



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

RENATO DE OLIVEIRA ALVES

**AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Brasília, 2018

RENATO DE OLIVEIRA ALVES

**AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito de Brasília (EDP), como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Constitucional Tributário.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto R. Afonso

Brasília, 2018

RENATO DE OLIVEIRA ALVES

**AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito de Brasília (EDB), como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito

Área de concentração: Direito Constitucional Tributário.

Brasília, 10 de outubro de 2018.

Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso (IDP)
Orientador

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck (IDP)

Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto

Dedico este trabalho a Deus, que, pela sua infinita misericórdia, bondade e fidelidade, restabeleceu a minha saúde; à minha esposa e aos meus filhos, pelo apoio incondicional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me conceder saúde e sabedoria para tornar real esta conquista.

Aos meus pais, Carlos e Ednige, pela maneira sábia que me educaram, o que foi decisivo para a minha formação pessoal.

À minha esposa Aline, e aos meus filhos João, Daniel, Fernando e Ricardo, pela compreensão nos momentos de ausência.

Ao meu orientador, Prof. Dr. José Roberto R. Afonso, pelos valiosos e imprescindíveis ensinamentos e por me guiar pelos caminhos certos para a correta elaboração desta dissertação.

Ao Prof. Dr. Luciano Felício Fuck e ao Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto, por também me auxiliarem com contribuições inestimáveis para a realização deste trabalho.

À Procuradoria-Geral do Distrito Federal, órgão público do qual sou membro, pelo custeio financeiro do curso.

Ao Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, por me proporcionar aperfeiçoamento acadêmico e profissional com a realização deste Curso de Mestrado.

A Deus, o Senhor, pedi uma coisa, e o que eu quero é só isto: que ele me deixe viver na sua casa todos os dias da minha vida, para sentir, maravilhado, a sua bondade e pedir a sua orientação.

Bíblia Sagrada, Salmo 27:4.

RESUMO

Este trabalho se propõe a examinar os aspectos concernentes às obrigações tributárias acessórias, que são as prestações positivas e negativas criadas pelo Estado no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, notadamente no que diz respeito à sua (in)submissão ao princípio da legalidade tributária, isto é, à necessidade ou não de lei em sentido estrito para a sua instituição. Para tanto, são analisados os conceitos de obrigação tributária principal e acessória, a definição de legislação tributária criada pelo Código Tributário Nacional, o princípio da legalidade, à luz da Constituição Federal, tanto sob o aspecto geral quanto sob o prisma tributário, e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Elabora-se, então, ao final, uma análise crítica e substancial sobre o tema proposto.

Palavras-chave: Obrigação tributária acessória. Lei em sentido estrito. (In)submissão. Princípio da Legalidade Tributária.

ABSTRACT

This paper proposes to examine the aspects related to ancillary tax obligations, which are the positive and negative benefits created by the State in the interest of tax collection or fiscalization, especially as regards its (in) submission to the principle of tax legality, that is, to the necessity or not of law in the strict sense for its institution. In order to do so, the concepts of primary and accessory tax obligations, the definition of tax legislation created by the National Tax Code, and the principle of legality, in the light of the Federal Constitution, both under the general aspect and under the tax prism, and the jurisprudence of the Federal Supreme Court on the matter. At the end, a critical and substantial analysis is then prepared on the proposed theme.

Keywords: Accessory tax obligation. Law in the strict sense. (In)submission. Principle of Tax Legality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	13
1.1 Obrigação principal.....	13
1.2 Obrigação acessória.....	19
2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	24
2.1 Noções gerais.....	24
2.2. Legalidade em matéria tributária.....	27
2.2.1. <i>Noções históricas</i>	27
2.2.2. <i>Legalidade tributária e obrigação principal</i>	29
2.2.3. <i>Legalidade tributária e obrigação acessória</i>	41
3 A NÃO SUJEIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	48
3.1 Os conceitos de “lei” e de “legislação tributária” no CTN e as obrigações acessórias.....	48
3.2 As obrigações acessórias e a Constituição Federal.....	54
3.3 Hermenêutica constitucional.....	55
3.4 O poder regulamentar e a Constituição Federal.....	64
3.5 As obrigações acessórias e o art. 5º, II, da CF.....	73
3.6 Obrigação acessória e poder regulamentar.....	74
3.7 Legalidade tributária e as obrigações acessórias.....	79
4 A AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.098/MG	88
4.1 O caso.....	88
4.2 Os fundamentos do pedido.....	89
4.3 A decisão do pedido de tutela antecipada.....	90
4.4 Os fundamentos da defesa.....	90
4.5. A decisão em agravo regimental.....	91
4.6 Análise crítica.....	93
CONCLUSÃO	97
REFERÊNCIAS	101

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 alberga o princípio da legalidade, de forma genérica, no art. 5º, inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Em todos os ramos do direito, é possível identificar o princípio da legalidade como proposição orientadora do estudo da disciplina jurídica. No direito constitucional, assume importância no campo dos direitos e garantias fundamentais. Tem aplicação, no direito penal, na definição do crime e da respectiva pena. No direito administrativo, serve como limite à atuação da administração pública e do administrador.

Para o direito tributário, o princípio da legalidade é regra fundamental à análise do fenômeno da tributação. É reconhecido como uma das mais marcantes limitações ao poder de tributar do Estado, tendo o constituinte originário lhe conferido, por essa razão, normatização específica no art. 150, inciso I: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Como importante garantia do contribuinte, o estudo do princípio da legalidade nunca perdeu a atualidade, notadamente no Brasil, país cujo ordenamento jurídico é abundante de diplomas legislativos em matéria tributária.

Os compêndios, de um modo geral, apresentam o princípio da legalidade como limitação ao poder de tributar e, portanto, garantia do contribuinte. Porém, o princípio da legalidade tem extensão maior, sendo relevante verificar se sua aplicação, no âmbito tributário, encontra limites e, em caso positivo, quais as matérias estão reservadas ou não à disciplina mediante lei.¹

¹ A expressão “lei” é aqui empregada para significar lei em sentido estrito, isto é, lei no sentido material e formal, assim entendida como o veículo introdutor de preceitos gerais e abstratos no ordenamento jurídico elaborado pelos representantes do povo que compõem o Poder Legislativo. Oportuno, a propósito, o magistério de Hugo de Brito Machado, para quem: “Em

Se é ponto pacífico que a criação e a majoração de tributos dependem de lei em sentido estrito, pairam dúvidas sobre a imprescindibilidade de lei para a instituição das obrigações acessórias.

O presente trabalho tem por escopo examinar o princípio da legalidade não sob o enfoque que comumente lhe é conferido pela doutrina, isto é, de limitação ao poder de tributar do Estado e garantia do contribuinte, mas pelo viés dos limites que o Código Tributário Nacional e a Constituição impõem à sua aplicação, especialmente no que tange às obrigações acessórias, a fim de que não seja obstaculizado, indevidamente, o exercício da competência tributária conferida constitucionalmente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

É inquestionável a relevância do estudo do princípio da legalidade tributária como garantia do contribuinte. Há, inclusive, vasta doutrina que, com propriedade, analisa o tema sob esse enfoque. Entretanto, não menos importante é o exame do princípio considerados os limites para a sua aplicação, uma vez que o adequado exercício do poder de tributar do Estado depende da exata compreensão do princípio da legalidade também segundo o seu âmbito de incidência.

Roque Antonio Carrazza,² com propriedade, esclarece que o princípio da legalidade, por encerrar uma garantia, encontra limites.

sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Diz-se que o ato tem a forma de lei. Foi feito por quem tem competência para fazê-lo, e na forma estabelecida para tanto, pela Constituição. Nem todos os atos dessa categoria, entretanto, são leis em sentido material. Em sentido material, lei é o ato jurídico normativo, vale dizer, que contém uma regra de direito objetivo, dotada de hipoteticidade. Em outras palavras, a lei, em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. É uma norma. Nem sempre as leis em sentido material também são leis em sentido formal. Assim, a palavra lei tem um sentido amplo e outro restrito. Lei, em sentido amplo, é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal ou em sentido material. Basta que seja lei formalmente, ou materialmente, para ser lei em sentido amplo. Já em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material". MACHADO, Hugo de Brito. (**Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 77.)

² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 378.

Nesse sentido, afirma:

As colocações até aqui feitas podem levar-nos a entender que o campo de incidência do princípio da legalidade é ilimitado, isto é, que tudo pode ser sancionado pela lei. E, de fato, este princípio tem um âmbito de validade tão amplo que parece que a lei pode penetrar na intimidade de qualquer assunto. Esta primeira expressão, porém, é logicamente absurda, pois a competência para a legalidade – como, de resto, toda e qualquer competência –, se implica uma autorização, encerra também uma limitação.

O interesse acadêmico pelo tema se justifica, portanto, pela necessidade de estudos específicos sobre a aplicação do princípio da legalidade às obrigações acessórias, segundo a Constituição e o Código Tributário Nacional.

1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 Obrigação principal

A classificação da obrigação tributária em principal e acessória está prevista no art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo o § 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”.

Nota-se que, segundo o CTN, a essência da obrigação tributária principal está no direito do Estado de exigir do contribuinte o pagamento de determinado valor, em pecúnia, seja a título de tributo, seja em decorrência da aplicação de sanção pela prática de infração à legislação.

No chamado Estado Fiscal, a obrigação tributária principal, especialmente o imposto, é o seu fundamento, conforme esclarece Celso de Barros Correia Neto,³ para quem pode-se denominar Estado Fiscal aquele cujas necessidades financeiras são fundamentalmente atendidas pelos impostos. Esclarece, ainda, o autor que a referência específica a “imposto” decorre do fato de esta espécie tributária ser a responsável pelo financiamento geral das despesas do Estado e por se tratar de tributo não vinculado a nenhuma contraprestação específica em favor do contribuinte.

Luciano Felício Fuck⁴ também ressalta o papel de protagonismo de uma das espécies de obrigação tributária principal, os impostos, na conceituação do Estado Fiscal. Para o autor, o Estado Fiscal pode ser definido como o que tem nos impostos a principal fonte de receita, de modo que se tem uma espécie de organização do Estado classificada de acordo com a principal fonte de recursos arrecadados.

³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 84.

⁴ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 97.

E conclui, elencando os elementos essenciais do conceito de Estado Fiscal:

- (i) a preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado; (ii) a prevalência dos tributos não vinculados sobre as demais formas tributárias; e (iii) a existência de limites na capacidade de tributar.

Para Hugo de Brito Machado,⁵ a obrigação tributária principal a que se obriga o sujeito passivo sempre tem natureza patrimonial, isto é, sempre envolve uma quantia em dinheiro.

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, assim compreendido por Geraldo Ataliba,⁶ que o denomina de fato imponible, como o fato concreto que corresponde exatamente a uma descrição prévia hipoteticamente formulada, a quem ele denomina de hipótese de incidência, a qual, uma vez ocorrida concretamente, origina a obrigação tributária.

Prossegue o autor, afirmando que a obrigação que corresponde ao conceito de tributo nasce pela ocorrência do fato gerador, sendo essa obrigação decorrente de lei, isto é, *ex lege*. E esclarece que a concretização de todos os aspectos da regra-matriz de incidência (material, pessoal, espacial e temporal), previstos em lei, faz nascer a denominada obrigação tributária.

Noutras palavras, o nascimento da obrigação principal dependente da prática concreta de determinados fatos descritos abstratamente em normas jurídicas como suficientes a gerar o dever de pagar tributo.

O § 1º do art. 113 do CTN tem sido alvo de críticas, porquanto, embora correto ao prescrever que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, equivoca-se ao definir como objeto de tal obrigação o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 122.

⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 68-69.

Segundo Paulo de Barros Carvalho,⁷ é correta a afirmação do legislador, no § 1º do art. 113 do CTN, de que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. No entanto, explica que se equivoca o mesmo legislador quando assevera que tal obrigação (principal) tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, posto que a penalidade pecuniária não pode ser objeto possível da obrigação tributária, haja vista a definição de tributo, contida no art. 3º do CTN, ter como uma de suas premissas não constituir sanção de ato ilícito.

Semelhante conclusão é alcançada por Luciano Amaro,⁸ para quem não se pode confundir tributo com penalidade, pois o próprio art. 3º do CTN, ao definir o que se entende por tributo, exclui do seu âmbito as multas. Prossegue o autor, afirmando, portanto, que o CTN não poderia incorporar ao conceito de obrigação tributária principal o que não é tributo, mas penalidade, ainda que ambos tenham natureza pecuniária.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho,⁹ a intenção do legislador no § 1º do art. 113 do CTN foi dar às multas o mesmo regime processual do tributo, isto é, inscrição em dívida ativa e cobrança regida pela Lei de Execução Fiscal. A autora proclama, no entanto, que o método utilizado foi desastroso, pois inseriu no conceito de obrigação tributária algo que não é tributo, mas sanção.

Ainda sobre o § 1º do art. 113 do CTN, Luiz Alberto Gurgel de Faria¹⁰ comenta que a norma é muito criticada pela doutrina por inserir a penalidade pecuniária como um dos objetos da obrigação principal, o que pode gerar confusão entre os institutos do tributo e da multa. Ressalta, contudo, que não foi esse o intento do legislador, mas sim o de conferir às penalidades pecuniárias o mesmo tratamento previsto para os tributos quanto à cobrança, em caso de inadimplemento.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 288-289.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 248.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Forense, 2012, p. 584-585.

¹⁰ GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado**. 3. ed. Revista dos Tribunais, 2005, p. 551.

De fato, o objeto possível da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo, definido pelo art. 3º do CTN como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Não se enquadra na definição legal de tributo a prestação decorrente de penalidade aplicada pela prática de ato ilícito, de modo que, diferentemente do que afirma o § 1º do art. 113 do CTN, o objeto da obrigação tributária principal é apenas o pagamento do tributo.

Pretendeu o legislador, ao inserir a penalidade como objeto da obrigação principal, conferir à sanção o mesmo tratamento processual dado ao tributo, viabilizando, com isso, a cobrança em conjunto de ambas as prestações, o que se faz, atualmente, por intermédio da Lei 6.830/1980, cujos dispositivos preceituam que a cobrança da dívida ativa, tributária e não tributária, dos entes públicos, é regida pela Lei de Execução Fiscal.

No entanto, se tal tratamento é válido para a finalidade almejada, a inserção da penalidade ao lado do tributo, como objeto da obrigação principal, deve se limitar a esse ponto, fazendo-se necessário, quanto ao mais, separá-los, conforme o faz o próprio CTN (art. 3º), a fim de preservar a pureza de ambos os institutos.

Outra observação necessária quanto à obrigação tributária principal decorre da parte final do § 1º do art. 113 do CTN, que estabelece que tal obrigação se extingue juntamente com o crédito dela decorrente.

Em razão dessa previsão, além de outras existentes no CTN, observa-se claramente, no Direito Tributário, a separação entre obrigação e crédito tributário. Com efeito, o Código Tributário Nacional, diferentemente do que acontece no Direito Privado, trata os dois institutos como coisas distintas, as quais se concretizam em momentos diferentes e sucessivos.

Embora com a ocorrência do fato jurídico tributário já se tenha o nascimento da obrigação principal, ainda não se pode falar, nesse momento, no surgimento do crédito tributário, que somente vai se constituir com a realização do lançamento, tido pelo art. 142 do CTN como “o procedimento

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Em síntese, a obrigação principal – entendida como o dever de pagar tributo – não se confunde com o crédito tributário, o qual somente se constitui após a realização do lançamento.

Conforme magistério de Hugo de Brito Machado,¹¹ no Direito Privado, obrigação e crédito são dois aspectos da mesma relação. No entanto, o Direito Tributário brasileiro distinguiu a obrigação do crédito, conforme se observa dos arts. 113 e 139 do CTN, respectivamente. Segundo o autor, em sede tributária, a obrigação precede o crédito, sendo um primeiro momento na relação tributária, de modo que seu conteúdo ainda não é totalmente determinado, do que decorre a sua inexigibilidade. Já o crédito, segundo momento da relação tributária, que surge a partir do lançamento, ato administrativo que lhe confere certeza e liquidez, é dotado de exigibilidade.

Paulo de Barros Carvalho,¹² reconhecendo a distinção feita pelo Código Tributário Nacional entre obrigação e crédito, pontua críticas ao legislador. Afirma que, em várias partes do CTN, nos deparamos com a estranha separação entre obrigação e crédito, mas a verdade é que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. Completa, asseverando que andou mal o legislador ao declarar que a obrigação nasce com o fato gerador, mas o crédito somente se constitui pelo lançamento.

De igual modo, pondera Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³ que o crédito tributário faz parte da obrigação, e que não há obrigação sem sujeito passivo, sujeito ativo e objeto, sendo o crédito tributário a prestação pecuniária devida ao Estado.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 122.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 290-291.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Forense, 2012, p. 660.

Ainda a respeito da questão, Luciano Amaro¹⁴ pontua que o CTN enfrentou a questão da eficácia do lançamento de modo equivocado, pois tentou separar em planos distintos obrigação e crédito, o que gerou enormes contradições.

O autor afirma que o CTN reconhece que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, sendo o fato gerador a condição necessária e suficiente para o nascimento da obrigação (art. 114). Não obstante, diz que é o mesmo Código que confere ao lançamento a virtude de fazer nascer o crédito tributário, conforme se extrai da dicção do art. 142. Ante essa contradição, conclui que não se pode permitir a afirmação de que, na obrigação tributária, não há crédito.

Sobre a vinculação entre obrigação e crédito tributário, leciona José Souto Maior Borges¹⁵ que, se a obrigação tributária for identificada com o dever de pagar o tributo, estará em relação com o crédito tributário, pois o crédito tributário é um direito reflexo da obrigação tributária. E busca comprovar sua conclusão com o art. 139 do CTN, segundo o qual o crédito tributário decorre da obrigação tributária. Então, finaliza o seu raciocínio, afirmando que a relação entre obrigação e crédito tributário é uma relação jurídica.

Embora, sob o ponto de vista teórico, seja estranho distinguir obrigação de crédito, visto que, entre ambos, há vinculação direta, isto é, são aspectos de uma mesma relação, o fato é que o legislador, em várias partes do CTN, optou por fazer essa distinção, atribuindo ao lançamento a tarefa de transmutar a obrigação tributária em crédito tributário.

Nas palavras de Zuudi Sakakihara,¹⁶ o CTN somente denomina “crédito tributário” o direito de crédito que surge simultaneamente com a obrigação principal depois de constituído pelo lançamento. Disso resulta, para o autor, que, de acordo como o CTN, o crédito tributário só passa a existir num momento posterior ao da ocorrência do fato gerador, ou seja, quando efetivado

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 338-339.

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 55.

¹⁶ SAKAKIHARA, Zuudi. **Código Tributário Nacional comentado**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 622-623.

o lançamento, a despeito de ambos – obrigação e crédito – decorrerem da ocorrência do fato gerador.

Essa separação entre obrigação tributária e crédito tributário ou, melhor diríamos, o reconhecimento de que ambos não se constituem no mesmo instante, é adotada pela jurisprudência, inclusive para a verificação da ocorrência de decadência ou prescrição, tendo o Superior Tribunal de Justiça¹⁷ decidido que “o lançamento tributário é o ato administrativo pelo qual se constitui, de maneira líquida e exigível, o crédito tributário, identificando os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, bem como a prestação pecuniária envolvida”.

1.2 Obrigação acessória

De acordo com o § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional, “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”. Prossegue o § 3º, dispondo que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

As obrigações acessórias, previstas na legislação tributária, são deveres impostos aos contribuintes com o intuito de viabilizar, ou mesmo facilitar, a arrecadação e a fiscalização dos tributos. São obrigações de fazer e não fazer, ou, nos dizeres do CTN, prestações positivas e negativas, a cargo do contribuinte, criadas pela legislação no interesse da atividade tributária.

Segundo Hugo de Brito Machado,¹⁸ a obrigação acessória não tem conteúdo patrimonial. São obrigações de fazer instituídas pela legislação, que é lei em sentido amplo, conforme art. 96 do CTN, sempre no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

¹⁷ PET nos EDcl nos EREsp 775701/SP, Min. Luiz Fux, DJe 20/02/2009.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 122-123.

