

## A Incompatibilidade das Penalidades Acessórias Desvinculadas do Interesse da Arrecadação ou da Fiscalização,

Leonardo Alfradique Martins\*

Consta do artigo 113 do Código Tributário Nacional que a obrigação tributária acessória é aquela “decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

Como será delineado a seguir, objetiva o presente artigo demonstrar que as autoridades fiscais não podem estabelecer, ao seu livre talante, o que e quais os deveres formais e acessórios os contribuintes terão que atender.

Com efeito, não se pode conceber que à luz da Constituição Federal de 1988 haja obrigação sem causa. E nem se venha dizer que a lei em si seria causa bastante para legitimar quaisquer exigências.

Por assim ser, como a causa da obrigação tributária acessória é e tem que ser o interesse da arrecadação e da fiscalização, tal qual determinado no artigo 113 do Código Tributário Nacional, toda e qualquer obrigação tributária acessória que não atenda a esse

comando não é legítima, sob pena de – indevidamente - transformar-se as penalidades pelo descumprimento de deveres formais em nova fonte de custeio dos gastos públicos.

De plano, já se deve informar ser inaceitável admitir que o conceito de “interesse da arrecadação ou da fiscalização” seria ambíguo e que, portanto, não permitiria aos aplicadores e operadores do Direito dele extrair os mínimos contornos.

Realmente, referido conceito apesar de ser claro o bastante – ainda que se queira considerá-lo apenas em seu “núcleo essencial” – exige que as obrigações tributárias acessórias guardem pertinência com a arrecadação ou com a fiscalização do tributo a que corresponda.

Assim é, por exemplo, que para um contribuinte sujeito ao ICMS poderá o legislador legitimamente exigir que este emita nota fiscal pelas operações mercantis que realiza.

Nesse sentir e corroborando o que ora se expõe, cite-se trecho de debate realizado no Instituto Brasileiro de Direito Tributário em que se colocou com propriedade que:

“Esta questão do interesse público e do interesse da arrecadação são coisas que devem ser tratadas de maneira diferente. Toda vez que eu reparo, a gente tem que procurar e verificar, eu sempre tenho dito que o interesse público diz que sejam respeitados os direitos individuais, o interesse público não é o interesse da fazenda, o interesse da arrecadação. É possível que o interesse da fazenda coincida com o interesse público, mas se esta coincidência não houver, deve prevalecer o interesse público, caso contrario nós não teremos nesse país um verdadeiro estado democrático de direito.”

Então, o interesse público que legitima a exigência de obrigações tributárias acessórias é aquele estritamente relacionado à fiscalização ou à arrecadação de tributos. Tudo aquilo que não atender a esse comando, estará inquinado do insanável vício da nulidade.

Maurício Zochum em monografia específica sobre as obrigações tributárias acessórias participa desse mesmo entendimento ao ilustrar que:

“Caso uma pessoa pratique um fato qualquer direta ou indiretamente irrelevante para o direito tributário material, a obrigação instrumental que tenha por finalidade impor um fazer ou um não fazer visando a apurar a sua ocorrência no mundo fenomênico não terá razão de existir porque aquele fato não poderá ser um fato jurídico tributário. Dessa forma, aquela conduta prescrita não guardaria razoabilidade com a finalidade que se pretende atingir.”

Vejamos, então, os princípios e regras constitucionais que convergem para a conclusão acima antecipada.

Como é de conhecimento, a Lei 5.172/66 que instituiu o atualmente denominado Código Tributário Nacional foi editada em época de grande rebuliço em virtude do golpe militar de 1964.

Vigia naquela ocasião a Constituição Federal de 1946, posteriormente modificada pela Carta de 1967, cuja maior preocupação do Constituinte era a de permitir, assegurar e disciplinar a “Organização Social”, tal qual estabelecia seu preâmbulo.

Nesse aspecto são elucidativas as ponderações de Tercio Sampaio Ferraz Junior a respeito da característica predominante na ordem constitucional pretérita:

“A Constituição brasileira do regime autoritário de 1964, em termos da Emenda n. 1 de 1969, enfatizou uma impotência política, genérica, da sociedade civil perante uma tecnocracia estatal bem montada e estruturada. Nela ficava claro o menosprezo do voto como moeda básica de barganha política ou o reconhecimento da superioridade dos técnicos da racionalidade econômica sobre qualquer forma de representação popular – a desproporção de forças entre o Executivo e o Legislativo era, nesse sentido, ostensiva – ou a eficiência da repressão militar”

Ocorre que, superada a intervenção militar e restabelecido o Estado de Direito com grande elastecimento dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, a Constituição Federal de 1988 deixou de ser um instrumento voltado para o Estado e passou a ter cunho predominantemente social.

