de princípios constitucionais tributários, onera de forma expressiva a atividade empresarial. Vê-se pois que a Constituição Federal impõe verdadeiros limites objetivos na associação do princípio da legalidade que deverá obedecer o dever de proporcionalidade entre os fins e os meios almejados pela fiscalização em garantia dos direitos individuais dos contribuintes.

Em suma, entende-se que a simplificação das obrigações acessórias não só teria impacto diretamente na economia com a redução de custos, mas traria maior segurança jurídica aos contribuintes no planejamento de seus negócios, e, por consequência, maior transparência ao Sistema Tributário Nacional, proporcionando melhores condições de desenvolvimento no âmbito doméstico e maior atratividade para investimentos externos, o que culminaria em um ciclo de desenvolvimento e geração de riqueza com implemento na arrecadação.

#### **REFERÊNCIAS**

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Curso Direito Constitucional**. 9.ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

Brasil. STF. ADI 855. Relator Min. Octavio Gallotti. Relator p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 06/03/2008, DJe-059.

Brasil. STF. RE 511961. Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/2009, DJe-213.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites de imposição razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado**. In FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar**. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 24.