Para Paulo de Barros Carvalho,¹⁹ as obrigações acessórias se traduzem em “comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não-fazer, que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação”.

Ensina Luciano Amaro²⁰ que as obrigações acessórias têm por finalidade conferir mecanismos à fiscalização tributária para que esta controle a arrecadação dos tributos. E exemplifica com as obrigações de emitir documentos fiscais, escriturar livros contábeis, entregar declarações e não embaraçar a fiscalização.

Roque Antônio Carrazza²¹ entende que a relação jurídica tributária não se refere apenas à obrigação principal, mas também ao conjunto de obrigações acessórias, a que prefere denominar de deveres instrumentais, positivos e negativos, “que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação exata da norma jurídica que o previu”. Prossegue, afirmando que, em torno do tributo, emergem outras relações de conteúdo não patrimonial, que se traduzem em um fazer, um não fazer ou um tolerar. E concluiu que esses deveres instrumentais são criados pela lei em sentido amplo, sempre no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos.

Não destoam o magistério de Sacha Calmon Navarro Coelho,²² para quem as obrigações acessórias são comportamentos positivos ou negativos exigidos dos contribuintes, de conteúdo não patrimonial, previstos pela lei para facilitar a fiscalização da administração tributária quanto ao cumprimento das obrigações principais.

Apesar da terminologia utilizada pelo CTN conduzir à ideia de que as obrigações acessórias são sempre dependentes e auxiliares das principais, o fato é que, muitas vezes, elas existem independentemente do dever de pagar

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 284-285.

²⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 249.

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 352.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Forense, 2012, p. 584.

determinado tributo. Por esse motivo, muitos autores preferem denominá-las de deveres instrumentais ou obrigações instrumentais.

Nesse sentido, ensina Luciano Amaro²³ que a acessoriedade da obrigação acessória não significa que ela dependa da existência de uma obrigação principal em relação à qual seja dependente ou subordinada.

De acordo com Hugo de Brito Machado,²⁴ embora, no Direito Privado, a acessoriedade implique uma ligação com outra obrigação, no Direito Tributário, é diferente, pois o caráter de acessoriedade assume outro aspecto. Explica que, em Direito Tributário, as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. Só existem em função das principais, ainda que não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória.

Sobre a colocação, cabe fazer uma ressalva acerca da compreensão do autor, haja vista que, não raro, a legislação impõe o cumprimento de obrigações acessórias mesmo em casos em que não exista a obrigação principal. Em hipóteses de isenção ou imunidade, por exemplo, o beneficiário não está desobrigado de cumprir obrigações acessórias, muitas delas criadas justamente para permitir ao fisco aferir a legalidade da fruição da isenção ou da imunidade.

Paulo de Barros Carvalho²⁵ entende imprópria a terminologia adotada pelo CTN (obrigação acessória) em seus dois termos. Assevera que não se trata de obrigação, por lhe faltar conteúdo econômico, e não é acessória porque nem sempre os deveres instrumentais exigidos do contribuinte resultam, para o fisco, na exigência de um tributo.

Embora seja discutível a ideia de que as obrigações tenham que ter, necessariamente, conteúdo patrimonial, como defende o autor, a crítica quanto à utilização, pelo CTN, da expressão “acessória”, para qualificar a obrigação,

²³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 249.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 124.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 286-287.

parece pertinente quando nos atentamos para o fato de que nem sempre elas são dependentes ou subordinadas à existência de uma obrigação principal.

Diferentemente do que afirma categoricamente o CTN (art. 113, § 3º), o descumprimento de obrigação acessória não a converte em obrigação principal, pois esta, conforme já tivemos a oportunidade de expor, é fundada unicamente no dever de pagar tributos.

A inobservância de determinada obrigação acessória enseja a aplicação de penalidade pecuniária que, apesar de não se confundir com obrigação principal, a ela se equipara para fins de cobrança e exigibilidade.

Examinando a redação do § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional, Paulo de Barros Carvalho²⁶ afirma a impropriedade de se equiparar a sanção com a obrigação tributária principal. Diz que a melhor exegese é a que, reconhecendo a diferença entre os institutos da multa e do tributo, vislumbra na norma a intenção do legislador de conferir às penalidades o mesmo regime processual de cobrança dado aos tributos.

Já Luciano Amaro²⁷ assevera que o CTN, despreocupado com o rigor conceitual, determina, no art. 113, § 3º, a conversão da obrigação acessória inadimplida em principal, mediante a imposição de penalidade pecuniária. Ocorre que multa e tributo (obrigação principal) não se confundem, conforme clara definição contida no art. 3º do CTN, de modo que a redação do art. 113, § 3º, merece ser vista com reservas.

Na mesma linha de pensamento, Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁸ critica a falta de técnica do legislador do CTN quando da edição do art. 113, § 3º. Ressalta, contudo, que a intenção do legislador foi a de permitir que ao tributo não pago fosse juntada a multa, para fins de cobrança de ambos pelo mesmo procedimento.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 292-293.

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 248-249.

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Forense, 2012, p. 585.

Hugo de Brito Machado²⁹ também entende inapropriada a redação do § 3º do art. 113 do CTN. Para ele, o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em principal, mas faz nascer o direito de constituir um crédito tributário correspondente à penalidade pecuniária, o qual é cobrado juntamente com o tributo inadimplido, isto é, pelo mesmo regime processual de cobrança dos créditos tributários, que hoje é regulado pela Lei 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal).

Com a ressalva de que a penalidade decorrente do descumprimento de obrigação acessória é crédito não tributário, e tendo em vista que tal obrigação não se confunde com a principal, afigura-se acertada a conclusão do autor no sentido de que o inadimplemento da obrigação acessória não a converte em obrigação principal.

Abstraindo-se o equívoco redacional, o que intentou o legislador do CTN, ao consignar que o descumprimento da obrigação acessória converte-a em obrigação principal (art. 113, § 3º), foi conferir à penalidade pecuniária resultante da inobservância da obrigação acessória o mesmo tratamento dado ao tributo, viabilizando a cobrança em conjunto por meio dos mesmos mecanismos processuais.

Com efeito, a cobrança da dívida ativa da fazenda pública, compreendendo o crédito tributário e não tributário, inserida no último a multa fiscal, é feita nos termos da Lei 6.830/1980³⁰ (Lei de Execução Fiscal), de modo que ao crédito decorrente das penalidades pecuniárias é conferido o mesmo tratamento processual dado ao crédito tributário.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 123.

³⁰ Art. 1º. A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

2.1 Noções gerais

O princípio da legalidade é um dos mais importantes postulados sob o qual se assentam diversos ordenamentos jurídicos, entre eles o brasileiro, constituído na forma de Estado Democrático de Direito (CF/88, art. 1º).

Segundo Gilmar Ferreira Mendes e André Rufino do Vale,³¹ o art. 5º, II, da CF possui precedente remoto na primeira Constituição do Brasil, a de 1824, cujo art. 179, I, dispunha que “nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da Lei”. Acrescentam que todas as demais Constituições brasileiras, exceto a de 1937, previram o princípio da legalidade.

Na Constituição vigente, o princípio da legalidade está expresso no art. 5º, II, pelo qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

A adequada compreensão do dispositivo permite concluir que a exigência de qualquer comportamento humano, ou mesmo a abstenção, somente podem decorrer da lei, aqui compreendida em seu sentido estrito (material e formal), isto é, como norma geral e abstrata emanada de órgão constitucionalmente autorizado, que é o Poder Legislativo.

Para José Afonso da Silva,³² o princípio da legalidade é uma das bases nas quais se assenta o Estado Democrático de Direito, que se sujeita ao império da lei, não apenas quanto ao seu conteúdo formal de ato jurídico abstrato, geral, obrigatório e modificativo da ordem jurídica existente, mas também quanto à sua função de regulamentação fundamental, produzida segundo um procedimento constitucional qualificado.

³¹ MENDES, Gilmar Ferreira; RUFINO DO VALE, André. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 243.

³² AFONSO DA SILVA, José. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 121.

Segundo Alexandre de Moraes,³³ o princípio da legalidade serve para combater o poder arbitrário do Estado, sendo que, somente por meio das espécies normativas editadas conforme o processo legislativo constitucional, podem ser criadas obrigações para o cidadão.

A respeito do art. 5º, II, da Constituição Federal, Roque Antônio Carrazza³⁴ pontua que neste dispositivo encontra-se formulado o conceito de liberdade, da forma mais ampla possível, haja vista que a atividade dos indivíduos não encontra outro óbice que não seja o contido na lei. Por outro lado, esclarece, com precisão, que a vida social não seria viável sem certas restrições à atividade individual, as quais somente podem ser criadas por lei, que deve ser abstrata, geral e igualitária.

Ainda sobre o art. 5º, II, da Magna Carta, Gilmar Ferreira Mendes e André Rufino do Vale³⁵ pontuam que o preceito traz a ideia de que somente a lei pode criar regras jurídicas que interfiram na esfera jurídica dos indivíduos de forma inovadora. Tal lei, elaborada pelo parlamento, deve ser geral e abstrata, isto é, deve ser uma disposição normativa válida em face de todos os indivíduos, de forma impessoal, que regule todos os casos que nela se subsumam.

Alguns autores vislumbram a necessidade de separar o princípio da legalidade do princípio da reserva legal. Para eles, enquanto o princípio da legalidade se traduz na exigência de lei para regular os comportamentos humanos, o princípio da reserva legal está a indicar a obrigatoriedade de lei para o trato de determinadas matérias.

Para Alexandre de Moraes,³⁶ a legalidade tem maior abrangência que a reserva legal. Pelo princípio da legalidade, qualquer comando jurídico que crie obrigações deve provir de uma das espécies normativas previstas na Constituição. Já o princípio da reserva legal incide em campos materiais especificados pela Constituição, de modo mais restrito. Conclui, afirmando que,

³³ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 71.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 257.

³⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; RUFINO DO VALE, André. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 244.

³⁶ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 71-72.

se todos os comportamentos humanos estão sujeitos ao princípio da legalidade, somente alguns estão submetidos ao da reserva da lei.

José Afonso da Silva³⁷ também compartilha do entendimento da necessidade de se distinguir a legalidade da reserva legal. Para ele, o princípio da legalidade significa a submissão à lei e a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. Lado outro, o princípio da reserva legal consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de se fazer necessariamente por lei formal. Visando sintetizar a distinção entre os princípios da legalidade e da reserva legal, o autor assevera que, no primeiro caso (legalidade), a outorga consiste no poder amplo e geral sobre qualquer espécie de relação, enquanto no segundo (reserva legal), a Constituição reserva conteúdo específico à lei.

Conquanto se possa divisar, em termos de conteúdo, o princípio da legalidade do princípio da reserva legal, o fato é que o segundo está compreendido no primeiro.

Com efeito, caracteriza-se o princípio da reserva legal como uma especificação concreta do princípio da legalidade, no sentido de que, para determinadas matérias, exige-se que a regulamentação ocorra exclusivamente por meio de lei. Teria, então, o princípio da reserva legal, em face do princípio da legalidade, a mesma relação que existe entre norma especial e norma geral.

Segundo Gilmar Ferreira Mendes e André Rufino do Vale,³⁸ o princípio da legalidade contempla tanto a ideia de supremacia da lei quanto a reserva legal.

³⁷ AFONSO DA SILVA, José. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 422.

³⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; RUFINO DO VALE, André. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 246.

2.2. Legalidade em matéria tributária

2.2.1. Noções históricas

No âmbito do Direito Tributário, o princípio da legalidade assume especial relevância, pois tem natureza de verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado e, portanto, garantia do contribuinte.

Está encartado no Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), Seção II (Das Limitações ao Poder de Tributar), da Constituição Federal de 1988, cujo art. 150, inciso I, estabelece ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

No Código Tributário Nacional, o princípio da legalidade está previsto no art. 9º, inciso I, que proíbe os entes da federação de “instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça”.

Como bem pontua Luciano Amaro,³⁹ o princípio da legalidade é multissecular, tendo sido consagrado, pela vez primeira, na Inglaterra, pela Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem foi imposta a necessidade de prévia aprovação do povo para a cobrança de tributos.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade tributária sempre esteve presente, conforme amplo e bem fundamentado relato histórico de Aliomar Baleeiro:⁴⁰

As constituições republicanas sempre mencionaram o princípio da legalidade, que jamais foi contestado no Brasil. Poder-se-á mostrar que, no período colonial, as tributações geralmente eram aprovadas, por períodos definidos, pelos Senados das Câmaras, isto é, pelos representantes dos contribuintes eleitos para a vereança municipal. As atas dos vereadores da Bahia, conservadas a partir de 1624, são instrutivas a respeito.

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 111.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. São Paulo: Forense, 1997, p. 52-61.

A Constituição imperial de 1824, conquanto não se referisse expressamente à lei, firmava a competência legislativa para a tributação, tanto sob o aspecto da legalidade quanto o da anualidade, como se vê do art. 171 ('Todas as contribuições diretas [...] serão anualmente estabelecidas pela Assembleia [...]') e também o art. 172.

A Constituição Republicana de 1891, omissa quanto à anualidade, viria a enunciar o princípio da legalidade, restringindo-o aos impostos tão-somente, muito embora já distinguisse deles as taxas àquele tempo, quando ainda vacilava a doutrina. Rezava o art. 72, § 30 (sic), da declaração de direitos, que 'nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize'.

A melhor doutrina, sob o regime de 1891, entretanto, a despeito da estreiteza da linguagem do texto, estendia o império dessa regra a outros tributos, como a taxa, reportando-se à lição de Cooley e outros relativamente ao Direito Constitucional norte-americano.

E, à luz da mesma orientação peregrina, o princípio da anualidade, pelo menos no campo federal, era consagrado pelo legislador ordinário no art. 27 do Código de Contabilidade, assim como pelo Supremo Tribunal Federal e pelos doutrinadores. E por isso as delegações de poder em matéria de legislação fiscal receberam condenações jurisprudenciais e doutrinárias, embora ilustre jurista afirme a sua aceitação sob aquele regime. Certamente se referia à amplitude do poder regulamentar que, às vezes, construía todo um longo sistema de aplicação da lei, como aconteceu com o imposto sobre a renda que, criado em duas ou três regras, na cauda de um orçamento, desdobrou-se no amplo e minucioso regulamento de 1926, obra de Sousa Reis.

A Constituição de 1934 deslocou a regra da legalidade, tirando-a da declaração de direitos e colocando-a nas disposições gerais do art. 17, alínea VII. No regime ditatorial de 1937 a 1945 não houve leis, mas a própria Carta de 1937, que não chegou a ser posta em execução nem submetida a plebiscito nela previsto, dispunha que impostos não poderiam ser regulados por decretos-lei expedidos pelo Presidente no recesso do Parlamento ou em caso de dissolução da Câmara (art. 13). A matéria fiscal permaneceu sob o regime de uma disposição transitória – o art. 180, que autorizava o Presidente da República a expedir decretos-lei enquanto não se reunisse o Parlamento.

Na Constituição de 1946, o princípio da anualidade logrou formulação clara, positiva e extensiva a Estados e Municípios: 'Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nem será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra' (art. 141, § 34).

Sugerido pela Subcomissão de Discriminação de Rendias, não foi tranquila a sua votação pela Comissão da Constituição, no seio da qual poucas vozes se levantaram contra o princípio, porque o preferiam na lei ordinária, ou seja, no art. 27 do Código de Contabilidade, que já o acolhera. Defenderam-no,

dentre outros, Sousa Costa e Nereu Ramos. Este, presidente e líder da maioria da Comissão, exprimindo o pensamento desta em forma categórica, declarou textualmente:

‘Quero consignar na Constituição, justamente para impedir que no meio do ano se crie um imposto e se mande cobrar imediatamente. Quero, repito, que, incluído o imposto, o Orçamento determine o ano em que deve ser cobrado’.

A Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que alterou a estrutura do sistema tributário de 1946 e que vigorou apenas 14 meses, feriu profundamente o princípio da anualidade, aplicando-o apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda, no sentido de que não poderiam ser cobrados com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda, isto é, 1º de janeiro do ano em curso.

Afinal, essa inovação consagrou uma jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que dificilmente conciliaria com a letra e o espírito do art. 141, § 34, da Constituição Federal de 1946: - a de que não contrariava esse dispositivo a cobrança do imposto decretado depois da publicação do orçamento, mas antes de 1º de janeiro do ano ao qual se destinava (Súmula 66).

Mas em 24.01.1967, foi promulgada nova Constituição que, no art. 150, § 26, restaurou integralmente o texto do art. 141, § 34, da Constituição Federal de 1946. Mas nem sempre foi cumprida essa norma da Constituição Federal de 1967.

Novo recuo resultou da Emenda n. 1, de 1969, depois de enunciar as regras legalidade e anualidade, abriu, portanto, exceções taxativas a este último princípio, e só a ele, porque nenhuma exceção existe em relação ao outro, o da legalidade.

Como visto, a legalidade em matéria tributária, além de postulado presente há muito em diversos países, é princípio caro ao ordenamento jurídico brasileiro, que sempre se preocupou em assegurar aos contribuintes a garantia de que a atividade tributária do Estado deve ser pautada na lei em sentido estrito, limitando, através dele, o poder de tributar.

2.2.2. Legalidade tributária e obrigação principal

No Estado Fiscal, denominação aplicada ao modelo estatal cujos custos de manutenção são cobertos por impostos, a doutrina reconhece a existência de um dever fundamental de pagar tributos (obrigações principais).

Em última análise, não só o custeio do Estado, mas também a garantia da fruição dos direitos fundamentais dos cidadãos dependem do cumprimento desse dever fundamental de pagar tributos.

Luciano Fuck⁴¹ pondera que “parte dos custos da efetivação dos direitos fundamentais e, em última medida, de funcionamento do próprio Estado é materializada por deveres fundamentais”.

E acrescenta:

A Constituição prevê determinados deveres dirigidos aos membros da comunidade para seu suporte e preservação, inclusive garantindo meios de implementação dos direitos fundamentais assegurados. [...]. Esses deveres constituem verdadeiros custos de manutenção do Estado, arcados pelos membros da comunidade, inclusive quanto às necessidades financeiras, que se concretizam pelo denominado dever fundamental e pagar tributos. [...]. Com efeito, o dever fundamental de pagar impostos revela-se como custo exigido pela manutenção do Estado, que não escapa de seus princípios basilares, inclusive a preocupação com a liberdade e com a igualdade, sobretudo por meio dos princípios da legalidade, vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

Como bem colocado pelo autor, o dever fundamental de pagar tributos (obrigações principais) encontra limites constitucionais, dentre os quais, talvez o mais importante seja o princípio da legalidade.

Por outro lado, tem-se notado uma tendência de mudança no discurso jurídico para substituir a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar”, na qual se insere o princípio da legalidade, pela expressão “direitos fundamentais dos contribuintes”, na qual também estaria incluído tal princípio. Assim, em contraponto ao dever fundamental de pagar tributo, existiriam direitos fundamentais dos contribuintes.

⁴¹ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 59-61.

A propósito, lecionam Celso de Barros Correia Neto e Liziane Angelotti Meira:⁴²

Já se afirmou, inicialmente, que se está diante de certa mudança no âmbito do discurso jurídico constitucional tributário, no sentido de afirmar a existência de direitos fundamentais do contribuinte, ora como mero reflexo dos direitos fundamentais na seara tributária, ora como dimensão subjetiva de limitações constitucionais ao poder de tributar, da perspectiva do cidadão/contribuinte.

A priori, parece correto afirmar também que a mudança no plano do discurso e a afirmação dos direitos fundamentais em matéria tributária vêm a título de reforçar as restrições postas pelo constituinte ao legislador no que se refere ao exercício da competência tributária. A substituição do discurso das chamadas 'limitações constitucionais ao poder de tributar' pela defesa dos 'direitos fundamentais dos contribuintes', certamente, traz consigo ganho de força e eficácia jurídica.