Também nesse sentido, leia-se os ensinamento de Marco Aurélio Greco:

“O foco central da CF/88, portanto, não é mais o ‘Estado’ (aparato), mas a sociedade civil. A CF/88 passa a assumir o papel de definir a tessitura fundamental do convívio social que deve ser assegurada por esse instrumento (aparato público).

Estamos perante uma Constituição da Sociedade brasileira e não mais uma Constituição do Estado brasileiro!

Daí a importância dos direitos fundamentais e da sua projeção horizontal em direção às múltiplas relações que se instauram no âmbito da sociedade civil.

Além disso, elemento fundante da disciplina constitucional deixa de ser o ‘poder do Estado’ para ser a ‘dignidade da pessoa humana’ (art. 1º, III), posto que a existência do ser humano antecede a existência do aparato público.”

Ou seja, com a ordem constitucional de 1988, abandonou-se a Constituição para o Estado para valorizar-se antes do Estado a coletividade que lhe dá sustentação e que é o seu próprio sentido de existir.

Essa radical mudança na filosofia da Constituição Federal brasileira trouxe múltiplos reflexos nos mais diversos ramos do Direito, inclusive e especialmente no Direito Tributário.

Com efeito, sendo ramo do direito público, as questões tributárias sofrem especial influência de comandos que regem o poder-dever das autoridades públicas.

Assim, como a atividade fiscal é sempre vinculada (art. 142 do CTN ), é a Constituição Federal seu primeiro fundamento de validade.

Na Constituição Federal de 1988, portanto, dentre outros, os seguintes princípios atuam diretamente sobre as obrigações tributárias acessórias, a saber: (i) legalidade; (ii) não confisco; (iii) solidariedade; (iv) razoabilidade; (v) proporcionalidade; (vi) moralidade; e (vii) eficiência.

Com exceção dos dois primeiros princípios acima referidos (legalidade e do não confisco), todos os demais ganharam notório destaque em decorrência da nova filosofia social agasalhada pela Constituição Federal de 1988.

Não bastasse o destaque constitucional dado aos referidos princípios, a Lei 9.784/99 – Lei do Processo Administrativo Federal –, veio a positivá-los na legislação infraconstitucional, fato esse que vem a confirmar a relevância que esses princípios passaram a ter na Constituição Federal de 1988.

Realmente, no artigo 2º da referida Lei está expressamente consignado ser dever da administração pública obedecer, “dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

Dito isso, na esteira dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco importa destacar os efeitos para o Direito Tributário decorrentes dessa mudança na concepção da ordem constitucional brasileira:

“Com isso, a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que – embora tenha este objeto mediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido.

Assim, na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor ‘arrecadação’ (por estar circunscrito ao âmbito tributário) é menor do que o peso do valor ‘solidariedade social’ (por ser um objetivo fundamental).

Por isso, na interpretação das leis tributárias cabe examinar não apenas a existência de competência específica que autorize a emanção de determinado preceito, mas principalmente o sentido prático do dispositivo e os efeitos que apresente em relação à hipótese de cooperação social que esteja presente no caso concreto.”

Postas essas idéias, tem-se como inaceitável admitir que haja obrigação tributária acessória que não preencha o requisito do “interesse da arrecadação ou da fiscalização”, tal como exigido pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

É sabido que o princípio da legalidade exige que toda e qualquer obrigação tributária, inclusive as acessórias, esteja prevista em lei em sentido formal.

Note-se que não se está aqui a sustentar a impossibilidade de decretos regulamentares tratem de obrigações formais. O que se está a afirmar é que a legitimidade do decreto deve encontrar abrigo e observar os limites estabelecidos por lei que lhe seja anterior.

Dito isto, ainda sob o aspecto da legalidade, não se pode olvidar que sendo a atividade fiscal vinculada e considerando que a Lei 5.172/66 foi recepcionada como lei complementar à Constituição Federal de 1988, sua observância também se faz necessária para o trato das questões relacionadas às obrigações tributárias acessórias.