Pois bem. O princípio legalidade, quando aplicado ao campo tributário, exige que a criação ou majoração de tributos se faça, exclusivamente, e como regra geral, mediante veículo normativo dotado de caráter geral e abstrato, emanado do Poder Legislativo, isto é, por meio da lei.

Noutras palavras, é indispensável a aprovação de lei para que o tributo possa ser cobrado ou aumentado. Dizem isso tanto a Constituição Federal (art. 150, I) como o Código Tributário Nacional (art. 9º, I). Aliás, está ínsita, na definição legal de tributo, dada pelo art. 3º do CTN,⁴³ a necessidade de que este seja instituído mediante lei.

A legalidade tributária é postulado que, a um só tempo, constitui limitação ao poder de tributar do Estado e garantia do contribuinte.

Com efeito, a atividade tributária do Estado encontra limite na circunstância de que somente poderá realizá-la caso esteja autorizado por lei. Por outro lado, tem o contribuinte a garantia de que não será chamado a contribuir com os cofres públicos se a exação não houver sido prevista em lei.

⁴² CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti; BRANCO, Paulo Gonet (Coords.). **Tributação e direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 17. (Notas de uma Pesquisa).

⁴³ Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ricardo Lobo Torres,⁴⁴ citando Rui Barbosa, ressalta a importância do princípio da legalidade tributária, lembrando a antiga ideia, ainda viva, de que a tributação depende do consentimento do contribuinte, que se dá por meio das leis aprovadas pelos representantes eleitos pelo povo. Pontua que a legalidade é um dos princípios mais importantes do Estado de Direito, fazendo referência a Rui Barbosa, que dizia que, “na propriedade só a lei pode tocar, e, ainda assim, debaixo de ressalvas constitucionais, quer quanto à desapropriação, quer quanto ao imposto, seja qual for. [...] Só a lei, porque a lei representa o consenso dos contribuintes, a sua generalidade, a sua comunidade, a sua totalidade, assentindo no encargo, a que deliberaram ficar adstritos nos seus bens e pessoas”.

José Casalta Nabais,⁴⁵ após discorrer longamente sobre as origens históricas do princípio da legalidade tributária até a sua conformação atual, deixa registrado que tal princípio não perdeu a sua essência primeira, que está ligada à ideia de garantia do cidadão em face do poder de tributar do Estado, o que resta expresso na Constituição portuguesa. Nesse sentido, o autor assevera:

Por quanto vimos de dizer, compreende-se que a generalidade da doutrina continue a insistir no sentido garantístico do princípio da legalidade fiscal, o qual, vindo do estado liberal, mantém pleno cabimento na actualidade, já que os impostos, não obstante traduzirem uma técnica liberal, contendem com os direitos fundamentais (*rectius*, com os direitos, liberdades e garantias), não podendo, em contrapartida, beneficiar da reserva de lei válida para as intervenções legislativas nestes, por disporem de um recorte constitucional que os configuram como verdadeiros limites imanentes do conteúdo de tais direitos (*maxime*, dos direitos, liberdades e garantias de conteúdo económico).

Aliás, é esse cariz garantístico que, em nosso entender, está por detrás do entendimento, que podemos considerar comum, do princípio da legalidade dos impostos, o qual, não obstante a sua não consagração constitucional qua tale ou a diversidade de formulações constitucionais de que é objecto, se reconduz a uma reserva de lei (parlamentar) muito estrita no concernente aos chamados ‘elementos essenciais dos impostos’, em que se

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. v. II. São Paulo: Renovar, 2005, p. 402.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 344.

integram necessariamente os aspectos relativos ao an e ao quantum destes. A natureza garantística do princípio da legalidade fiscal é, de resto, particularmente visível na nossa Constituição, em que se estabelece como direito-garantia fundamental ninguém poder 'ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei' (art. 106º, n. 3) [...].

Segundo Roque Antônio Carrazza,⁴⁶ o princípio da legalidade é uma das proposições fundamentais em que se assenta o Direito Tributário. Além de previsto no art. 5º, II, da Constituição, o legislador constituinte, visando conferir específica proteção ao contribuinte, encartou-o também no art. 150, I, da Carta Magna, segundo o qual, "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Para Hugo de Brito Machado,⁴⁷ o princípio da legalidade, na dicção do art. 150, I, da CF, constitui direito-garantia do contribuinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado sem a edição de lei em sentido estrito, salvo as exceções previstas na própria Constituição. Para o autor, em última análise, o princípio da legalidade tributária se revela como o consentimento do povo para que o Estado retire parte do seu patrimônio a fim de satisfazer as necessidades coletivas.

Marco Aurélio Greco⁴⁸ entende ser o primado da legalidade relevante instrumento que contribui para a segurança jurídica. Não é o único instrumento, mas o autor pondera que exigir a legalidade significa que novas obrigações ou restrições de direitos somente podem emanar da lei, e lei em sentido estrito, o que é de grande valia para a segurança jurídica.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁹ considera o princípio da legalidade como fundante de vários outros princípios tributários. Para ele, os princípios da

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 259-260.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 33-34.

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1630.

⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Forense, 2012, p. 175-181.

anterioridade, da tipicidade e da irretroatividade são subprincípios que decorrem do princípio da legalidade. Define o princípio da legalidade da tributação como a exigência de lei em sentido formal (editada pelo parlamento) e material (norma jurídica geral, impessoal e abstrata) para a criação ou majoração de tributos, ressalvadas as exceções constitucionais.

Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes,⁵⁰ o princípio da legalidade consubstancia a pura e simples exigência de lei para criar ou aumentar tributos, sendo vedada a delegação de competência tributária ao Executivo.

Hugo de Brito Machado⁵¹ pontua que o princípio da legalidade, para além de traduzir a ideia de consentimento do povo, estabelece que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, garantindo-se plena segurança na relação entre o fisco e o contribuinte.

O princípio da legalidade tributária, assim entendido como a exigência de lei para a criação ou majoração de tributos (art. 150, I, da CF), tem significado mais amplo e profundo do que aparenta ter.

Com efeito, quando a Constituição diz que a criação de tributos depende de lei, está a dizer não apenas que cabe à lei instituir formalmente a exação. Isso porque compreende-se no termo “criar” uma atividade muito mais ampla e que diz respeito ao estabelecimento de todos os elementos integrantes da regra-matriz de incidência. Noutras palavras, criar determinado tributo significa definir a sua hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota aplicável, os sujeitos ativo e passivo, isto é, todos os aspectos necessários à instituição do tributo. Tudo isso, para que se atenda ao princípio da legalidade, deve ser feito pela lei.

Para a correta compreensão do que aqui se pretende expor, é necessário relembrar os elementos componentes da regra-matriz de incidência, que pode ser aplicada, de forma geral, a qualquer tributo.

⁵⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1477-1478.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 196-198.

Toda norma que cria determinado tributo possui a prescrição de uma hipótese e de uma consequência. Dada a ocorrência da primeira, tem-se, então, a segunda. Na hipótese, identificamos três critérios: o material (hipótese de incidência), o espacial e o temporal. No consequente, vislumbramos dois critérios: o pessoal (sujeito ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Colocando a questão em termos práticos, concretizada a hipótese de incidência, isto é, praticado o fato gerador, num determinado lugar e tempo, surge o dever, daquele que praticou tal fato, de pagar ao Estado determinada quantia em dinheiro, que é calculada pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

Sobre a regra-matriz de incidência, Paulo de Barros Carvalho⁵² afirma que na lei

haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado). A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fale em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente. Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 236-237.

um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Quando se diz que o princípio da legalidade exige lei para a criação ou majoração de tributo, cumpre compreender que tal lei deve imiscuir-se minuciosamente em todos os aspectos da regra-matriz de incidência, isto é, deve dispor sobre os critérios – material, temporal e espacial – presentes na hipótese, bem como sobre os critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) presentes no consequente. Nenhum desses aspectos pode ser delegado pelo legislador a terceiros, a fim de que sejam disciplinados mediante instrumentos outros que não a lei.

Segundo Roque Antônio Carrazza,⁵³ criar um tributo é descrever sua hipótese de incidência, seus sujeitos ativo e passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Para o autor, a criação do tributo exige da lei a descrição detalhada de todos esses elementos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade. Por isso, não se pode acometer a instrumentos normativos inferiores à lei a tarefa de completar a atividade do legislador, sendo que “as exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exaustivamente, o fato tributável”.

Semelhante entendimento é proposto por Luciano Amaro,⁵⁴ para quem o princípio da legalidade exige que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes a fim de que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar. Acrescenta que a lei deve esgotar os elementos necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, despindo a autoridade administrativa fiscal, tanto quanto possível, de poderes discricionários.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 261-262.

⁵⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 112.

Hugo de Brito Machado⁵⁵ entende que a questão essencial a ser resolvida diz respeito a se saber se o legislador pode, ao criar o tributo, apenas dizer que determinado tributo está instituído. Para ele, lei que assim disponha fere o princípio da legalidade, haja vista que, ao exigir que o tributo seja criado ou aumentado por lei, o constituinte obriga o parlamento a estabelecer, detalhadamente, a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, não sendo possível deixar que esses elementos sejam disciplinados por lei em sentido amplo. E finaliza o seu raciocínio, dizendo que admitir que a lei apenas crie o tributo, deixando a definição dos seus elementos essenciais a cargo de normas inferiores, seria o mesmo que admitir que incumbe à lei apenas começar o processo de criação do tributo, o que não é o que preconiza a Constituição.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁶ comunga do mesmo entendimento ao verberar que o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento é sempre a lei (sentido *lato*), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei instituidora do tributo trate dos elementos descritores do fato jurídico e dos dados prescritores da relação obrigacional.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho,⁵⁷ a exigência de que a lei disponha sobre todos os aspectos da regra-matriz de incidência decorre do princípio da tipicidade, desdobramento do princípio da legalidade. Segundo o autor, o CTN estabelece que somente a lei pode dispor sobre a estrutura da norma tributária, que compreende a delimitação do fato gerador, a fixação das bases de cálculo e das alíquotas e a definição dos sujeitos ativo e passivo.

De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro,⁵⁸ o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, exige, da mesma

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 207-209.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 155-156.

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Forense, 2012, p. 180.

⁵⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 25-26.

forma que em vários outros países, que o veículo normatizador da relação jurídico-tributária seja uma lei em sentido formal.

Contudo, adverte que a expressão “legalidade tributária” deve ser utilizada com cautela, pois não é todo o Direito Tributário que está submetido à legalidade estrita, mas apenas a criação ou a majoração de tributos e a fixação de sanções administrativas, estando relegada à lei em sentido amplo, por exemplo, a definição do prazo de vencimento, bem como o local de pagamento do tributo.

De fato, o entendimento de que o princípio da legalidade exige que a lei disponha sobre todos os aspectos da hipótese (material, temporal e espacial) e do consequente (pessoal – sujeito ativo e passivo – e quantitativo – base de cálculo e alíquota) da norma tributária decorre não apenas do art. 150, I, da Constituição, mas também do art. 97⁵⁹ do Código Tributário Nacional, que explicita, de forma clara, essa exigência.

A questão, longe de se situar apenas no campo teórico, tem plena aplicação prática, sendo o Poder Judiciário chamado constantemente a dirimir conflitos de interesses envolvendo discussões sobre a adequada compreensão do alcance do princípio da legalidade em matéria tributária.

⁵⁹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

Já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:⁶⁰

Às portarias, regulamentos, decretos e instruções normativas não é dado inovar a ordem jurídica, mas apenas conferir executoriedade às leis, nos estritos limites estabelecidos por elas. Sistemática da Portaria 238/83 do Ministério da Fazenda que extrapola os limites estabelecidos no art. 16 do Decreto-Lei 2.052/83. Ofensa ao princípio da legalidade. Modificação indevida do fato gerador, da base de cálculo e do sujeito passivo da obrigação tributária.

Noutra oportunidade, a Corte Superior⁶¹ assentou:

Decorre do princípio da legalidade tributária a exigência de que, salvo as exceções estabelecidas na Constituição, todos os elementos determinantes da obrigação tributária devam estar delineados na lei, não podendo, portanto, qualquer outro instrumento normativo infralegal avocar a si essa atribuição. Mesmo sob a égide da Constituição anterior, à luz do princípio da legalidade tributária, a Lei Estadual 4.547/82 não poderia carregar ao Poder Executivo a atribuição de definir os fatos geradores e as alíquotas da Taxa de Serviços Estaduais. Assim, o Decreto Estadual 286, de 31 de julho de 1995, ao instituir a Taxa de Serviços Estaduais incidente sobre fornecimento e processamento de documentos fiscais, especificando fatos geradores e respectivas alíquotas, invadiu a seara reservada à lei.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o intérprete maior da Constituição asseverou, em recente julgado, que “a fixação da base de incidência da contribuição social alusiva ao frete submete-se ao princípio da legalidade. Surge conflitante com a Carta da República majorar mediante portaria a base de incidência da contribuição social relativa ao frete”.⁶²

Em outro caso, relativo ao questionamento de dispositivos da Portaria 113/1997, do Ibama, o STF⁶³ deferiu medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade, assim consignando:

⁶⁰ REsp 872169/RS, Min. Eliana Calmon, DJe 13/5/2009.

⁶¹ RMS 18670/MT, Min. Teori Albino Zavascki, DJ 31/8/2006.

⁶² RMS 25476/DF, Min. Luiz Fux, DJe 23/5/2014.

⁶³ ADI 1823 MC/DF, Min. Ilmar Galvão, DJ 16/10/1998.

Normas por meio das quais a autarquia, sem lei que o autorizasse, instituiu taxa para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir.

Mais recentemente, o STF⁶⁴ confirmou sua jurisprudência no sentido da necessidade de lei formal para a majoração da base de cálculo do IPTU, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade. Admitiu, contudo, a atualização monetária, pelo Poder Executivo, desde que não ultrapassados os índices oficiais. Tal atualização, limitada aos índices oficiais, é permitida pelo art. 97, § 2º, do CTN⁶⁵ e corroborada pela Súmula 160⁶⁶ do Superior Tribunal de Justiça.

Precisas as palavras de Roque Antônio Carrazza:⁶⁷

O tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente). Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte. Remarcamos ser de exclusividade da lei, não só a determinação da hipótese de incidência do tributo, como, também, de seus elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota). Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar – nem mesmo por delegação legislativa – nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade. [...]. Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o chefe do Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência.

⁶⁴ RE 648245/MG, Min. Gilmar Mendes, DJe 24/02/2014.

⁶⁵ § 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

⁶⁶ Súmula 160. É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 264-266.

Corrobora esse entendimento Paulo de Barros Carvalho,⁶⁸ para quem não pode a lei instituidora do tributo deferir atribuições a normas de inferior hierarquia, devendo ela mesma discriminar, à exaustão, a regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional a prática de delegar poderes para que órgãos ou autoridades administrativas completem o perfil jurídico dos tributos.

2.2.3. Legalidade tributária e obrigação acessória

As obrigações acessórias, ou deveres instrumentais, como preferem alguns, são, como vimos, prestações positivas e negativas criadas pelo Estado no interesse da fiscalização e da arrecadação dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

São obrigações de fazer, não fazer e tolerar, a cargo do contribuinte, ou de pessoa vinculada à relação tributária, estabelecidas com o intuito de facilitar ou propiciar meios ao exercício da atividade tributária do Estado.

Autores consagrados submetem a instituição das obrigações acessórias, do mesmo modo que as obrigações principais, ao princípio da legalidade estrita, de sorte que deverão ser estabelecidas mediante lei em sentido formal e material, isto é, por meio de veículo normativo dotado de caráter geral e abstrato e emanado de órgão constitucionalmente legitimado (Parlamento).

Paulo de Barros Carvalho⁶⁹ defende que, da mesma forma como se dá com a criação ou majoração dos tributos, também cabe à lei ordinária dispor sobre as obrigações acessórias, que ele prefere chamar de deveres instrumentais ou formais. Sustenta seu pensamento na premissa de que de nada adiantaria o legislador construir a regra padrão de incidência se não dispusesse acerca dos meios adequados para acompanhar seu aparecimento na realidade concreta.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 60-61.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 61.

Para Roque Antônio Carrazza,⁷⁰ a não exigência de lei para a criação das obrigações acessórias conflitaria com o princípio da legalidade, de modo que entende que não apenas o tributo se submete ao princípio da legalidade, mas também os deveres instrumentais tributários, não sendo lícito que eles sejam disciplinados por decretos regulamentares nem por atos administrativos inferiores, como as portarias, as instruções normativas, etc.

Noutro estudo, Carrazza⁷¹ reafirma seu entendimento acerca da sujeição das obrigações acessórias ao princípio da legalidade, afirmando que só a lei pode criar obrigações acessórias, estipular a forma e a época do pagamento do tributo, dispor sobre os documentos cuja emissão cabe ao contribuinte, definir a competência administrativa dos órgãos fiscais e descrever infrações tributárias, bem assim as respectivas sanções.

Em trabalho específico sobre o assunto, Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas⁷² conclui:

Do exposto, permite-se asseverar que o exercício da competência regulamentar do Poder Executivo, mesmo quando voltado à criação de obrigações tributárias acessórias, não se revela 100% discricionário, porque dependente de prévia autorização legal. Consoante defendido no presente artigo, sob pena de macular o princípio da segurança jurídica – corolário dos imperativos da legalidade, entendidos como uma reserva de autoconsentimento dos administrados em matéria fiscal – é imprescindível que uma norma primária (lei) preveja os contornos básicos dos deveres tributários instrumentais que serão criados pela Administração Tributária. Neste giro, a expressão ‘legislação tributária’ de que se valem o parágrafo 2º do art. 113 e o art. 115, ambos do Código Tributário Nacional, presta-se a pormenorizar comandos legais genéricos, com o fim de melhor atender aos interesses do Fisco, por razões de eficiência técnica, por exemplo; não tem o condão de inovar, logo, na ordem jurídica brasileira, criando obrigações parâmetros das hipóteses previamente tipificadas.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 357.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no direito tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 520.

⁷² DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. Competência Regulamentar da Administração Tributária, Legalidade e Segurança Jurídica. **RDDT**, n. 217, p. 133-134.

José Souto Maior Borges,⁷³ por sua vez, engrossa a lista dos autores que entendem que a criação das obrigações tributárias acessórias está sujeita ao princípio da legalidade. Fundamenta sua posição no art. 5º, II, da Constituição Federal, concluindo 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”.

Essa linha de raciocínio também é seguida por Sacha Calmon Navarro Coêlho,⁷⁴ o qual, ao comentar o art. 113 do CTN, diz que as obrigações acessórias, destituídas de valor patrimonial, se consubstanciam em deveres de fazer e não fazer, que devem estar previstos em lei em sentido estrito, ou seja, em lei em sentido formal e material.

Partilha da mesma ideia Luiz Alberto Gurgel de Faria,⁷⁵ para quem o art. 5º, II, da Constituição impõe que as obrigações acessórias sejam instituídas por meio de lei em sentido estrito.

Aliomar Baleeiro,⁷⁶ debruçando-se sobre o art. 115 do CTN,⁷⁷ defende que a lei cria as obrigações acessórias, em seus contornos básicos, e remete ao regulamento o detalhamento de tais obrigações. Completa, aduzindo que o CTN, no art. 115, ao dizer que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que um fazer ou não fazer, não rompe com o princípio da legalidade, mas apenas “reconhece que existe margem de discricionariedade para que, dentro dos limites da lei, o regulamento e demais atos administrativos normativos explicitem a própria lei, viabilizando a sua fiel execução”.

Em outro trabalho, Baleeiro⁷⁸ reafirma a abrangência do princípio da legalidade no tocante às obrigações acessórias. Pontua que os arts. 5º, II, e

⁷³ Princípio Constitucional da Legalidade e as Categorias Obrigacionais. **RDT Tributário**, 23-24/83, p. 89 (atualizada a referência para o artigo 5º, II, da CF/88).

⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Forense, 2012, p. 585.

⁷⁵ GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado**. 3. ed. Revista dos Tribunais, 2005, p. 552.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Forense, 2007, p. 709-710.

⁷⁷ Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. São Paulo: Forense, 2006, p. 47.

150, I, da Constituição Federal de 1988 referem-se à legalidade como princípio a ser observado na criação e na majoração de tributos, bem como na especificação das sanções pecuniárias e na instituição das obrigações acessórias.

Luciano Amaro⁷⁹ também compartilha do entendimento de que a instituição das obrigações acessórias depende de lei em sentido estrito. Para ele, apesar de o CTN dispor que as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária – que é diferente de lei tributária –, o que poderia levar à conclusão de que tais obrigações não estão sujeitas ao princípio da legalidade, as obrigações acessórias dependem de lei em sentido material e formal para a sua instituição.

Se, no que tange às obrigações principais, não restam dúvidas sobre sua plena submissão ao princípio da legalidade, que exige que todos os aspectos da regra-matriz de incidência sejam estabelecidos por lei, o mesmo não se pode dizer quanto às obrigações acessórias, pois boa parte da doutrina se posiciona no sentido de admitir a criação de deveres instrumentais por veículos normativos outros que não exclusivamente a lei.

Alberto Xavier,⁸⁰ criticando posição doutrinária que nega aos regulamentos a aptidão de criar deveres instrumentais, pondera:

Em nossa opinião, é necessária a existência de uma lei formal que explícita ou implicitamente autorize o Poder Executivo a regulamentar aspectos instrumentais do fenômeno tributário. Desde porém que tal título de legitimação exista, o regulamento pode criar poderes e deveres instrumentais sem com isso perder o caráter de 'fiel execução da lei', na medida em que visa precisamente assegurar a sua eficácia prática.

Perfilha esse raciocínio Hugo de Brito Machado,⁸¹ para quem a obrigação acessória, de acordo com o CTN, decorre da legislação tributária,

⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 250-251.

⁸⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 32-33.

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 122-123.

que é lei em sentido amplo, conforme se deduz da leitura do art. 96 do Código.

Noutro estudo, Machado⁸² reforça essa conclusão, afirmando que “a obrigação tributária acessória pode ser instituída por regulamento porque ela existe apenas para fiel execução de obrigações tributárias principais que são instituídas por lei”. Segue, advertindo sobre a necessidade de não se confundir obrigações acessórias com deveres administrativos desprovidos de força cogente, os quais, embora úteis à administração tributária, por não serem indispensáveis à fiel execução da lei tributária, somente por lei podem ser criados. E finaliza, ponderando que tais deveres, mesmo quando criados por lei, estão sujeitos aos limites da razoabilidade e da proporcionalidade.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior,⁸³ após explicitar que a questão da submissão das obrigações acessórias ao princípio da legalidade é objeto de intenso debate doutrinário, pontua que a exigência de lei em sentido estrito para a instituição das obrigações acessórias revelaria ausência de adequada compreensão de tais obrigações, cuja acessoriedade deve ser entendida como instrumentalidade que apenas indiretamente decorre de lei. Concluiu seu raciocínio, exemplificando que, se de um lado “há exigência de lei para instituir a obrigação de pagar, por exemplo, imposto de renda, nada obsta, de outro, que, por regulamento, se estabeleça, por exemplo, a obrigação de declarar os rendimentos auferidos, em forma e prazos apropriados”.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 309.

⁸³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado, em princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 718-719.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça⁸⁴ vem se alinhando com a corrente doutrinária que admite a instituição de obrigações acessórias por meio de normas emanadas do Poder Executivo. Nesse sentido, aquela Corte Superior já decidiu que

a legalidade exigida para a imposição da obrigação tributária instrumental não é estrita, ou seja, pode advir de ato normativo que não a lei em sentido formal. Todos aqueles veículos normativos previstos no art. 96 do CTN, tais como decretos e regulamentos, entre outros contidos no art. 100, são aptos a formar vínculo jurídico tributário acessório. No caso, a exigência da obrigação acessória de que ora se cuida – anotação nas notas fiscais do número do lote dos medicamentos – não viola o princípio da legalidade, já que encontra previsão expressa no Decreto n. 43.128/2002, amparado pelo acordo do CONFAZ entabulado por meio do AJUSTE SINIEF n. 07/2002.

Noutra oportunidade, o STJ⁸⁵ consignou que

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 no 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 precípuo é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas aos limites por ela impostos. É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-tributárias relacionadas ao tributo em si, exsurtem 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 vinculadas à lei da qual dependem.

⁸⁴ RMS 20587/MG, Min. Castro Meira, DJe 23/11/2010.

⁸⁵ REsp 724779/RJ, Min. Luiz Fux, DJ 20/11/2006.

Analisando a legalidade do Decreto 11.803/2005, do Estado do Mato Grosso do Sul, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que a instituição das obrigações acessórias nele previstas é consequência da competência tributária conferida constitucionalmente ao Estado para cobrar o ICMS. Destacou a Corte Superior:⁸⁶

O Decreto 11.803/2005, emitido pelo Estado do Mato Grosso do Sul, instituiu uma série de obrigações tributárias acessórias, com o objetivo de tornar eficaz o procedimento de fiscalização da efetiva exportação ou não exportação das mercadorias destinadas ao exterior, com o objetivo de assegurar que a imunidade tributária constitucional seja aplicada com absoluta segurança e legalidade. Não se identifica a apontada ilegalidade nesse ato legislativo. Ao contrário, é a própria Constituição Federal que estabelece a competência do Estado para instituir o ICMS (art. 155, II), sendo consequência legal de direito que esse mesmo Estado seja responsável pela emissão de regras legais que se aplicam ao tributo, nos termos do prescrito no art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional.

⁸⁶ RMS 27476/MS, Min. Francisco Falcão, DJe 17/11/2008.

3 A NÃO SUJEIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

3.1 Os conceitos de “lei” e de “legislação tributária” no CTN e as obrigações acessórias

O Código Tributário Nacional fez distinção entre os termos “lei” e “legislação tributária”, inserindo no último o primeiro. Para o CTN, o conceito de legislação tributária é mais amplo que o de lei, estabelecendo o art. 96 que “a expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Segundo Hugo de Brito Machado,⁸⁷ a palavra “lei” deve ser compreendida em seu sentido formal e material, podendo, ainda, ter um conceito amplo e outro restrito. No sentido formal, é o ato normativo editado pelo Parlamento, enquanto, no sentido material, a lei é o ato que veicula uma regra jurídica hipotética. Conclui, assim, que lei, em sentido estrito, é o ato normativo que compreende simultaneamente os aspectos formal e material, ao passo que lei, em sentido amplo, é o ato que agrega ou o aspecto formal ou o material. Diz o autor:

Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Diz-se que o ato tem a forma de lei. Foi feito por quem tem competência para fazê-lo, e na forma estabelecida para tanto, pela Constituição. Nem todos os atos dessa categoria, entretanto, são leis em sentido material. Em sentido material, lei é o ato jurídico normativo, vale dizer, que contém uma regra de direito objetivo, dotada de hipoteticidade. Em outras palavras, a lei, em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. É uma norma. Nem sempre as leis em sentido material também são leis em sentido formal. Assim, a palavra lei tem um

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 77.

sentido amplo e outro restrito. Lei, em sentido amplo, é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal ou em sentido material. Basta que seja lei formalmente, ou materialmente, para ser lei em sentido amplo. Já em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material.

A característica da generalidade exige que as leis sejam elaboradas para serem aplicadas a toda uma coletividade, contrapondo-se, assim, aos atos normativos individuais, isto é, que são destinados a determinada pessoa ou entidade. Já a abstração significa que as normas jurídicas veiculadas por meio de lei não se prestam a resolver casos concretos, objetivando regular situações não conhecidas de plano, mas que podem surgir na vida em sociedade. Deve, ainda, a lei ser elaborada pelo órgão constitucionalmente legitimado para inovar a ordem jurídica, o Poder Legislativo.

No conceito de legislação tributária estão incluídas tanto as leis em sentido estrito como as leis em sentido amplo (art. 96 do CTN).

Então, segundo o CTN, deve-se entender por “lei” o ato normativo, de caráter geral e abstrato, emanado do Poder Legislativo (sentido estrito). Por outro lado, no conceito de legislação tributária estão incluídas não só as leis em sentido estrito, como também as leis em sentido amplo.

O art. 113, § 2º, do CTN estabelece que “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”.

A prescrição contida no referido dispositivo legal permite concluir, considerando a distinção que o CTN faz entre “lei” e “legislação tributária”, que as obrigações acessórias podem ser instituídas mediante lei em sentido estrito, bem como mediante os demais atos normativos inseridos no conceito de legislação tributária (tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares – art. 96 do CTN).

De fato, outra não pode ser a conclusão, pois o Código Tributário Nacional estabeleceu, de forma expressa, o que se deve entender por “legislação tributária”, deixando claro que tal conceito não se confunde com o de “lei”, de modo que as obrigações acessórias (ou deveres instrumentais) são

instituídas por intermédio da legislação tributária, o que equivale a dizer que não estão sujeitas ao princípio da legalidade estrita.

Veja-se que essa conclusão é reforçada pelo próprio Código, na medida em que o art. 114, ao definir o que se entende por fato gerador da obrigação principal, assim estabelece: “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Noutro giro, quando, em seu art. 115, o CTN dispõe sobre o fato gerador da obrigação acessória, deixa claro que é a situação prevista na legislação que impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Já no art. 97, inciso III, prevê-se a reserva de lei tão somente para a definição do fato gerador da obrigação principal, deixando o legislador de fazer qualquer menção à exigência de lei para a definição do fato gerador das obrigações acessórias. Aliás, em nenhum dos incisos do art. 97 exige-se lei para dispor sobre a instituição das obrigações acessórias.

Hugo de Brito Machado,⁸⁸ por sua vez, pondera que, apesar de muitos tributaristas sustentarem a sujeição das obrigações acessórias ao princípio da legalidade, tal entendimento não é defensável em face do CTN, que exclui expressamente as obrigações acessórias do princípio da legalidade estrita. Fundamenta seu ponto de vista partindo da análise do inciso III do art. 97 do Código, que, ao definir o âmbito da legalidade, se refere apenas ao fato gerador da obrigação principal, omitindo-se quanto à obrigação acessória. Prossegue, lembrando que o § 2º do art. 113 do CTN define a obrigação acessória como aquela decorrente da legislação tributária, conceito que, segundo o art. 96 do CTN, abrange não apenas a lei, mas os regulamentos e outros atos normativos não produzidos pelo parlamento, de modo que a obrigação acessória, derivando da legislação tributária, pode ser criada por instrumentos normativos outros que não somente a lei em sentido estrito.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Fato Gerador da Obrigação Acessória. **RDDT**, n. 96, p. 32-33.

E conclui:

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.

Ricardo Lodi Ribeiro⁸⁹ concorda com o entendimento de que as obrigações tributárias acessórias não estão sujeitas à legalidade estrita. Para ele, a criação de sanções pelo descumprimento das obrigações acessórias depende de lei em sentido estrito, embora a instituição desses deveres instrumentais esteja submetida à legalidade em sentido amplo, porquanto a disciplina das obrigações acessórias é atribuída, pelo art. 113, § 2º, à legislação tributária, que engloba não apenas atos normativos em sentido formal, mas também instrumentos normativos apenas em sentido material, consoante se deduz do art. 96 do CTN.

A opção feita pelo legislador do Código Tributário Nacional é perfeitamente justificável, pois não seria razoável que se submetesse a instituição das obrigações acessórias às amarras do princípio da legalidade, exigindo sempre lei em sentido estrito para obrigar o contribuinte a prestar determinada declaração, emitir algum documento fiscal ou se abster da prática de um ato.

Apesar de a acessoriedade dos deveres instrumentais não conduzir à ideia de que tais deveres não sobrevivem sem a correspondente obrigação de pagar determinado tributo, é fato que as obrigações acessórias são instituídas “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113, § 2º, do CTN), de modo que a acessoriedade existe nesse aspecto. Essa é a lição de Machado,⁹⁰ para quem, na seara tributária, as obrigações acessórias não precisam existir se não existirem as principais, de forma que só existem em

⁸⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 33.

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 124.

função das obrigações de pagar tributo, e têm por finalidade facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos.

A despeito do necessário registro de que, por vezes, a obrigação acessória é criada sem vínculo com uma obrigação principal (como nos casos de isenção e imunidade, em que não há o dever de pagar o tributo, mas existem os deveres instrumentais, instituídos exatamente para aferir o direito ao benefício), é fato que, se as obrigações acessórias, como regra geral, objetivam viabilizar o cumprimento das obrigações principais, estas sujeitas, em regra, ao princípio da legalidade estrita, não parece razoável sujeitá-las ao princípio da legalidade estrita se possuem nitidamente esse caráter de acessoriedade.

O controle da legitimidade das obrigações acessórias não deve partir do princípio da legalidade, de resto afastado pelo Código Tributário Nacional no que tange a tais obrigações, mas sim do aspecto finalístico desses deveres, que é o de auxiliar a arrecadação e a fiscalização de tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

Com efeito, embora não sujeitas ao princípio da legalidade estrita, as obrigações acessórias somente serão legítimas se, e enquanto, forem instituídas no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

Por estarem revestidos da natureza de obrigações de fazer, não fazer e tolerar, os deveres instrumentais causam, naturalmente, embaraços à atividade econômica, de modo que o Estado não deve exigir do contribuinte mais do que o necessário para que possa bem exercer o poder de tributar, sob pena de ofensa ao princípio da proporcionalidade.

Esse é o magistério de Hugo de Brito Machado:⁹¹

Finalmente, é de se ressaltar que o legislador está sempre submetido às limitações constitucionais, de sorte que ao instituir deveres administrativos no interesse da fiscalização e da arrecadação de tributos não pode, sob pena de invalidade da norma que edita, instituir deveres que não sejam razoáveis e proporcionais. Assim, mesmo quando instituídos por lei, esses deveres administrativos somente são exigíveis nos limites da razoabilidade e da proporcionalidade, princípios constitucionais que limitam a liberdade do legislador.

Sob o prisma da finalidade, e não sob o aspecto de ter sido ou não instituída por lei em sentido estrito, é que se deve perquirir sobre a legitimidade de determinada obrigação acessória.

Noutras palavras, a instituição de determinada obrigação acessória somente será legítima quando se evidenciar que tal obrigação é indispensável para a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Mas, ainda nesses casos, é preciso que se observem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

A propósito, Tércio Sampaio Ferraz Junior⁹² preleciona que a obrigação acessória criada há de ser necessária e adequada ao controle da obrigação principal, com o que conclui que os deveres instrumentais, para que sejam validamente estabelecidos, devem observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Observados esses primados, haverá uma proibição de excesso, devendo a obrigação acessória se limitar ao suficiente para atingir os fins perseguidos.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 301.

⁹² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado, em princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 724-725.

Seguindo essa linha de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça⁹³ já teve a oportunidade de assentar que

o ente federado legiferante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida 'obrigação acessória' não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ínsitos no ordenamento jurídico. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (desprovidos do timbre da patrimonialidade), que a viabilizam. Com efeito, é cediço que, em prol do interesse público da arrecadação e da fiscalização tributária, ao ente federado legiferante atribui-se o direito de instituir obrigações que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos administrados [...]. Destarte, o ente federado competente para instituição de determinado tributo pode estabelecer deveres instrumentais a serem cumpridos até mesmo por não contribuintes, desde que constituam instrumento relevante para o pleno exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Pública Tributária, assecuratório do interesse público na arrecadação.

Em resumo, tendo em vista os conceitos de “lei” e “legislação tributária” adotados pelo Código Tributário Nacional, a instituição das obrigações acessórias não está sujeita ao princípio da legalidade estrita. Entretanto, a legitimidade desses deveres somente ocorrerá se corresponderem aos objetivos a que se destinam e se forem instituídos com observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

3.2 As obrigações acessórias e a Constituição Federal

O CTN não confunde os conceitos de “lei” e “legislação tributária”.

Para o Código, “lei” é o ato normativo, de caráter geral e abstrato, emanado pelo Poder Legislativo, que tem a aptidão de inovar a ordem jurídica.

⁹³ REsp 1116792/PB, Min. Luiz Fux, DJe 14/12/2010.

Assim, o termo “lei”, quando utilizado pelo CTN, significa o mesmo que lei em sentido estrito, isto é, lei no sentido formal e material. Já o conceito de “legislação tributária” é mais amplo e engloba tanto as leis em sentido estrito quanto as leis sem sentido amplo, isto é, os atos normativos no sentido material ou formal.

Também se constata, pelo seu art. 113, § 2º, que as obrigações acessórias são criadas pela legislação tributária, o que equivale a dizer que não estão necessariamente submetidas à legalidade estrita.

De nada adianta, porém, o CTN afastar a aplicação do princípio da legalidade às obrigações acessórias se isso não tiver respaldo na CF.

Com efeito, o ordenamento jurídico brasileiro é construído por meio de um sistema de hierarquia de normas, em que no topo da pirâmide figura a Constituição Federal, devendo os demais atos normativos inferiores nela buscar seu fundamento de validade.

Desse modo, é necessária uma análise minuciosa da questão à luz da Constituição Federal, o que exige um estudo, ainda que breve, sobre hermenêutica constitucional, sobre o poder regulamentar do Estado e sobre o alcance do princípio da legalidade no texto constitucional.

3.3 Hermenêutica constitucional

A interpretação jurídica é a atividade pela qual se busca conferir significado às normas para a sua adequada aplicação. Segundo Barroso,⁹⁴

consiste na atividade de revelar ou atribuir sentido a textos ou outros elementos normativos (como princípios implícitos, costumes, precedentes), notadamente para o fim de solucionar problemas. Trata-se de uma atividade intelectual informada por métodos, técnicas e parâmetros que procuram dar a ela legitimidade, racionalidade e controlabilidade.

Para Konrad Hesse,⁹⁵

⁹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 91.

o objetivo da interpretação é chegar ao resultado constitucionalmente 'correto' através de um procedimento racional e controlável, fundamentando esse resultado de modo igualmente racional e controlável, e criando, dessa forma, certeza e previsibilidade jurídicas, ao invés de acaso, de simples decisão por decisão.

Os métodos tradicionais de interpretação das normas jurídicas partem da leitura do texto da lei (interpretação gramatical), da sua ligação com outras normas (interpretação sistemática), do objetivo ou finalidade que se almejou com a sua instituição (interpretação teleológica) e da forma e do contexto em que foi criada (interpretação histórica).

Paulo de Barros Carvalho⁹⁶ leciona que, a propósito desses métodos tradicionais de interpretação – incluído o lógico –, a doutrina entende que

o método literal seria aquele em que o intérprete toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico, procurando colher as inferências declaratórias que são o escopo do labor interpretativo. O critério histórico-evolutivo requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei. Já o método lógico de interpretação jurídica, diz Carlos Maximiliano que consiste em diligenciar o intérprete no caminho de desvendar o sentido das expressões do direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal. O teleológico, por seu turno, tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da *ocasio legis*, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado. Por fim, o método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico, para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta.

⁹⁵ HESSE, Konrad. A Interpretação constitucional. In: _____. **Temas Fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série IDP), p. 103.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 96-97.

A interpretação do texto constitucional não é diferente, porquanto também se vale dos métodos tradicionais (gramatical, sistemático, teleológico e histórico). No entanto, a interpretação da Constituição, por ser a norma que estrutura e organiza o Estado, fundamento de validade de todas as demais, é orientada por princípios e métodos específicos. Nesse sentido, Barroso⁹⁷ pondera:

a interpretação constitucional compreende um conjunto amplo de particularidades, que a singularizam no universo da interpretação jurídica. As especificidades das normas constitucionais quanto à sua posição hierárquica, natureza da linguagem, conteúdo e dimensão política fazem com que a interpretação constitucional extrapole os limites da argumentação puramente jurídica. De fato, além das fontes convencionais, como o texto da norma e os precedentes judiciais, o intérprete constitucional deverá ter em conta considerações relacionadas à separação dos Poderes, aos valores éticos da sociedade e à moralidade pública. A moderna interpretação constitucional, sem desgarrar-se das categorias do Direito e das possibilidades e limites dos textos normativos, ultrapassa a dimensão puramente positivista da filosofia jurídica, para assimilar argumentos da filosofia moral e da filosofia política. Ideias como interpretação evolutiva, leitura moral da Constituição e interpretação pragmática se inserem nessa ordem de considerações.