Nesse sentido, o comando contido no artigo 113 do Código Tributário Nacional ganha destaque ao estabelecer que as obrigações acessórias possuem como fundamento de validade o interesse da arrecadação ou da fiscalização.

Portanto, não havendo interesse da arrecadação ou da fiscalização não haverá motivo legítimo para a fixação de obrigações tributárias acessórias.

Não é por outra razão que o Supremo Tribunal Federal de longa data consolidou sua jurisprudência afastando do cumprimento de obrigações tributárias acessórias as pessoas imunes a um determinado tributo. Afinal, qual seria o propósito/interesse de exigir deveres instrumentais de pessoa que não é sequer sujeito passivo do tributo a cuja obrigação acessória diz respeito?

No entanto, é a cada dia mais corriqueiro que os legisladores e os executivos dos entes públicos arrecadadores estabeleçam novas obrigações formais a serem atendidas pelos contribuintes. E o pior, os aplicadores do direito vêm, em sua maioria, limitando-se a verificar o preenchimento dos requisitos formais que legitimam a fixação de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias e sua aplicação no caso concreto.

Não se pode negar, é fato, que diante da dinâmica da vida atual, o volume e o nível de informação assume relevância ímpar no controle das operações realizadas pelos contribuintes.

Daí a adoção de práticas arrecadatórias que facilitem o trabalho fiscalizatório, a exemplo da sujeição à quase totalidade dos tributos ao lançamento por homologação; a fixação de regras de substituição tributária que concentrem a arrecadação no início ou no final da cadeia produtiva; a enormidade de declarações (GIAs, DCTFs, GFIPs etc) que os contribuintes devem apresentar periodicamente às autoridades fiscais, etc.

Até aqui, nada de muito anormal.

A anormalidade aparece quando se olvida de perquirir quando da edição de lei e/ou de decreto tratando de obrigações tributárias acessórias se aquela obrigação atende ao requisito do “interesse da arrecadação ou da fiscalização”.

Não se está aqui a suscitar a total invalidade dessas normas. O que se está a sustentar é que essas normas que fixam deveres formais desvinculados do interesse da arrecadação ou da fiscalização, para serem legitimamente aplicadas no caso concreto, necessitam que o aplicador da lei atente para o interesse que a legitima pois, esse – o interesse – é a própria finalidade, a razão de ser da norma.

Ou seja, embora na pura e fria letra da lei se possa concluir em um exame precipitado se tratar de norma de acordo com os preceitos formais previstos na Constituição Federal, para sua aplicação no caso concreto é de rigor que haja a presença do interesse que possibilita sua correta e justa aplicação possibilitando, com isso, que se alcance o objetivo de se “construir uma sociedade solidária” .

Assim é que não podem os aplicadores e operadores do direito simplesmente se ater ao texto da lei ou do regulamento para aplicar uma determinada penalidade para o descumprimento de obrigação tributária acessória.

A legislação sob a égide da Constituição Federal de 1988 não é e não pode ser por si fundamento de validade unívoco para a legitimação das exigências fiscais.

Esse é o ponto nodal da questão. Como compatibilizar a existência de obrigações tributárias acessórias previstas nas leis e nos regulamentos com essa nova filosofia constitucional?

A resposta, embora não seja nada simples, permite-nos apresentar facetas que rigorosamente não poderão deixar de ser atendidas para sua válida e justa solução.

Portanto, sem medo de estar cometendo alguma heresia, é possível estabelecer premissas básicas que devem ser, na ordem em que apresentadas abaixo, atendidas para legitimar a aplicação, no caso concreto, de penalidade por descumprimento de obrigações tributárias acessórias:

- a penalidade pode estar integralmente tratada na lei em sentido formal ou pode ter sido delegada pelo legislador ao executivo. No entanto, o decreto regulamentar deverá se ater aos limites fixados pelo legislador, sob pena de violação ao princípio da legalidade e da repartição de poderes;

- atendido esse primeiro requisito, não basta haver previsão na legislação para aplicar indistintamente a penalidade por descumprimento de obrigação tributária acessória. É necessário que o aplicador, vinculado que é à legislação, indique o motivo fático que enseja a sua aplicação. Ou seja, é preciso que haja, ainda que concisamente, uma sinalização “do interesse da arrecadação ou da fiscalização” para legitimá-la;

- atendido aos dois requisitos acima, deve haver, ainda, uma adequação entre o dever formal/acessório descumprido com o quantum da penalidade a ser exigida, atendendo-se

assim aos princípios sociais do não confisco, da proporcionalidade, da razoabilidade, da moralidade e da eficiência.