O Professor Paulo Gustavo Gonet Branco⁹⁸ ressalta a insuficiência dos métodos tradicionais para a adequada interpretação da Constituição, asseverando que

a fraqueza dessa metodologia estrita está em que, enquanto as normas dos demais ramos do direito ostentam, habitualmente, alto grau de densidade normativa – vale dizer, mais precisa determinação do seu conteúdo -, a Constituição possui disposições de ‘conformação normativo-material fragmentária e fracionada. Seus preceitos contêm no essencial princípios que requerem ser previamente preenchidos e concretizados, para serem realizados no sentido de uma aplicação jurídica’. De fato, a Constituição, além de normas de índole análoga à dos ramos infraconstitucionais do Direito, está marcada, no atual momento do constitucionalismo, pela presença de normas que

⁹⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação Constitucional como Interpretação Específica*. In: _____, **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 91-92.

⁹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 104.

apenas iniciam e orientam a regulação de certos institutos, deixando em aberto, tantas vezes, o modo e a intensidade de como se dará a sua concretização por parte dos órgãos políticos. Não há coincidência, nesse aspecto, com a estrutura normativa típica das leis. A Constituição, em tantos dos seus dispositivos, assume feição de um ordenamento-marco, estipulando parâmetros e procedimentos para a ação política. Percebe-se que o método clássico não foi concebido para esses casos e se sente a necessidade de alternativas para lidar com preceitos desse cariz.

A doutrina tem elencado como princípios instrumentais de interpretação da Constituição os seguintes: princípio da supremacia da Constituição, princípio da presunção de constitucionalidade das leis, princípio da interpretação conforme a Constituição, princípio da unidade da Constituição, princípio da proporcionalidade e princípio da efetividade.

O princípio da supremacia orienta o intérprete no sentido de que a Constituição ocupa posição hierárquica acima de qualquer outra norma jurídica, devendo suas regras prevalecer sobre qualquer outro ato normativo.

Já o princípio da presunção de constitucionalidade das leis significa que, num primeiro momento, todos os atos normativos devem ser tidos como válidos perante o texto constitucional. Noutras palavras, prevalece a presunção de validade das normas hierarquicamente inferiores, o que conduz à necessidade do seu cumprimento, pelo menos até que seus efeitos sejam formalmente suspensos pelo Poder Judiciário.

Pelo princípio da interpretação conforme a Constituição, busca-se preservar o ato normativo tido por inconstitucional, atribuindo-lhe interpretação que, excluindo outras, seja compatível com o texto constitucional. Funciona concomitantemente como técnica de interpretação e mecanismo de controle de constitucionalidade.

Nesse sentido é a lição de Luís Roberto Barroso:⁹⁹

Como técnica de interpretação, o princípio impõe a juízes e tribunais que interpretem a legislação ordinária de modo a realizar, da maneira mais adequada, os valores e fins constitucionais. Vale dizer: entre interpretações possíveis, deve-se escolher a que tem mais afinidade com a Constituição. Como mecanismo de controle de constitucionalidade, a interpretação conforme a Constituição permite que o intérprete, sobretudo o tribunal constitucional, preserve a validade de uma lei que, na sua leitura mais óbvia, seria inconstitucional. Nessa hipótese, o tribunal, simultaneamente, infirma uma das interpretações possíveis, declarando-a inconstitucional, e afirma outra, que compatibiliza a norma com a Constituição. Trata-se de uma atuação 'corretiva', que importa na declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto e tem por limite as possibilidades semânticas do texto.

O princípio da unidade da Constituição impõe a harmonização das diversas normas existentes no texto constitucional, de modo que se extraia, de cada uma delas, o máximo proveito. É que, não raras vezes, identificam-se pontos de tensão entre normas constitucionais, de modo que deve o operador do direito, tendo presente a ideia de unidade da Constituição, promover interpretação que melhor preserve os bens jurídicos tutelados. Esse princípio, em determinados casos, não afasta a necessidade da realização de um juízo de ponderação entre as normas constitucionais conflitantes.

Para Paulo Gustavo Gonet Branco,¹⁰⁰ o princípio da unidade

postula que não se considere uma norma da Constituição fora do sistema em que se integra; dessa forma, evitam-se contradições entre as normas constitucionais. As soluções dos problemas constitucionais devem estar em consonância com as deliberações elementares do constituinte. [...]. Esse princípio concita o intérprete a encontrar soluções que harmonizem tensões existentes entre as várias normas constitucionais, considerando a Constituição como um todo unitário. [...]. O princípio da unidade da Constituição tem produzido julgados dignos de nota. Desse princípio, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal extraiu a inexistência de hierarquia entre as normas que compõem o texto constitucional.

⁹⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação Constitucional como Interpretação Específica*. In: _____, **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 93.

¹⁰⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 106-107.

Segundo Hesse,¹⁰¹ “aos princípios da interpretação constitucional cabe a tarefa de orientar e dirigir o processo de relacionamento, coordenação e valoração dos pontos de vista ou considerações necessárias à solução do problema”. Especificamente quanto ao princípio da unidade da Constituição, afirma que

a relação e interdependência existentes entre os distintos elementos da Constituição obrigam a que, em nenhum caso, se contemple a norma isoladamente, mas, ao contrário, sempre no conjunto em que ela deve estar situada; todas as normas constitucionais têm de ser interpretadas de tal modo que se evitem contradições com outras normas da Constituição. A única solução do problema coerente com este princípio é a que se encontre em consonância com as decisões básicas da Constituição e evite sua limitação unilateral a aspectos particulares.

O princípio da proporcionalidade também é de grande valia na interpretação das normas constitucionais. Através dele procede-se à interpretação da norma tendo em mira o objetivo constitucional a ser alcançado. Segundo Luís Roberto Barroso,¹⁰²

trata-se de um valioso instrumento de proteção dos direitos fundamentais e do interesse público, por permitir o controle da discricionariedade dos atos do Poder Público e por funcionar como a medida com que uma norma deve ser interpretada no caso concreto para a melhor realização do fim constitucional nela embutido ou decorrente do sistema. Em resumo sumário, o princípio da razoabilidade permite ao Judiciário invalidar atos legislativos ou administrativos quando: i) não haja adequação entre o fim perseguido e o instrumento empregado (adequação); ii) a medida não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo menos gravoso para chegar ao mesmo resultado (necessidade/vedação do excesso); iii) os custos superem os benefícios, ou seja, o que se perde com a medida é de maior relevo do que aquilo que se ganha (proporcionalidade em sentido estrito). O princípio pode operar, também, no sentido de permitir que o juiz gradue o peso da norma, em uma determinada incidência, de modo a não permitir que ela produza um resultado indesejado pelo sistema, fazendo assim a justiça do caso concreto.

¹⁰¹ HESSE, Konrad. A Interpretação constitucional. In: _____. **Temas Fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série IDP), p. 113.

¹⁰² BARROSO, Luís Roberto. Interpretação Constitucional como Interpretação Específica. In: _____. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 94.

Por último, o princípio da efetividade conduz à ideia de que se deve buscar a interpretação que melhor viabilize a aplicação dos preceitos constitucionais. Ainda segundo Barroso,¹⁰³

o intérprete constitucional deve ter compromisso com a efetividade da Constituição; entre interpretações alternativas e plausíveis, deverá prestigiar aquela que permita a atuação da vontade constitucional, evitando, no limite do possível, soluções que se refugiem no argumento da não autoaplicabilidade da norma ou na ocorrência de omissão do legislador.

Além dos métodos tradicionais e dos princípios instrumentais de interpretação constitucional, juristas, nacionais e estrangeiros, têm proposto novas fórmulas ou perspectivas para a hermenêutica constitucional.

Uma das perspectivas que mais têm colaborado para o desenvolvimento do estudo da hermenêutica constitucional foi proposta por Peter Häberle e parte de uma análise dos sujeitos do processo de interpretação. Defende o autor que todos os componentes da sociedade são legítimos intérpretes da Constituição, pois estão sujeitos à sua incidência, de modo que a interpretação feita pelos juízes deve se orientar, também, por aquilo que pensam os cidadãos, os grupos, as entidades, os órgãos públicos e tudo o mais que integra a sociedade.

O pensamento de Häberle,¹⁰⁴ que tem plena aplicabilidade no Brasil, pois fundado na ideia de Estado Democrático de Direito, no qual se constitui nossa República (art. 1º, da CF), pode ser sintetizado na seguinte passagem da sua obra:

Nesse sentido, permite-se colocar a questão sobre os participantes do processo da interpretação: de uma sociedade fechada dos intérpretes da Constituição para uma interpretação constitucional pela e para uma sociedade aberta (*von der*

¹⁰³ BARROSO, Luís Roberto. Interpretação Constitucional como Interpretação Específica. In: _____, **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 94.

¹⁰⁴ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002, p. 12-13.

geschlossenen Gesellschaft der Verfassungsintepreten zur Verfassungsinterpretation durch und für die offene Gesellschaft). Propõe-se, pois, a seguinte tese: no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos, não sendo possível estabelecer-se um elenco cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição. Interpretação constitucional tem sido, até agora, conscientemente, coisa de uma sociedade fechada. Dela tomam parte apenas os intérpretes jurídicos 'vinculados às corporações' (*zünftmässige Interpreten*) e aqueles participantes formais do processo constitucional. A interpretação constitucional é, em realidade, mais um elemento da sociedade aberta. Todas as potências públicas, participantes materiais do processo social, estão nela envolvidas, sendo ela, a um só tempo, elemento resultante da sociedade aberta e um elemento formador ou constituinte dessa sociedade (*weil Verfassungsinterpretation diese offene Gesellschaft immer von neuem mitkonstituiert und von ihr konstituiert wird*). Os critérios de interpretação constitucional não de ser tanto mais abertos quanto mais pluralista for a sociedade.

Também a doutrina tem apontado, como instrumento útil de interpretação, o princípio da concordância prática. Esse postulado, que está intimamente ligado ao princípio da unidade da Constituição, é importante ferramenta para a solução de conflitos entre normas constitucionais, especialmente aqueles que versam sobre direitos fundamentais.

Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁰⁵ entende que

o princípio da concordância prática tem apelo, nos casos de conflito entre normas constitucionais, quando os programas normativos de duas normas de igual valor se entrecrocaram. O critério recomenda que o alcance das normas seja comprimido até que se encontre o ponto de ajuste de cada qual segundo a importância que possuem no caso concreto. Se é esperado do intérprete que extraia o máximo efeito de uma norma constitucional, esse exercício pode vir a provocar choque com idêntica pretensão de outras normas constitucionais. Devem, então, ser conciliadas as pretensões de efetividade dessas normas, mediante o estabelecimento de limites ajustados aos casos concretos em que são chamadas a incidir. Os problemas de concordância prática surgem, sobretudo, em casos de colisão de princípios, especialmente de direitos fundamentais, em que o intérprete se vê desafiado a encontrar uma solução

¹⁰⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 109.

de harmonização máxima entre os direitos em atrito, buscando sempre que a medida de sacrifício de um deles, para uma solução justa e proporcional do caso concreto, não exceda o estritamente necessário.

Outro importante instrumento de interpretação é o princípio da força normativa da Constituição, através do qual se defende o abandono da ideia de subserviência da Constituição aos chamados fatores reais de Poder. Tem-se, assim, que a Constituição não é meramente um pedaço de papel, como defendido por Lassalle, mas constitui regramento dotado de força normativa, que se sobrepõe a qualquer circunstância.

O pensamento de Lassalle é sintetizado por Konrad Hesse¹⁰⁶ nos seguintes termos:

Segundo sua tese fundamental, questões constitucionais não são questões jurídicas, mas sim questões políticas. É que a Constituição de um país expressa as relações de poder nele dominantes: o poder militar, representado pelas Forças Armadas, o poder social, representado pelos latifundiários, o poder econômico, representado pela grande indústria e pelo grande capital, e, finalmente, ainda que não se equipare ao significado dos demais, o poder intelectual, representado pela consciência e pela cultura gerais. As relações fáticas resultantes da conjugação desses fatores constituem a força ativa determinante das leis e das instituições da sociedade, fazendo com que estas expressem, tão-somente, a correlação de forças que resulta dos fatores reais de poder. Esses fatores reais do poder formam a Constituição real do país. Esse documento chamado Constituição – a Constituição jurídica – não passa, nas palavras de Lassalle, de um pedaço de papel (*ein Stück Papier*). Sua capacidade de regular e de motivar está limitada à sua compatibilidade com a Constituição real. Do contrário, torna-se inevitável o conflito, cujo desfecho há de se verificar contra a Constituição escrita, esse pedaço de papel que terá de sucumbir diante dos fatores reais de poder dominantes no país.

Contra-pondo-se a essa ideia, Hesse¹⁰⁷ defende que

¹⁰⁶ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 9.

¹⁰⁷ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 24-25.

a Constituição jurídica está condicionada pela realidade histórica. Ela não pode ser separada da realidade concreta de seu tempo. A pretensão de eficácia da Constituição somente pode ser realizada se se levar em conta essa realidade. A Constituição jurídica não configura apenas a expressão de uma dada realidade. Graças ao elemento normativo, ela ordena e conforma a realidade política e social. As possibilidades, mas também os limites da força normativa da Constituição resultam da correção entre ser (*Sein*) e dever ser (*Sollen*). A Constituição jurídica logra conferir forma e modificação à realidade. Ela logra despertar 'a força que reside na natureza das coisas', tornando-a ativa. Ela própria converte-se em força ativa que influi e determina a realidade política e social. Essa força impõe-se de forma tanto mais efetiva quanto mais ampla for a convicção sobre a inviolabilidade da Constituição, quanto mais forte mostrar-se essa convicção entre os principais responsáveis pela vida constitucional. Portanto, a intensidade da força normativa da Constituição apresenta-se, em primeiro plano, como uma questão de vontade normativa, de vontade de Constituição (*Wille zur Verfassung*). [...]. A Constituição jurídica não significa simples pedaço de papel, tal como caracterizada por Lassalle. Ela não se afigura 'impotente para dominar, efetivamente, a distribuição de poder', tal como ensinado por Georg Jellinek e como, hodiernamente, divulgado por um naturalismo e sociologismo que se pretende cético. A Constituição não está desvinculada da realidade histórica concreta do seu tempo. Todavia, ela não está condicionada, simplesmente, por essa realidade. Em caso de eventual conflito, a Constituição não deve ser considerada, necessariamente, a parte mais fraca. Ao contrário, existem pressupostos realizáveis (*realisierbare Voraussetzungen*) que, mesmo em caso de confronto, permitem assegurar a força normativa da Constituição.

Assim, na tarefa de desvendar o sentido da norma jurídica, em especial da norma constitucional, o intérprete deve partir dos métodos clássicos, avançando sobre os princípios instrumentais de interpretação, bem como sobre as modernas teorias de hermenêutica, tudo com vistas a extrair do texto o significado mais próximo do ideal para aquele momento e circunstância.

3.4 O poder regulamentar e a Constituição Federal

O Poder Regulamentar, no direito brasileiro, confere ao Chefe do Executivo, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a possibilidade de expedir atos normativos, gerais e abstratos, desprovidos de caráter inovador, para viabilizar a execução das leis.

Está previsto no art. 84, inciso IV, da Constituição Federal como uma competência privativa do Presidente da República para “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”.

Segundo Hely Lopes Meirelles,¹⁰⁸ o poder regulamentar é a faculdade que os Chefes do Executivo possuem de explicitar a lei para a sua correta execução, o que se dá mediante a edição de decretos regulamentadores. Lembra que tal poder é inerente e privativo do Chefe do Executivo, conforme dispõe o art. 84, IV, da Constituição, sendo, por essa razão, indelegável.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro,¹⁰⁹ que prefere chamá-lo de poder normativo, afirma que pode ser definido como o poder que cabe aos Chefes do Executivo, nas três esferas (federal, estadual e municipal), de editar normas complementares à lei, para a sua fiel execução.

Para José dos Santos Carvalho Filho,¹¹⁰ o poder regulamentar é a prerrogativa conferida à Administração Pública de editar atos gerais para complementar as leis e, com isso, viabilizar a sua efetiva aplicação. Adverte que a prerrogativa é apenas para complementar a lei, nunca para alterá-la a pretexto de a estar regulamentando, de modo que, extrapolada essa prerrogativa, haverá abuso de poder regulamentar, o que autoriza o Congresso, em virtude da invasão da sua competência legislativa, a sustar, com fulcro no art. 49, V, da CF, atos normativos editados fora dos limites do poder de regulamentação.

Diogenes Gasparini¹¹¹ compreende o poder regulamentar como a competência que alguns agentes públicos têm para editar atos normativos, denominados regulamentos, compatíveis com a lei e cujo objetivo seja unicamente explicitá-la para a sua boa execução. Define-o, portanto, como “a atribuição privativa do Chefe do Poder Executivo para, mediante decreto,

¹⁰⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 131.

¹⁰⁹ ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 102.

¹¹⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 24 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 52.

¹¹¹ GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 172-172.

expedir atos normativos, chamados regulamentos, compatíveis com a lei e visando desenvolvê-la”.

Já Celso Antônio Bandeira de Mello¹¹² define o poder regulamentar a partir do conceito de regulamento. Para ele,

pode-se conceituar o regulamento em nosso Direito como ato geral e (de regra) abstrato, de competência privativa do Chefe do Poder Executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução de lei cuja aplicação demande atuação da Administração Pública. [...]. Com efeito, os dispositivos constitucionais caracterizadores do princípio da legalidade no Brasil impõem ao regulamento o caráter que se lhe assinalou, qual seja, o de ato estritamente subordinado, isto é, meramente subalterno e, ademais, dependente de lei. Logo, com a ressalva acima feita, entre nós, só podem existir regulamentos conhecidos no Direito alienígena como ‘regulamentos executivos’. Daí que, em nosso sistema, de direito, a função do regulamento é muito modesta.

O Poder regulamentar, no ordenamento jurídico brasileiro, assume o importante papel de viabilizar a execução das leis. Está adstrito e subordinado às leis, não lhe sendo dado inovar a ordem jurídica, pois, no Brasil, essa tarefa cabe somente à lei, assim entendida como o ato normativo, de caráter geral e abstrato, emanado do Poder Legislativo.

Nota-se, então, que, apesar de importante, o poder regulamentar é bastante limitado e circunscrito, porquanto visa promover a fiel execução das leis, de modo que deve sempre estar sujeito ao princípio da legalidade.

Com efeito, não se admite, no Brasil, respeitadas as posições contrárias, os chamados regulamentos autônomos, que são aqueles dotados da capacidade de inovar o ordenamento jurídico.

¹¹²BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 317-318.

Esse é o pensamento de Marçal Justen Filho:¹¹³

Os regulamentos autônomos são aqueles desvinculados de uma lei. O regulamento autônomo encontra seu fundamento de validade diretamente na Constituição, de modo a dispensar a existência de uma lei. Por meio de um regulamento autônomo, são criados direitos e obrigações sem a prévia existência de lei. A adoção de um regulamento autônomo significa que o Poder Executivo inova a ordem jurídica. O pensamento jurídico majoritário nega a possibilidade de existência de regulamento autônomo no direito brasileiro, mas o tema continua a despertar dúvidas. [...]. É pacífico o entendimento de que o regulamento não pode infringir a lei. O regulamento tem hierarquia normativa inferior ao da lei, de modo que a contradição com a norma legal acarreta a invalidade do dispositivo nele contido. Nenhum doutrinador defende a tese de que uma norma legal poderia ser derogada por meio de dispositivo regulamentar.

José dos Santos Carvalho Filho¹¹⁴ também nega a existência, no direito brasileiro, dos regulamentos autônomos. Assevera que não há respaldo, na Constituição vigente, para se admitir a edição e regulamentos autônomos, pois ao Poder Executivo foi apenas conferido o poder regulamentar derivado, o qual, para ser exercido, pressupõe lei editada pelo parlamento que necessite, para sua aplicação, de detalhamento, o que se faz mediante decretos regulamentares.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro,¹¹⁵ após estabelecer que o regulamento pode ser de execução ou autônomo, pondera que o direito brasileiro não admite o último. Afirma que o direito pátrio somente conhece a figura do regulamento de execução, de competência do Chefe do Executivo, cuja previsão está no art. 84, IV, da Constituição, o qual não pode transbordar os limites da lei, tendo por finalidade viabilizar a sua fiel execução, sob pena de invalidade por invasão da competência legislativa do parlamento.

¹¹³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 199-202.

¹¹⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 24 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 58.

¹¹⁵ ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 102-103.

Conclui que o regulamento de execução

não pode estabelecer normas contra *legem* ou *ultra legem*. Ele não pode inovar na ordem jurídica, criando direitos, obrigações, proibições, medidas punitivas, até porque ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, conforme art. 5º, II, da Constituição; ele tem que se limitar a estabelecer normas sobre a forma como a lei vai ser cumprida pela Administração. O regulamento autônomo ou independente inova na ordem jurídica, porque estabelece normas sobre matérias não disciplinadas em lei; ele não completa nem desenvolve nenhuma lei prévia. [...]. No direito brasileiro, a Constituição de 1988 limitou consideravelmente o poder regulamentar, não deixando espaço para os regulamentos autônomos [...].

Celso Antônio Bandeira de Mello,¹¹⁶ por seu turno, coloca a questão do limite do poder regulamentar em face do princípio da legalidade em precisos termos. Afirma o autor:

O Texto Constitucional brasileiro, em seu art. 5º, II, expressamente estatui que: 'Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei'. Note-se que o preceptivo não diz 'decreto', 'regulamento', 'portaria', 'resolução' ou quejandos. Exige lei para que o Poder Público possa impor obrigações aos administrados. É que a Constituição brasileira, seguindo tradição já antiga, firmada por suas antecedentes republicanas, não quis tolerar que o Executivo, valendo-se de regulamento, pudesse, por si mesmo, interferir com a liberdade ou a propriedade das pessoas. Em estrita harmonia com o art. 5º, II, precitado, e travando um quadro cerrado dentro do qual se há de circunscrever a Administração, com todos os seus órgãos e auxiliares personalizados, o art. 84, IV, delimita, então, o sentido da competência regulamentar do Chefe do Poder Executivo ao estabelecer que ao Presidente da República compete 'sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução'. Nisto se revela que a função regulamentar, no Brasil, cinge-se exclusivamente à produção destes atos normativos que sejam requeridos para 'fiel execução' da lei. Ou seja: entre nós, então, como se disse, não há lugar senão para os regulamentos que a doutrina estrangeira designa como 'executivos'. [...]. Em suma: consagra-se, em nosso Direito Constitucional, a aplicação plena, cabal, do chamado princípio da legalidade, tomado em sua verdadeira e completa extensão.

¹¹⁶BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 318-319.

Seguindo a mesma linha doutrinária até aqui exposta, Diogenes Gasparini¹¹⁷ sujeita o poder regulamentar ao princípio da legalidade. Pontua que o direito positivo brasileiro somente admite o regulamento de execução, que é aquele destinado à fiel execução da lei, nos moldes prescritos pelo art. 84, IV, da Constituição da República. Continua explicitando que, a teor do art. 5º, II, da CF, o regulamento de execução não é lei em sentido estrito, de modo que não pode inovar na ordem jurídica, isto é, a ele é vedado criar direito novo, o que somente a lei em sentido formal e material pode validamente fazer.

O que se disse até aqui não é invalidado pela nova redação dada ao art. 84, VI, da Constituição, pela Emenda 32/2001, que conferiu ao Presidente da República a possibilidade de, mediante decreto, dispor sobre “organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos” e “extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos”.

Isso porque, nesse dispositivo, o legislador constituinte reformador, de forma pontual, tão somente conferiu maior liberdade ao Chefe do Poder Executivo para dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, não se podendo entrever, sob esta perspectiva, a introdução, em nosso ordenamento jurídico, dos chamados regulamentos autônomos, que, pela doutrina tradicional, têm abrangência e limites muito maiores.

Pertinente, a esse propósito, a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello,¹¹⁸ para quem o regulamento previsto no art. 84, IV, da CF confere poderes circunscritos ao Chefe do Executivo, porquanto ele não pode, por meio de decretos, inovar na ordem jurídica, sob pena de invasão da competência do Poder Legislativo. Os decretos servem, tão somente, para promover a fiel execução da lei, conforme está expresso na própria Magna Carta, não lhes sendo lícito desbordar dos limites traçados pela lei, seja ampliando direitos, seja restringindo-os.

Firmada a diretriz de que o poder regulamentar, no direito brasileiro, é limitado e circunscrito, somente podendo ser utilizado para viabilizar a fiel

¹¹⁷ GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 175.

¹¹⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 316-317.

execução da lei, conforme está expresso no art. 84, IV, da Constituição Federal, importa verificar do que se pode ocupar o regulamento.

Noutras palavras, estando o poder regulamentar sujeito ao princípio da legalidade, cabe perquirir o que dele se pode esperar, isto é, dentro de quais limites pode ser validamente exercido.

A essa indagação Celso Antônio Bandeira de Mello¹¹⁹ responde que

ao regulamento desassiste incluir no sistema positivo qualquer regra geradora de direito ou obrigação novos. Nem favor nem restrição que já não se contenham previamente na lei regulamentada podem ser agregados pelo regulamento. Há inovação proibida sempre que seja impossível afirmar-se que aquele específico direito, dever, obrigação, limitação ou restrição já estavam estatuídos e identificados na lei regulamentada. Ou, reversamente: há inovação proibida quando se possa afirmar que aquele específico direito, dever, obrigação, limitação ou restrição incidentes sobre alguém não estavam já estatuídos e identificados na lei regulamentada. A identificação não necessita ser absoluta, mas deve ser suficiente para que se reconheçam as condições básicas de sua existência em vista de seus pressupostos, estabelecidos na lei e nas finalidades que ela protege. É, pois, à lei, e não ao regulamento, que compete indicar as condições de aquisição ou restrição do direito. Ao regulamento só pode assistir, à vista das condições preestabelecidas, a especificação delas.

Mais adiante, o autor resume o objeto da competência regulamentar, afirmando que

os regulamentos serão compatíveis com o princípio da legalidade quando, no interior das possibilidades comportadas pelo enunciado legal, os preceptivos regulamentares serve a um dos seguintes propósitos: (I) limitar a discricionariedade administrativa, seja para (a) dispor sobre o *modus procedendi* da Administração nas relações que necessariamente surdirão entre ela e os administrados por ocasião da execução da lei; (b) caracterizar fatos, situações ou comportamentos enunciados na lei mediante conceitos vagos cuja determinação mais precisa deva ser embasada em índices, fatores ou elementos configurados a partir de critérios ou avaliações técnicas segundo padrões uniformes para garantia do princípio da igualdade e da segurança jurídica; (II) decompor analiticamente o conteúdo de conceitos sintéticos, mediante simples discriminação integral do que neles se contém.

¹¹⁹BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 329-340.

Observe-se que esse entendimento pode levar, numa leitura apressada, à equivocada conclusão de que é vedado ao regulamento criar deveres ou obrigações não elencados de forma exaustiva e taxativa na lei.

Em verdade, o que está proibido é a inovação sem respaldo em lei, isto é, aquela que não objetiva proporcionar a fiel execução da lei. Ao contrário, se o regulamento, ainda que criando deveres não previstos objetivamente na lei, tiver a finalidade de viabilizar direitos ou obrigações estabelecidas na lei, ou seja, promover a sua fiel execução, não afrontará o princípio da legalidade.

Uma das formas de se visualizar a adequação do regulamento ao princípio da legalidade parte da análise do dever nele previsto. Se tal dever é instituído com vistas a propiciar a execução da lei, sendo dela dependente, isto é, se o dever é previsto como uma decorrência necessária da lei, para que possa ser aplicada, então não haverá vício de inconstitucionalidade no regulamento. Por outro lado, se o dever criado não tem vinculação com o que prescreve a lei, a ela não servindo, ou, em outras palavras, se sobreviver independentemente da lei, então será obrigação nova, que só por lei poderia ter sido estabelecida.

Exemplifique-se com uma lei que institui uma gratificação em benefício do servidor público que possua determinada qualificação, como especialização, mestrado ou doutorado (gratificação de titulação). Essa lei estabelece os percentuais da gratificação, a depender do título, bem como sua base de cálculo, porém não prevê a obrigação de o servidor apresentar o título, quando do requerimento de pagamento. Se tal obrigação vier estampada em regulamento, não haverá que se falar em ilegalidade, pois tal exigência, nesse caso, serve unicamente para viabilizar a execução da lei. Por outro lado, se o dever de apresentar o título vier acompanhado da exigência de que seja relativo a determinada área da ciência, sem que a lei tenha feito tal previsão, será obrigação nova, que só por lei poderá ser estabelecida.

Para que o regulamento possa validamente instituir determinado dever, não é necessário que esse dever esteja identificado na lei de forma clara, até mesmo porque, se assim fosse, não haveria necessidade do regulamento. É preciso que ele tenha correlação com o que está previsto na lei e sirva à sua fiel execução.

Levar ao extremo o entendimento de que ao regulamento é vedado criar obrigações novas, que não tenham sido taxativamente previstas na lei, significa amesquinhar e declarar a inutilidade desse ato normativo.

Esse vem sendo o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça,¹²⁰ o qual, em julgado que analisava decreto estadual que criava obrigações acessórias, reconheceu a sua legalidade enquanto ato normativo destinado a viabilizar a fiel execução de lei. Asseverou aquela Corte Superior que

o Decreto 11.803/2005, emitido pelo Estado do Mato Grosso do Sul, instituiu uma série de obrigações tributárias acessórias, com o objetivo de tornar eficaz o procedimento de fiscalização da efetiva exportação ou não exportação das mercadorias destinadas ao exterior, com o objetivo de assegurar que a imunidade tributária constitucional seja aplicada com absoluta segurança e legalidade. Não se identifica a apontada ilegalidade nesse ato legislativo. Ao contrário, é a própria Constituição Federal que estabelece a competência do Estado para instituir o ICMS (art. 155, II), sendo consequência legal de direito que esse mesmo Estado seja responsável pela emissão de regras legais que se aplicam ao tributo, nos termos do prescrito no art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional. Não se caracteriza a apontada violação do art. 3º da LC 87/96, que isenta do ICMS as operações e procedimentos de transporte afetos à mercadorias destinadas à exportação, isso porque o Decreto instituído pelo Estado do Mato Grosso do Sul não afasta ou impede a aplicação de tal isenção/imunidade, mas cria mecanismos administrativos (obrigações tributárias acessórias) que objetivam atestar a efetiva concretização da operação de exportação, de forma a evitar que, eventualmente, seja aplicado o favor fiscal em referência a operações de compra/venda realizadas apenas no âmbito interno (RMS 21789/MS, Rel. Min. José Delgado, DJ 26/10/2006).

Desse modo, se as disposições do regulamento, mesmo criando novas obrigações, se limitam a possibilitar a execução da lei, e desde que respeitem os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, não haverá ofensa ao princípio da legalidade. Caso contrário, se extrapolarem o poder regulamentar, deverão ser sustadas pelo Congresso Nacional, na forma do art. 49, V, da Constituição.

¹²⁰ RMS 27476/MS, Min. Francisco Falcão, DJe 17/11/2008.

3.5 As obrigações acessórias e o art. 5º, II, da CF

O art. 5º, II, da Constituição estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Uma análise rápida, superficial e isolada da norma levaria à inexorável conclusão de que a criação das obrigações acessórias, também conhecidas como deveres instrumentais, somente pode ocorrer, em face do texto constitucional, por meio de lei em sentido estrito.

Assim, apesar de o Código Tributário Nacional dispor que a criação das obrigações acessórias se dá por intermédio da legislação tributária, conceito que, como vimos, é diferente de lei, pois engloba, além desta, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares (art. 96 do CTN), haveria incompatibilidade da previsão do Código com a Constituição, de modo que prevaleceria a exigência de lei para o trato dos deveres instrumentais.

Essa, aliás, é a conclusão a que chegaram vários autores importantes no cenário jurídico brasileiro.

Nesse sentido, cite-se, por todos, a lição de Roque Antônio Carrazza:¹²¹

Permitimo-nos dissentir dos opinados juristas que apregoam que o regulamento pode ensejar deveres instrumentais, por estarmos convencidos que a tese atrita, às abertas e publicadas, com o princípio da legalidade, que domina e informa nosso direito. [...]. Buscando a coerência com relação às premissas que adotamos, vemos que o regulamento existe para tornar efetivo o cumprimento do dever instrumental criado pela lei. Nada mais. Assim, se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais é o regulamento que irá dizer qual o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos e qual a forma de preenche-los, de molde a facilitar-lhes o manuseio. [...]. A doutrina, marchando dócil na alheta dos estudiosos alienígenas, disseminou o falso postulado científico de que o regulamento tudo pode, em especial no que toca aos deveres instrumentais. Com tal concepção, divulgada sem espírito crítico, o instituto em exame se hipertrofiou, ganhando dimensões de verdadeira lei. E a erronia mais se agiganta num

¹²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 44-47.

país como o nosso, em que o Poder Executivo está sempre propenso a engolfar os demais. [...]. Baste, pois, para darmos fecho a este raciocínio, deixemos remarcado que o regulamento não pode criar deveres instrumentais tributários.

A questão, no entanto, deve ser tratada à luz do poder regulamentar do Poder Executivo e do princípio da legalidade tributária, previstos, respectivamente, nos arts. 84, IV, e 150, I, da Constituição Federal de 1988.

3.6 Obrigação acessória e poder regulamentar

Apesar de a Constituição impor a observância do princípio da legalidade, ela também confere ao Chefe do Poder Executivo a possibilidade de expedir decretos para a fiel execução da lei (poder regulamentar).

O princípio da unidade da Constituição, como instrumento de interpretação, exige que as normas contidas nos arts. 5º, II, e 84, IV, sejam compatibilizadas, de modo a delas se extrair a máxima efetividade.

No campo tributário, uma das formas em que essa compatibilidade se realiza é afastando a exigência de lei para a criação de deveres instrumentais para admitir que tal possa ser feito por regulamentos.

A obrigação tributária, segundo o CTN, é principal ou acessória. A primeira corresponde ao dever de pagar tributos. A segunda constitui-se em prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos (art. 113).

Apesar de a acessoriedade aqui significar o mesmo que no do Direito Privado, no sentido de vinculação entre a obrigação principal e a acessória, é fato que as últimas são instituídas “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Sob esse prisma, a obrigação acessória é instituída sempre para servir à obrigação principal, isto é, para viabilizar o cumprimento do dever de pagar o tributo.

O caráter instrumental das obrigações acessórias é acentuado por Roque Antonio Carrazza,¹²² que ensina que a criação de tais obrigações, além de ter que guardar necessária correlação com o respectivo tributo, somente pode ser feita pela pessoa política com competência tributária para exigir a exação. Segundo o autor, o ente tributante só pode criar obrigações acessórias pertinentes os tributos compreendidos no âmbito da sua competência tributária.

A obrigação principal está sujeita ao princípio da legalidade, de sorte que a instituição do tributo é sempre dependente de lei em sentido estrito. Essa lei deverá dispor sobre todos os aspectos da regra-matriz de incidência, não cabendo ao regulamento completar a obra do legislador ou lhe dar contornos diferentes daqueles existentes na lei.

Tem aplicação aqui, portanto, em toda a sua plenitude, o princípio da legalidade insculpido no art. 5º, II, da Constituição.

Com a instituição do tributo, abre-se, para o Chefe do Executivo, a possibilidade de expedir regulamentos para a fiel execução da lei. Essa faculdade, prerrogativa, ou dever, como preferem alguns, é essencial porque, em alguns casos, dado seu caráter de generalidade e abstração, não é possível que a lei se ocupe de tudo o que seja necessário para sua plena aplicação.

Veja-se, então, que, apesar de o cerne, do núcleo da obrigação principal, que é o dever de pagar tributo, já estar delineado pela lei, a Constituição confere ao Chefe do Poder Executivo, sem ofensa ao princípio da legalidade, o direito de expedir atos normativos para possibilitar a execução da lei.

A execução das leis tributárias depende, em quase todos os casos, do fornecimento de informações por parte dos contribuintes.

Muitas dessas informações não são exigidas diretamente pela lei, mas decorrem de atos normativos hierarquicamente inferiores. Esse dever de prestar informações (obrigação acessória), por visar a execução da lei, pode validamente ser instituído por meio do exercício do poder regulamentar.

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 557.

Ricardo Lodi Ribeiro¹²³ defende que

a imposição desses deveres instrumentais seja submetida à legalidade em sentido amplo, uma vez que a matéria, além de não constar da reserva legal do referido dispositivo legal, é atribuída à legislação tributária pelo art. 113, § 2º, do CTN. Como estabelece o art. 96 do CTN, a expressão legislação tributária engloba não só a lei em sentido formal, mas também os tratados internacionais e o regulamento. Nessa seara, adota-se o mesmo figurino definido na legalidade administrativa. A lei confere uma habilitação a uma autoridade administrativa, que irá determinar a obrigação instrumental, seguindo as diretrizes traçadas pelo legislador.

Não se deve exigir, portanto, a edição de lei em sentido estrito para instituir o dever de preencher determinado livro fiscal, de entregar determinada declaração ou, ainda, de emitir um dado documento fiscal. Todas essas obrigações acessórias, enquanto criadas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, não estão sujeitas ao princípio da legalidade. São instituídas com a finalidade de viabilizar a execução da lei e, por esse motivo, estão compreendidas no poder regulamentar do Chefe do Executivo.

José dos Santos Carvalho Filho,¹²⁴ sobre os limites do poder regulamentar, entende que as obrigações subsidiárias, equivalentes às acessórias no campo tributário, podem ser criadas por meio de regulamento, desde que estejam vinculadas às obrigações primárias, correspondentes às principais na esfera tributária.

¹²³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 113.

¹²⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 24 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 54-55.

Afirma o autor que

ao poder regulamentar não cabe contrariar a lei (*contra legem*), pena de sofrer invalidação. Seu exercício somente pode dar-se *secundum legem*, ou seja, em conformidade com o conteúdo da lei e nos limites que esta impuser. Decorre daí que não podem os atos formalizadores criar direitos e obrigações, porque tal é vedado num dos postulados fundamentais que norteiam nosso sistema jurídico: 'ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei' (art. 5º, II, CF). É legítima, porém, a fixação de obrigações subsidiárias (ou derivadas) – diversas das obrigações primárias (ou originárias) contidas na lei – nas quais também se encontra imposição de certa conduta dirigida ao administrado. Constitui, no entanto, requisito de validade de tais obrigações sua necessária adequação às obrigações legais. Inobservado esse requisito, são inválidas as normas que as preveem e, em consequência, as próprias obrigações. Se, por exemplo, a lei concede algum benefício mediante a comprovação de determinado fato jurídico, pode o ato regulamentar indicar quais documentos o interessado estará obrigado a apresentar. Esta obrigação probatória é derivada e legítima por estar amparada na lei. O que é vedado e claramente ilegal é a exigência de obrigações derivadas impertinentes ou desnecessárias em relação à obrigação legal; neste caso, haveria vulneração direta ao princípio da proporcionalidade e ofensa indireta ao princípio da reserva legal, previsto, como vimos, no art. 5º, II, da CF.

Semelhante pensamento é defendido por Hugo de Brito Machado,¹²⁵ o qual lembra que as obrigações acessórias têm sempre caráter instrumental e, justamente em razão disso, podem validamente ser instituídas por meio de regulamentos, haja vista que a Constituição Federal atribuiu aos Chefes dos Poderes Executivos, nas esferas federal, estadual e municipal, a faculdade de editar regulamentos para completar e lei, isto é, para promover a sua fiel execução. Assim, segundo o autor, se as obrigações acessórias são instrumentais em relação às principais, estas dependentes de lei em sentido formal, não há óbice a que sejam criadas por atos normativos infralegais, desde que não percam o objetivo de facilitar a fiscalização e a arrecadação de tributos.