Preenchidas as condições em destaque, a aplicação da penalidade prevista na legislação para o descumprimento de obrigação tributária acessória poderá ser legal, válida e justamente exigida.

Ocorre que as premissas acima estão longe de serem respeitadas pelo legislador, pelo executivo e mesmo pelo aplicador do Direito Tributário.

Realmente, é corriqueiro compulsar os diários oficiais e verificar decisões administrativas e até judiciais afastando o exame de fatores alegadamente não contidos na norma.

Nada mais retrógrado, míope e desconectado da nova concepção social da Constituição Federal de 1988.

Não obstante, estando o Direito em constante evolução e transcorridos 18 anos desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, já se vê corajosas e vanguardistas decisões, doutrinas e até mesmo legislação acompanhando essa transformação da concepção da Constituição Federal brasileira.

Com efeito, no Superior Tribunal de Justiça podemos encontrar decisões que, com muita propriedade, homenageiam essa nova concepção constitucional:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EMPRESA NÃO CONTRIBUINTE. OBRIGATORIEDADE DE EXIBIÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS. INEXISTÊNCIA. ART. 113, § 2º, DO CTN.

I - A discussão dos autos cinge-se à necessidade, ou não, de a empresa recorrida, pelo fato de não ser contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ainda assim ser obrigada a exibir seus livros fiscais ao Município de São Paulo.

II - Restou incontroverso o fato de que a empresa Recorrida não recolhe ISSQN aos cofres do Município de São Paulo.

III - Nesse contexto, verifica-se que, mesmo que haja o Poder Estatal, ex vi legis, de impor o cumprimento de certas obrigações acessórias, a Administração Tributária deve seguir o parâmetro fixado no § 2º do art. 113 do CTN, isto é, a exigibilidade dessas obrigações deve necessariamente decorrer do interesse na arrecadação.

IV - In casu, não se verifica o aludido interesse, porquanto a própria Municipalidade reconhece que a Recorrida não consta do Cadastro de Contribuintes do ISSQN.

V - Mesmo que o ordenamento jurídico tributário considere certo grau

de independência entre a obrigação principal e a acessória, notadamente quanto ao cumprimento desta última, não há como se admitir o funcionamento da máquina estatal, nos casos em que não há interesse direto na arrecadação tributária.

VI - Se inexistente tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido § 2º do art. 113 do CTN a expressão "no interesse da arrecadação".

VII - Recurso Especial improvido.”

Em linha com a decisão acima e corroborando o que ora se expõe, veja-se a ementa de acórdão de relatoria da Ministra Eliana Calmon:

“TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – ERRO NO PREENCHIMENTO DA GUIA – CORREÇÃO POSTERIOR (ART. 169, III, DL 37/66, com a redação da Lei 6.562/78).

Constitui-se em irregularidade administrativo-tributária o errôneo preenchimento da guia de importação.

A norma do art. 169, III, a lei específica pune com multa o simples erro, sem importar-se quanto ao alcance de prejuízo para o Fisco. Interpretação abrandada pela jurisprudência, para harmonizar o texto legislativo com o princípio da finalidade da sanção.

Não havendo prejuízo pelo Fisco e sendo o erro corrigido pelo contribuinte, antes do desembaraço aduaneiro, inexistente sanção.

Recurso especial improvido.”

Muito embora a questão tratada neste acórdão relatado pela Ministra Eliane Calmon tivesse a particularidade de a própria legislação aplicável ao caso concreto prever a relevação da multa (artigo 169, III do Decreto-lei 37/66), este não é o tópico da decisão que nos interessa.

Com efeito, o que merece destaque nesta decisão é o abrandamento – que pode variar desde a redução, podendo, inclusive, chegar na exclusão - das penalidades nas hipóteses em que não haja “interesse da arrecadação ou da fiscalização”.