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Fato Gerador da Obrigação Acessória. **RDDT**, n. 96, p. 32-33.

E arremata afirmando que, “como a obrigação acessória é apenas um meio, ou instrumento destinado a controlar o cumprimento da obrigação principal, ao instituí-la o regulamento está simplesmente criando condições para fiel execução da lei que instituiu a obrigação principal”.

Ensina Alberto Xavier,¹²⁶ ainda sob a égide da Constituição anterior, o seguinte:

Concordamos em que o Direito Constitucional brasileiro apenas acolhe a figura do regulamento de execução (*secundum legem*), não admitindo os chamados regulamentos independentes ou autônomos (*praeter legem*). Mas não vamos ao ponto de entender que a reserva de lei do § 2º do art. 153 imponha limites tão estreitos à ‘execução’ regulamentar das leis que lhes vede qualquer capacidade inovadora no que tange à criação de deveres e obrigações. ‘Execução’ não é necessariamente ‘reprodução’. [...]. Em nossa opinião, é necessária a existência de uma lei formal que explícita ou implicitamente autorize o Poder Executivo a regulamentar os aspectos instrumentais do fenômeno tributário. Desde porém que tal título de legitimação exista, o regulamento pode criar poderes e deveres instrumentais sem com isso perder o caráter de ‘fiel execução da lei’, na medida em que visa precisamente assegurar a sua eficácia prática.

Novamente, Hugo de Brito Machado¹²⁷ pondera que, apesar de vários doutrinadores defenderem a sujeição das obrigações tributárias acessórias ao princípio da legalidade, o que, por certo, daria maior proteção ao contribuinte, tal compreensão não se sustenta ante o que dispõem o Código Tributário Nacional e a Constituição da República, revelando-se, em verdade, evidente exagero, porque, se a cláusula do art. 5º, II, da CF – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei – tivesse alcance absoluto, “seriam totalmente inúteis todas as prescrições normativas infralegais de tal sorte que poderiam ser atirados na cesta de lixo todos os regulamentos, portarias, e tantos outros atos normativos, sem que isto qualquer falta fizesse ao ordenamento jurídico”.

¹²⁶ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 29-33.

¹²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 299-300.

E prossegue reiterando que, para a compreensão da ideia de que as obrigações acessórias não estão sujeitas à legalidade estrita, é necessário entender que tais obrigações possuem natureza meramente instrumental, não existindo por si mesmas, sendo subordinadas à existência de uma obrigação principal, esta sim dependente de lei em sentido formal e material para a sua criação. Assim, ante essa natureza acessória e instrumental, as obrigações tributárias acessórias podem validamente ser instituídas por regulamentos, já que a função dessa espécie de ato normativo é justamente promover a fiel execução da lei. Desse modo, o decreto certamente cria algum tipo de obrigação, a exemplo das instrumentais, cuja finalidade é tornar a lei aplicável. Do contrário, não haveria razão para existir.

Presentes a ideia de acessoriedade dos deveres instrumentais e os limites da competência regulamentar, não há óbice a que os regulamentos instituem obrigações acessórias, cuja constitucionalidade haverá de ser sempre confrontada sob a perspectiva dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

3.7 Legalidade tributária e as obrigações acessórias

O princípio da legalidade tributária está estampado no art. 150, inciso I, da Constituição da República, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Humberto Ávila¹²⁸ ensina que o art. 150, I, da CF exige a edição de lei, ordinária na maioria dos casos, para a instituição ou majoração de tributos.

Sobre a legalidade tributária, Paulo de Barros Carvalho¹²⁹ pontua que há a existência genérica do princípio da legalidade no art. 5º, II, da CF e há, para o direito tributário, uma previsão específica no art. 150, I, da Constituição, segundo o qual a criação ou o aumento de tributos estão sujeitos à edição de lei em sentido estrito.

¹²⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 121-122.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 155.

Para Roque Antonio Carrazza,¹³⁰ o princípio da legalidade, contido no art. 5º, II, da Constituição, teve sua intensidade reforçada no âmbito tributário com a previsão específica do art. 150, I, da CF, que exige a sua observância na instituição e na majoração dos tributos.

Segundo Samantha Meyer-Pflug¹³¹

no Direito Tributário, tendo em vista a relevância da matéria, o Texto Constitucional reforça o princípio da legalidade para a criação e majoração de tributos [...]. O princípio da legalidade está a vedar a instituição ou majoração de tributo sem a prévia autorização legislativa, ou seja, a criação ou aumento de tributos deve ser feita por meio de lei. [...]. O princípio da legalidade acaba por gerar um direito público subjetivo ao cidadão de exigir que a criação ou aumento de qualquer tributo só possa ocorrer por intermédio de lei aprovada pelos representantes do povo eleitos pelo voto direto, secreto e universal.

José Souto Maior Borges¹³² também reconhece, no art. 150, I, da Constituição, o princípio da legalidade tributária. Acrescenta o autor que se sujeita a esse princípio, também, o poder de isentar. Para ele,

o princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não tem eficácia apenas sob o aspecto positivo do estabelecimento de tributos mas também sob o prisma negativo da exoneração fiscal, porque, se inexistente tributo sem que a lei o institua, tampouco existe isenção tributária sem lei que a determine. Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar. Neste sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar. Existe uma conexão necessária entre o regime jurídico-material da tributação e o das isenções. O princípio da legalidade atua como um elo, interligando a disciplina das isenções e da tributação.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 260.

¹³¹ MEYER-PFLUG, Samantha. do princípio da legalidade e da tipicidade. In: **Curso de direito tributário**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 148-149.

¹³² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 38.

Confirma esse entendimento o § 6º do art. 150 da Constituição, segundo o qual “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

A origem mais remota do princípio da legalidade tributária está na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, em que se exigia o prévio consentimento dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*). Nesse sentido, assevera José Osvaldo Casás:¹³³

O princípio de reserva de lei tributária, também denominado princípio de legalidade, constitui uma regra de Direito Constitucional Tributário universalmente adotada pelos ordenamentos jurídicos contemporâneos. Segundo ele exige-se que para a sanção de leis tributárias intervenham necessariamente os órgãos depositários da vontade geral, seja qual for sua denominação e forma de funcionamento, o que virá a ser dado pela tradição institucional e o tipo de organização política adotada (Cortes, Parlamento, Assembléia Geral, Congresso, Legislatura, etc.). Em geral, vincula-se o princípio ao consentimento oferecido pelos súditos aos monarcas para o estabelecimento de impostos extraordinários a partir da alvorada da Baixa Idade Média, sendo um lugar comum estabelecer sua origem na Carta Magna de 15 de junho de 1215, extraída pelos barões da Inglaterra do rei João Sem Terra. De qualquer modo, sob forma contemporânea e, inclusive, com anterioridade, existem referências históricas da implantação da prática na Península Ibérica.

Esse também é o ensinamento de Aliomar Baleeiro:¹³⁴

O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária. O mais

¹³³ CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no direito tributário. Tradução e Revisão Edson Bini e Nelson Souza Neto. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 298.

¹³⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Forense, 2007, p. 90.

universal desses princípios, o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula '*no taxation without representation*', enfim, o direito de os contribuintes consentirem – e só eles – pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos. As Constituições, desde a independência americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato da competência privativa dos Parlamentos.

No Brasil, o princípio da legalidade, no campo tributário, como exigência de lei para a cobrança de tributos, sempre esteve presente, conforme relato histórico feito por Hugo de Brito Machado:¹³⁵

Em todas as Constituições brasileiras o princípio da legalidade está de algum modo presente. Já a Constituição do Império o registrava, em seu art. 171, e o Ato Adicional de 1834 o estendeu às áreas provinciais, atribuindo às Assembleias Legislativas das Províncias competência para estabelecer os impostos locais. Na Constituição de 1891 estava o princípio assim enunciado: 'Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize' (art. 72, § 30).

Na Constituição de 1934 estava também o princípio, embora não consagrado como garantia individual, mas claramente configurado na regra que vedava à União, aos Estados e aos Municípios 'cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize' (art. 17, VII).

A Constituição de 1937 foi a única que não o enunciou explícita e diretamente. Entretanto, mesmo assim pode ser nela encontrado na regra que dá ao Presidente da República o poder de expedir decretos-leis sobre as matérias da competência legislativa da União e coloca entre as ressalvas a matéria pertinente a impostos (art. 13).

Na Constituição de 1946 o princípio da legalidade aparece plenamente, colocado entre os direitos e garantias individuais, em dispositivo segundo o qual 'nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça' (art. 141, § 34). Com a Emenda Constitucional 18/1965 (art. 2º, I) o princípio foi mantido com ressalvas. Assim, os impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação) e o imposto sobre operações financeiras podiam ter suas alíquotas e bases de cálculo alteradas, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, por ato do Poder Executivo (EC 18/1965, arts. 7º, § 1º, e 14, § 1º).

A Constituição de 1967 – que regulou pela primeira vez em capítulo específico o sistema tributário, incorporando normas

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 202-204.

da Emenda Constitucional 18/1965 – estabeleceu como limitação constitucional da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios o princípio da legalidade, ao dispor que a tais pessoas é vedado instituir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça, ressalvados os casos nela previstos (art. 20, I). Tais ressalvas dizem respeito aos impostos sobre o comércio exterior e ao imposto sobre operações financeiras, relativamente aos quais tinha o Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas e bases de cálculo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei (CF/1967, art. 22, § 2º), pelas razões que adiante examinaremos. Além disto, reproduziu, entre os direitos e garantias individuais, o dispositivo da Constituição de 1946 segundo o qual nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça (CF/1967, art. 150, § 2º).

A Emenda Constitucional 1/1969 manteve o dispositivo vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, com as ressalvas nela previstas, as quais – reguladas, agora, mediante técnica legislativa diversa, eis que mencionadas nos próprios dispositivos definidores da competência da União – passaram a abranger, além dos impostos sobre o comércio exterior, o imposto sobre produtos industrializados (CF/1969, art. 21, I, II e V), deixando, todavia, de abranger o imposto sobre operações financeiras (art. 21, VI). Manteve, outrossim, entre os direitos e garantias individuais o dispositivo pelo qual nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça (art. 153, § 2º).

Observe-se que, desde a sua origem mais distante, passando por toda a história do constitucionalismo brasileiro, o princípio da legalidade tributária teve sua conotação marcada pela necessidade de prévia autorização legislativa para a cobrança de tributos (obrigação principal).

Não se preocuparam as Constituições anteriores, nem mesmo a atual, pelo menos em dispositivo de específica aplicação ao campo tributário, em assegurar que também as obrigações acessórias fossem instituídas mediante lei.

Isso decorre da circunstância de que o cerne da proteção está voltado à necessidade de se garantir segurança no que toca à exigência do tributo em si considerado, isto é, da obrigação principal.

As obrigações acessórias gravitam em torno da obrigação principal, e delas são dependentes, servindo apenas para possibilitar a operacionalização da lei tributária.

Não se pretende, aqui, desenvolver a ideia de que às obrigações acessórias ter-se-ia que aplicar, por força de um tipo de especialidade normativa, a regra do art. 150, I, em detrimento daquela contida no art. 5º, II, da Constituição, de modo a afastar a exigência de lei para a sua criação.

Contudo, não se pode ignorar a existência, na Constituição, de um princípio da legalidade específico em matéria tributária (art. 150, I), o qual também deve orientar o intérprete, tal como o faz o princípio geral previsto no art. 5º, II.

A doutrina que vislumbra, na Constituição, a submissão das obrigações acessórias ao princípio da legalidade, é feita sem considerar que, no campo tributário, essas obrigações são meras decorrências do dever de pagar tributos, este, sim, sujeito à legalidade estrita. Os deveres instrumentais, já o disse o art. 113, § 2º, do CTN, são criados “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Sob a perspectiva da acessoriedade é que as obrigações acessórias devem ser examinadas, a fim de, enquanto presente tal característica, compreendê-las como deveres instituídos pela legislação para viabilizar a concretização da lei tributária.

No ordenamento jurídico português também é assim, isto é, a necessidade de lei formal (princípio da legalidade) está adstrita à instituição de impostos, não sendo exigível para a criação dos deveres instrumentais.

A propósito, José Casalta Nabais,¹³⁶ discorrendo sobre o alcance dos limites constitucionais da tributação, relega a disciplina das obrigações acessórias ao princípio geral da legalidade da administração, ou seja, às leis em sentido amplo. Assevera o autor:

Nestes termos, porque se trata dos limites dum dever fundamental, compreende-se que os mesmos tenham por destinatário o legislador parlamentar ou o(s) legislador(es) em que este possa delegar a sua competência, e não os operadores jurídicos concretos – mormente a administração fiscal e a jurisdição fiscal –, e *por objecto* a obrigação de

¹³⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 318-319.

imposto, e não os chamados deveres fiscais acessórios. Isto só não será absolutamente assim na medida em que se aceite que o princípio da reserva de lei (parlamentar) não exclui de todo a atribuição à administração duma certa margem de livre decisão e/ou à administração e ao juiz algum poder para integrar lacunas, casos em que tais limites também valem, nessa medida, relativamente a esses operadores. De resto, os próprios deveres fiscais acessórios, enquanto interfiram na obrigação fiscal, também são convocados perante os limites da tributação aqui tidos em consideração, embora esses deveres apelem, em geral, a limites constitucionais de carácter geral (portanto, não especificamente do direito dos impostos), como o princípio geral da legalidade da administração, o princípio geral da igualdade, o princípio da proibição do excesso (formal, porquanto não referido à obrigação de imposto), etc.

Apesar de não estar sujeita ao princípio da legalidade estrita, a criação das obrigações acessórias pode e deve ser controlada em face dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Assim, as obrigações acessórias devem ser necessárias à arrecadação ou à fiscalização dos tributos, devem ser adequadas enquanto medidas tendentes a viabilizar estes mesmos fins e não podem ser mais onerosas do que o objetivo principal, que é o pagamento do tributo.

A propósito da submissão das obrigações acessórias ao princípio da proporcionalidade, Roque Antonio Carrazza¹³⁷ ensina:

O princípio da proporcionalidade, também conhecido como princípio da proibição do excesso (*Übermassverbot*), por controlar os atos do Poder Público, influi, de modo significativo, na imposição não só de tributos, como de deveres instrumentais tributários. Começamos por dizer que este princípio encerra, parafraseando Robert Alexi, um comando de otimização, que impõe que se busque a melhor maneira de exigir seu cumprimento, sem acarretar ônus excessivos para os contribuintes, nem lanhar, além do estritamente necessário, valores consagrados na Carta Constitucional. Portanto, as medidas adotadas pelo Poder Público para a prossecução dos objetivos fazendários devem ser apropriadas, isto é, ter a menor ingerência possível nos negócios dos contribuintes. Afinal, por mais respeitáveis que sejam os interesses fazendários a tutelar, não chegam ao ponto de sobrepor-se ao direito fundamental das pessoas físicas ou jurídicas, de conduzirem seus negócios com liberdade e dignidade. [...].

¹³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 220-223.

Também não é admissível que os custos necessários ao cumprimento de obrigações acessórias ultrapassem o limite do razoável, agredindo o patrimônio do contribuinte e prejudicando-lhe o exercício de seus misteres. [...]. As obrigações acessórias devem, em suma, ser impostas com comedimento, isto é, não podem acarretar, a contribuintes ou não-contribuintes, encargos, administrativos ou financeiros, desproporcionais aos objetivos arrecadatórios colimados.

O controle pelo princípio da proporcionalidade é necessário porque as obrigações acessórias, apesar de não imporem dever direto de pagamento de valores aos cofres públicos, o que é próprio das obrigações tributárias principais, geram custos aos contribuintes para o seu cumprimento, por vezes elevados, notadamente num sistema tributário complexo como é o brasileiro, com competência tributária tripartida (federal, estadual e municipal), permeado por um emaranhado de normas tributárias referentes tanto às obrigações principais como às acessórias.

A propósito, o Min. Luís Roberto Barroso,¹³⁸ no julgamento do STF sobre a cobrança pelo fornecimento de selos de controle do IPI, deixou claro que as obrigações acessórias, invariavelmente, geram custos aos contribuintes. Em seu voto, que restou vencido quanto ao mérito, pontuou:

Essa circunstância não se desnatura pelo fato de o cumprimento dessa obrigação acessória implicar em um custo para o particular. Em verdade, é comum que as obrigações acessórias envolvam custos pontuais, desde a aquisição de talonários para o lançamento de determinados tributos até a necessidade prática de se manter escrituração contábil, que pode assumir níveis elevados de complexidade, e exigir a contratação de serviços especializados. No caso da tributação das pessoas jurídicas, isso é especialmente verdadeiro.

Pertinentes são as observações a respeito do sistema tributário brasileiro, sob o ponto de vista da Economia, de José Roberto R. Afonso e Luiz Arruda Villela:¹³⁹

¹³⁸ RE 662.113/PR, Rel. Min. Marco Aurélio.

¹³⁹ AFONSO, José Roberto R.; VILLELA, Luiz Arruda. **Tributação, competitividade e crescimento na economia brasileira**. Estudo realizado para a CNI – Confederação Nacional da Indústria – Jan/2017.

Se for para resumir as enormes distorções da tributação no Brasil em uma única crítica talvez a mais completa seja a da complexidade do sistema. Ela acaba perfazendo as mais diferentes disfunções provocadas, desde a injustiça na distribuição do ônus entre contribuintes até a perda de competitividade do produtor nacional para competir no estrangeiro e mesmo no mercado doméstico contra os produtos importados. A complexidade é um fator de desestímulo e um convite à informalidade. Talvez mais importante que reformar e tentar diminuir o custo de pagar imposto no Brasil, que é absurdamente alto e sem igual no resto do mundo, o melhor mesmo seria apoiar e construir um novo sistema tributário, mais simples e objetivo. Isso não significa necessariamente que cairá o volume do que precisa ser recolhido aos cofres públicos em tributos, mas sim que é preciso melhorar a distribuição da carga tributária entre os contribuintes, além de reduzir drasticamente o custo indireto, aquele incorrido pelos contribuintes para pagar impostos e que em nada ajuda aos cofres públicos. Não é possível que o país permaneça consentindo com a máxima de que é preciso pagar (muito) para poder pagar tributos (elevados).

Desse modo, apesar de as obrigações acessórias não estarem sujeitas ao princípio da legalidade tributária estrita, por acarretarem ônus aos contribuintes, inclusive financeiro, devem ser confrontadas em face do princípio da proporcionalidade, a fim de que abusos e excessos em sua instituição sejam coibidos.

4 A AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.098/MG

4.1 O caso

Cuida-se de ação cível originária, ajuizada pelo Estado de Minas Gerais contra a União, em que se questionam dispositivos da Instrução Normativa 695/2006, da Secretaria da Receita Federal, em especial o art. 4º, inciso III, que exige que os órgãos públicos estaduais apresentem documento denominado Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federal (DCTF).

Os arts. 1º a 4º da IN/SRF 695/2006 estabelecem:

Art. 1º As normas disciplinadoras da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), relativa a fatos geradores que ocorreram a partir de 1º de janeiro de 2006, são as estabelecidas por esta Instrução Normativa.

Art. 2º As pessoas jurídicas em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, deverão apresentar, de forma centralizada, pela matriz:

I – mensalmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal (DCTF Mensal), observado o disposto no art. 3º; ou

II – semestralmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Semestral (DCTF Semestral), observado o disposto no art. 4º.

Art. 3º Ficam obrigadas à apresentação da DCTF Mensal as pessoas jurídicas:

I – cuja receita bruta auferida no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais);

II – cujo somatório dos débitos declarados nas DCTF relativas ao segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais); ou

III – sucessoras, nos casos de incorporação, fusão ou cisão total ou parcial ocorridos quando a incorporada, fusionada ou cindida estava sujeita à mesma obrigação em decorrência de seu enquadramento nos parâmetros de receita bruta auferida ou de débitos declarados.