Também na seara legislativa é possível identificar leis e regulamentos exigindo que o seu aplicador atente para questões que extrapolam a letra fria do comando normativo:

· A Lei 1.225/91, ao alterar o Código Tributário do Estado do Mato Grosso do Sul, autoriza a relevação da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória sempre que se constatar:

“Art. 7º - As multas previstas na legislação tributária poderão ser reduzidas ou relevadas pelos órgãos julgadores administrativos, desde que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de pagamento do imposto.”  
(grifamos)

· O Decreto 3.048/99 ao regulamentar a Lei 8.212/91 autoriza a relevação da penalidade nos casos em que não houver falta ou insuficiência do recolhimento da contribuição previdenciária devida:

“Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.

§ 1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.” (grifamos)

· O Decreto 4.543/02 que trata da legislação aduaneira também prevê a dispensa de multa por descumprimento de obrigação acessória quando a obrigação descumprida possa ser suprida por outros elementos de prova:

“Art. 628. Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

(...)

§ 8º Simples enganos ou omissões na emissão da fatura comercial, corrigidos ou corretamente supridos na declaração de importação, não acarretarão a aplicação da penalidade referida no inciso VI.” (grifamos)

Os exemplos acima são provas cabais de já haver um movimento do legislador e do próprio aplicador do Direito refletirem os efeitos advindos da nova concepção social adotada pela Constituição Federal de 1988.

E como não poderia ser diferente, os próprios operadores do Direito também vêm prestando homenagem a essa nova concepção social da Constituição Federal de 1988. Apenas a título ilustrativo, repudiando recente criação legislativa do Município de São

Paulo que passou a exigir a emissão de nota fiscal eletrônica para os prestadores de serviços de profissão regulamentada, veja o que disseram os operadores do Direito:

" A legislação até agora vigente no Município de São Paulo proibia a emissão de Nota Fiscal por Advogados e sociedades de Advogados, até porque nosso ISS é devido por uma alíquota fixa anual (um valor por advogado integrante do escritório) e não sobre o valor dos honorários. Ocorre que a obrigatoriedade da Nota Fiscal Eletrônica é para todos os serviços listados em anexo à Portaria SF 72/06, dentre os quais está a " Advocacia". Portanto, os causídicos deveria m emitir a NF-e a partir de setembro. Ocorre que o artigo 4º do Decreto 46.350/06, dispõe que os desobrigados da NF-e podem optar pelo seu uso, exceto os profissionais autônomos e as sociedades uni-profissionais. Portanto, se a lista da Portaria não estiver errada, teremos que passar a emitir a NF-e, o que seria de pouca valia, já que não destacamos ISS na Nota. Se a lista estiver errada e, portanto, a Advocacia não estiver dentre tais serviços, estaremos então proibidos de emitir tal documento eletrônico, mesmo que o desejássemos."

"No que tange à obrigatoriedade da emissão da NF-e no Município de São Paulo, ressalto que ela se aplica à atividade de Advocacia, tão somente, em relação ao Código de Serviço 03220, cuja base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Para os Códigos de Serviços 03239 (advogado - regime especial profissional autônomo) e 03379 (advocacia - regime especial - sociedade), cuja base de cálculo é um valor fixo, não existe tal obrigatoriedade."

Embora não tenha constado das manifestações doutrinárias acima destacadas expressa referência à ausência do "interesse da arrecadação ou da fiscalização" essa idéia encontra-se indissociavelmente embutida como fundamento para o repúdio apresentado à exigência de emitir nota fiscal eletrônica para serviços sujeitos ao recolhimento do imposto em base fixa, portanto, desvinculado do valor da efetiva prestação.

Com base no acima exposto, embora ainda muito timidamente, já temos exemplos concretos dos efeitos dessa nova concepção social trazida pelo Constituinte de 1988 em matéria de obrigações tributárias acessórias.

Esses exemplos, na medida em que forem se tornando mais difundidos e reiterados, certamente contribuirão para a consolidação do comando constitucional de que para que as obrigações tributárias acessórias sejam validamente exigidas necessário se faz que além de sua conformidade formal, haja a manifesta presença do “interesse da arrecadação ou da fiscalização”, sob pena de estar sendo exigida dos contribuintes obrigações sem amparo constitucional/legal.

\*Advogado no Rio de Janeiro  
contencioso tributário  
leoamartins@gmail.com

Disponível em: <  
<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=493&idAreaSel=6&seeArt=yess>>. Acesso em: 24 out. 2007.