§ 1º A partir do ano-calendário de 2005, uma vez enquadrada em uma das hipóteses de obrigatoriedade de apresentação da DCTF Mensal, a pessoa jurídica permanecerá obrigada a sua apresentação nos anos-calendário posteriores, independentemente da alteração dos parâmetros considerados.

§ 2º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Art. 4º Deverão apresentar a DCTF Semestral:

I – as pessoas jurídicas de direito privado, não enquadradas nas hipóteses do art. 3º;

II – as autarquias e fundações públicas;

III – os órgãos públicos da administração direta dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

O pedido de tutela antecipada foi indeferido pelo Relator Originário, Min. Joaquim Barbosa, o que rendeu ensejo à interposição de agravo regimental, que foi provido, por maioria.

No momento, aguarda-se o julgamento do mérito da ação.

4.2 Os fundamentos do pedido

Os argumentos utilizados pelo Estado de Minas Gerais para questionar a obrigação de os órgãos públicos estaduais apresentarem a Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federal (DCTF) foram resumidos pelo eminente Relator da seguinte forma: “O estado-autor formula duas linhas de argumentação para sustentar a inconstitucionalidade da DCTF. Em primeiro lugar, afirma que a obrigação acessória viola o princípio da legalidade, na medida em que foi estabelecida por norma infraordinária e não por lei (art. 9º, § 1º, e 113, § 2º, do Código Tributário Nacional). O segundo argumento consiste na alegada violação dos princípios do pacto federativo e da isonomia, pois a IN 695 dispensa os órgãos públicos federais da apresentação do documento, ao mesmo tempo em que mantém a obrigação acessória em relação aos órgãos públicos estaduais, distritais e municipais”.

Desse modo, a imposição da obrigação acessória é questionada sob o enfoque da legalidade, por não ter sido instituída por lei, e com base nos princípios do pacto federativo e da isonomia, por não ter sido feita semelhante exigência aos órgãos públicos federais.

4.3 A decisão do pedido de tutela antecipada

O pedido de tutela antecipada foi indeferido pelo nobre Relator nos seguintes termos:

Sem prejuízo de exame mais aprofundado por ocasião do julgamento de mérito, reputo ausentes os requisitos necessários à concessão do pedido de antecipação de tutela. Não está suficientemente caracterizado o periculum in mora. Os riscos invocados pelo estado-autor são inerentes à falta de cumprimento de obrigação acessória, e não representam circunstância excepcional ou não-previsível. Era dever da parte demonstrar de que maneira o próprio cumprimento da obrigação acessória se traduz em ônus desproporcional e quais são os prejuízos irrecuperáveis dele advindos. Reputo presente periculum in mora inverso, dado que a DCTF é importante obrigação acessória pertinente ao controle da regularidade fiscal. Não vislumbro, ainda, a densa plausibilidade das teses articuladas pelo estado-autor. Quanto à violação da isonomia, não está peremptoriamente afastada a existência de diferenças determinantes pertinentes ao controle dos órgãos públicos federais que pudessem justificar o tratamento tido por inconstitucional. Ademais, eventual violação da isonomia poderia justificar a cassação do suposto privilégio, mas não necessariamente sua extensão.

4.4 Os fundamentos da defesa

Segundo o Relator, a União “sustentou que a apresentação de DCTF tem por objetivo tornar a arrecadação tributária mais eficiente e implementar a igualdade entre os contribuintes. Afirmou, também, que no presente caso, todos os requisitos necessários para que se faça tal exigência foram atendidos, visto que esta foi feita pela Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do Código Tributário Nacional, e com observância do devido processo legal. Por fim, asseverou que não ocorreu qualquer violação ao princípio da isonomia, pois a exigência de apresentação de DCTF imposta aos entes estadual, distrital e municipal não atinge os órgãos federais por já existir um sistema (SIAFI) que torna desnecessário o cumprimento de tal obrigação acessória pela União”.

4.5. A decisão em agravo regimental

Em seu voto, o eminente Relator, Ministro Joaquim Barbosa, manteve a decisão que indeferiu o pedido de tutela antecipada, entendendo que a instituição de obrigações acessórias não depende de lei em sentido estrito.

Argumentou, quanto à alegação de ofensa ao princípio da legalidade, que “a obrigatoriedade da veiculação do dever instrumental em lei não alcança o estabelecimento dos detalhes e peculiaridades ancilares relativos à forma de cumprimento da obrigação acessória. Dados como que informações devem ser prestadas, a organização do formulário, se o envio deve ser feito em papel ou meio eletrônico, a periodicidade da prestação, etc., não possuem densidade normativa suficiente para demandar, obrigatoriamente, a respectiva previsão em lei em sentido estrito. É certo que, para a instituição de tributos, vige a regra da legalidade tributária estrita. Quer dizer, todos os critérios relativos à regramatrix de incidência tributária – material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo – somente serão tidos por válidos se previstos em texto de lei em sentido estrito. Da constatação não é lícito inferir que o mesmo se dê com a obrigação acessória”.

Ponderou, ainda, que a criação de obrigações acessórias está prevista no art. 16 da Lei 9.779/1999, que tem a seguinte redação: “Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.

No que tange à arguição de violação ao pacto federativo e ao postulado da imunidade tributária recíproca, o ilustre Relator afirmou que tais princípios não exoneram os entes federados do cumprimento das obrigações acessórias. Pontuou que “os entes federados podem ser considerados sujeitos passivos ou responsáveis tributários nos limites da Constituição e da legislação de regência, visto que a imunidade tributária não alcança todos os tributos ou situações e também não afeta necessariamente a responsabilidade tributária. Por outro lado, o dever de manter registros úteis à fiscalização se justifica na harmonia projetada a partir do próprio pacto federativo, entendida como o auxílio recíproco que os entes tributantes devem prestar no que se refere à

apuração de tributos. [...]. Em relação à imunidade recíproca, entendo que a norma que proíbe a tributação dos entes federados pela incidência de impostos é insuficiente para alcançar os deveres relativos à fiscalização e apuração tributárias, necessários até mesmo para definir se o fato jurídico em exame se enquadra ou não na exceção ao poder de tributar”.

O Ministro Marco Aurélio inaugurou a divergência, aduzindo, em síntese, que a instituição de obrigação acessória mediante instrução normativa da Secretaria da Receita Federal fere o princípio da legalidade.

Asseverou que “a articulação mostra-se verossímil, considerando o que se contém na Lei Complementar que é o Código Tributário Nacional. O que se apontou na inicial? Apontou-se que, mediante um ato dito normativo da Receita Federal, da toda poderosa Receita Federal, ter-se-ia criado obrigação tributária acessória para o Estado, obrigação que o art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional remete a lei – em sentido formal e material – e não a simples instrução da Receita Federal a criar verdadeiro tratamento discriminatório, no que entidades públicas federais não estariam a tanto compelidas. Ao contrário, estariam eximidas da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, considerada a periodicidade constante da Instrução Normativa da Receita Federal”.

A divergência foi acolhida pelos demais integrantes do Supremo Tribunal Federal que, por maioria, deu provimento ao agravo regimental interposto pelo Estado de Minas Gerais para desobrigá-lo de apresentar a DCTF e, conseqüentemente, para afastar a aplicação de sanções pela não apresentação da referida declaração.

Luciano Felício Fuck¹⁴⁰ relata esse caso como um exemplo de como o STF se posicionou pela aplicação do princípio da legalidade às obrigações tributárias acessórias.

Asseverou o autor:

No julgamento da ACO-TA-AgR 1.098/MG, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 14-5-2010, o Tribunal também afastou a possibilidade de instrução normativa da Receita instituir obrigação tributária acessória, no caso, a ente imune, contra o voto apenas do Min. Joaquim Barbosa.

4.6 Análise crítica

As obrigações acessórias, de acordo com o voto divergente do Ministro Marco Aurélio, dependem, para que possam ser validamente instituídas, de lei em sentido estrito, pois assim preceitua o art. 113, § 2º, do CTN.

Equívocou-se, contudo, o eminente Ministro, haja vista que, como já tivemos a oportunidade de demonstrar, o Código Tributário Nacional faz expressa distinção entre os termos “lei” e “legislação tributária”.

Com efeito, para o Código, o conceito de legislação tributária é mais amplo, e engloba não só a lei, mas também os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares (art. 96).

Por outro lado, o art. 113, § 2º, do CTN dispõe que as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária, o que resulta na conclusão de que podem ser criadas não só pela lei em sentido estrito, mas também pelos demais atos normativos inseridos na expressão “legislação tributária”.

Essa assertiva é reforçada pelo art. 97, inciso III, do Código – que submete à lei apenas a definição do fato gerador da obrigação principal – e pelo art. 115 – o qual prescreve que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação, prevista na legislação, que impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

¹⁴⁰ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 305.

Veja-se, então, que, perante o CTN, é legítima a instituição da obrigação acessória de entrega da Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais (DCTF), independentemente da edição de lei.

Sob outra vertente, a criação da obrigação acessória de entrega da DCTF observou a parte final do art. 113, § 2º, do CTN, porquanto é prevista no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos, transparecendo claramente sua característica de acessoriedade. A propósito, colhe-se do voto do Ministro Joaquim Barbosa a seguinte assertiva:

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF é típica obrigação acessória, também chamada de dever instrumental. Trata-se de obrigação de fazer, imposta com fundamento no dever fundamental de pagar tributos e na competência tributária delineada na Constituição aos contribuintes e responsáveis tributários. O objetivo da DCTF é aparelhar a atividade de fiscalização e arrecadação do Estado em relação a dez tributos federais ou respectivas modalidades de arrecadação [...]. Por outro lado, a eficiência dos instrumentos de arrecadação é de interesse não apenas de todos os entes federados, mas também de todos os contribuintes. É que o combate à sonegação fomenta a redução da carga tributária, pois o custo de manutenção do Estado passa a ser dividido por um número maior de pessoas. Aqui é importante lembrar que o custo da sonegação é repartido por todos aqueles que cumprem as obrigações tributárias.

Ressalte-se, ainda, que o fato de a obrigação acessória ter sido criada por meio de instrução normativa da Receita Federal também não enseja ilegalidade, na medida em que, na expressão “legislação tributária”, estão compreendidas as normas complementares a que alude o art. 100 do CTN,¹⁴¹ dentre as quais se inserem os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

¹⁴¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Aliás, segundo o art. 16 da Lei 9.779/1999, “competete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.

Outrossim, não se vislumbra vício na instituição do referido dever instrumental em face da Constituição Federal.

Conquanto o art. 5º, II, da CF assegure que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, a mesma Constituição confere ao Chefe do Poder Executivo o poder regulamentar, atribuindo-lhe competência para expedir decretos para a fiel execução da lei (art. 84, IV).

A interpretação mais adequada, que leva em conta, inclusive, o princípio da unidade da Constituição, orienta no sentido de que, enquanto as obrigações tributárias principais estão sujeitas ao princípio da legalidade estrita, as acessórias, justamente por terem essa natureza, isto é, por serem dependentes e auxiliares à arrecadação e fiscalização dos tributos, podem ser veiculadas por decreto do Chefe do Executivo, pois objetivam tão somente viabilizar a fiel execução da lei.

É que a gênese do princípio da legalidade, no campo tributário, sempre se pautou na garantia de proteção do contribuinte ante a criação ou majoração de tributo, deixando claro que tal somente pode ser feito por meio de lei. Nunca se preocupou o legislador constitucional em conferir a segurança do princípio à instituição das obrigações acessórias, justamente porque essas obrigações são apenas decorrências do dever de pagar o tributo.

Ademais, a exigência contida na IN/SRF 695/2006, no sentido de que os órgãos públicos estaduais apresentem a DCTF, não aparenta ofender os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois se trata de medida adequada e necessária aos fins almejados, além do que não representa excessiva onerosidade (proporcionalidade em sentido estrito).

Por fim, a não imposição de semelhante obrigação acessória aos órgãos públicos federais não representa ofensa ao pacto federativo e ao princípio da isonomia, haja vista que, em relação a tais órgãos, a União já dispõe de instrumento para a obtenção das mesmas informações objeto da DCTF.

Nesse sentido asseverou o Ministro Joaquim Barbosa:

Também considero ausente a densa plausibilidade da alegada violação da isonomia, supostamente causada pela exoneração concedida à Administração Direta Federal ao envio da DCTF. Como indiquei na decisão recorrida, há, aparentemente, diferença essencial entre os quadros a que submetidos os entes da administração federal e os entes dos demais membros do pacto federativo. O estado-autor não demonstrou a inexistência de outros mecanismos de controle da administração federal, presumíveis em razão da relação hierárquica mantida na estrutura da União. A ré alega que o controle das entidades que lhe são subordinadas é realizado com o SIAFI. Em sentido diverso, não há hierarquia ou subordinação do Estado de Minas Gerais à União, circunstância que, ao menos neste exame, justificaria a distinção feita quanto aos entes submetidos ao preenchimento da DCTF.

CONCLUSÃO

A obrigação tributária, de acordo com o art. 113 do Código Tributário Nacional, é de duas espécies: principal ou acessória.

Por obrigação principal, compreende-se o dever imposto aos contribuintes de pagar tributos. Surge com a ocorrência do fato gerador, isto é, com a concretização da situação prevista em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária. A penalidade pecuniária, apesar de não se enquadrar no conceito de obrigação principal, a ela se equipara para fins de cobrança e exigibilidade. Com o lançamento, a obrigação principal dá origem ao crédito tributário.

As obrigações acessórias, também conhecidas como deveres instrumentais, são prestações positivas e negativas previstas na legislação, no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos. São obrigações de fazer, não fazer e tolerar, desprovidas de conteúdo patrimonial, cuja existência está vinculada à obrigação principal. Dizem-se acessórias porque são dependentes das obrigações principais, servindo para viabilizar, ou mesmo facilitar, a arrecadação e a fiscalização dos tributos. O seu descumprimento não a converte em obrigação principal, mas rende ensejo à aplicação de sanções pecuniárias, exigíveis em conjunto com os tributos.

Sujeita-se ao princípio da legalidade a instituição de obrigação principal, o que equivale a dizer que a criação ou a majoração de tributos depende da edição de lei em sentido estrito, assim compreendida como o ato normativo de caráter geral e abstrato, dotado de aptidão para inovar a ordem jurídica, emanado pelo órgão constitucionalmente competente, no caso o Poder Legislativo. Tal lei deverá se ocupar de todos os aspectos da hipótese (material, espacial e temporal) e do conseqüente (pessoal – sujeitos ativo e passivo – e quantitativo – base de cálculo e alíquota) da regra-matriz de incidência, não sendo possível ao administrador, por meio de atos normativos outros, complementar a lei no tocante à criação ou à majoração dos tributos.

A criação das obrigações acessórias, segundo o Código Tributário Nacional, não depende de lei em sentido estrito. Tais obrigações são instituídas

pela “legislação tributária” (art. 113, § 2º, do CTN), expressão que, de acordo com o art. 96 do CTN, “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Desse modo, não só a lei, mas também atos normativos outros, ditos secundários, como os decretos e as normas complementares, dentre as quais se incluem os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (art. 100 do CTN), têm aptidão para criar deveres instrumentais, desde que sejam instituídos no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

Essa assertiva é confirmada pelo próprio CTN quando, em seu art. 114, ao definir o que se entende por fato gerador da obrigação principal, diz que “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Noutro giro, quando, no art. 115, dispõe sobre o fato gerador da obrigação acessória, deixa claro que é a situação prevista na “legislação” que impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Por sua vez, no art. 97, inciso III, do CTN prevê-se a reserva de lei tão somente para a definição do fato gerador da obrigação principal, deixando o legislador de fazer qualquer menção à exigência de lei para a definição do fato gerador das obrigações acessórias. Aliás, em nenhum dos incisos do art. 97, exige-se lei para dispor sobre a instituição das obrigações acessórias.

A opção feita pelo legislador do Código Tributário Nacional é perfeitamente justificável, pois não seria razoável que se submetesse a instituição das obrigações acessórias às amarras do princípio da legalidade, exigindo sempre lei em sentido estrito para obrigar o contribuinte a prestar determinada declaração, emitir algum documento fiscal ou se abster da prática de um ato.

Por outro lado, há compatibilidade entre a disciplina legal das obrigações acessórias prevista no CTN, que permite a sua instituição por meio de regulamento, e o princípio da legalidade insculpido no art. 5º, II, da Constituição, a estabelecer que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Isso porque o art. 5º, II, deve ser interpretado em conjunto com a norma contida no art. 84, IV, da Constituição,

pela qual compete ao Presidente da República “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”.

Assim, o princípio da legalidade convive harmonicamente com o poder regulamentar do Chefe do Poder Executivo, de sorte que é válida a criação, por regulamento, de obrigações acessórias, pois estas, enquanto medidas instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, não têm um fim em si mesmas, mas gravitam em torno das obrigações principais, estas submissas ao princípio da legalidade estrita, viabilizando a aplicação e a execução das leis que as preveem.

Em verdade, o que está proibido é a inovação sem respaldo em lei, isto é, aquela que não objetiva proporcionar a fiel execução da lei. Ao contrário, se o regulamento, ainda que criando deveres não previstos objetivamente na lei, tiver a finalidade de viabilizar direitos ou obrigações estabelecidos na lei, ou seja, de promover a sua fiel execução, não afrontará o princípio da legalidade.

Noutras palavras, se a obrigação é instituída com vistas a propiciar a execução da lei, sendo dela dependente, ou seja, se o dever é previsto como uma decorrência necessária da lei, para que possa ser aplicada, então não haverá vício de inconstitucionalidade no regulamento. Por outro lado, se o dever criado não tem vinculação com o que prescreve a lei, a ela não servindo, ou, em outras palavras, se sobreviver independentemente da lei, então será obrigação nova, que só por lei poderia ter sido estabelecida.

Não se deve olvidar que o princípio da legalidade em matéria tributária tem sede específica na Constituição, cujo art. 150, I, se limita a exigir lei em sentido estrito para a criação ou a majoração de tributos, isto é, para a instituição de obrigação principal, proteção esta que é da tradição do constitucionalismo brasileiro, não se aplicando referido dispositivo à criação das obrigações acessórias.

Apesar de não estar sujeita ao princípio da legalidade estrita, a criação das obrigações acessórias pode e deve ser controlada em face do aspecto finalístico, que é o de auxiliar a arrecadação e a fiscalização dos tributos, e dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Assim, as obrigações acessórias devem ser necessárias à arrecadação ou à fiscalização dos tributos, adequadas enquanto medidas tendentes a viabilizar estes mesmos fins, não podendo ser mais onerosas do que o objetivo principal, que é o pagamento do tributo.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R.; VILLELA, Luiz Arruda. **Tributação, competitividade e crescimento na economia brasileira**. Estudo realizado para a CNI – Confederação Nacional da Indústria – Jan/2017.

AFONSO DA SILVA, José. **Curso de direito constitucional positivo**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. São Paulo: Forense, 2006.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. São Paulo: Forense, 1997.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Forense, 2007.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Princípio Constitucional da Legalidade e as Categorias Obrigacionais. **RDT Tributário**, 23-24/83, p. 89.

CARRAZZA, Roque Antônio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no direito tributário. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____ **ICMS**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____ **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

_____ **Curso de direito constitucional tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 24 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no direito tributário. Tradução e Revisão Edson Bini e Nelson Souza Neto. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Forense, 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti; BRANCO, Paulo Gonet (Coords.). **Tributação e direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. Competência Regulamentar da Administração Tributária, Legalidade e Segurança Jurídica. **RDDT**, n. 217, p. 133-134.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado, em princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado**. 3. ed. Revista dos Tribunais, 2005.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

_____. A Interpretação constitucional. In: _____. **Temas Fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série IDP)

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Fato Gerador da Obrigação Acessória. **RDDT**, n. 96, p. 32-33.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____; RUFINO DO VALE, André. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MEYER-PFLUG, Samantha. do princípio da legalidade e da tipicidade. In: **Curso de direito tributário**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. **A Segurança jurídica do contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SAKAKIHARA, Zuudi. **Código Tributário Nacional comentado**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. v. II. São Paulo: Renovar, 2005.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.