

APLICAÇÃO DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS E DO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE QUANTO À INSTITUIÇÃO E CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Bruno Araújo Rocha Pita¹
Jonas Fernando Guabiraba Melo²

RESUMO: O presente artigo científico visa examinar as obrigações tributárias acessórias em conformidade com as balizas constitucionais aplicadas às obrigações principais. A partir de um levantamento bibliográfico, buscou-se delimitar o espectro do trabalho se utilizando de acervo que examina a matéria. Considerou-se os efeitos da desvirtuação de tais obrigações no âmbito econômico dos contribuintes e o posicionamento dos tribunais sobre a matéria.

PALAVRAS-CHAVE: Obrigações tributárias acessórias. Razoabilidade. Limitação. Princípios constitucionais. Efeitos. Entendimento jurisprudencial.

ABSTRACT: The present scientific article aims to examine the accessory tax liabilities conforming to the constitutional limits applied to the main tax liabilities. According to a literature review, it sought to delimitate the spectrum of the work, using a collection that examine the matter. Considered the effects of the distortion of those liabilities in the economic context of the taxpayers and the position of the tribunals above the question.

KEYWORDS: Accessory tax liabilities. Reasonableness. Limitation. Constitutional principles. Effects. Jurisprudential understanding.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como intuito analisar a postura do Fisco, seja nos âmbitos federal, estadual ou municipal, quanto à atribuição aos contribuintes de numerosas obrigações tributárias acessórias, entendidas como condutas positivas ou negativas que são exigidas dos contribuintes a partir das determinações legais (COELHO, 2009. p. 628), a fim de facilitar a arrecadação e fiscalização de tributos.

Tais obrigações, que por muitas vezes são utilizadas pelo Fisco como forma de facilitar as próprias atividades administrativas, de modo a obrigar os contribuintes a emitir notas fiscais, manter atualizados livros de caixa, declarar renda e bens, etc., passaram a ser

¹ Acadêmico do Curso de Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Endereço de e-mail: barp.ufal@gmail.com.

² Acadêmico do Curso de Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Endereço de e-mail: jonasfernandomelo@gmail.com.

utilizadas como forma de atribuir numeroso ônus aos contribuintes, que assumiram obrigações que, à primeira vista, seriam do Fisco.

Referida tendência, porém, inspirada em concepções utilizadas internacionalmente, por vezes vêm mostrando uma face beligerante da Administração, já que além das numerosas atribuições imputadas aos obrigados de forma desmedida, haja vista que não seguem as mesmas limitações dadas às obrigações principais quanto à sua exigibilidade, a falta de uma atitude mais compreensiva do Fisco quanto ao descumprimento de determinadas obrigações acessórias e de meios de diálogo receita-contribuinte geram uma situação de grande conflito entre os sujeitos da relação tributária.

Diante disso, a insurgência dos contribuintes face o posicionamento do Fisco em tais matérias se vale da análise judicial dos atos administrativos que os atribuem sanções, o que merece um exame dos entendimentos jurisprudenciais que analisam o tema.

1 LIMITAÇÃO DA CRIAÇÃO E CONTROLE DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

As obrigações tributárias acessórias, que aliadas à informatização do procedimento de arrecadação, vêm garantindo ao ente tributário uma efetividade nunca antes vista, são instrumentos que visam garantir o cumprimento da obrigação principal, de modo que, atualmente, são raríssimas as ocasiões em que um contribuinte pode simplesmente recolher o tributo sem que seja necessário arcar com uma obrigação acessória.

Sendo classificadas por grande parte da doutrina como um mero dever administrativo, cuja natureza acessória confere a tais obrigações apenas a função de auxílio à atividade da Fazenda Pública, os Tribunais vêm acolhendo a possibilidade de que as mesmas sejam instituídas pelos próprios entes fiscais por meio de normas complementares (conforme o art. 100 do Código Tributário Nacional), amparado em uma interpretação de que apenas as obrigações principais estariam restritas à legalidade formal prevista na Constituição Federal³.

³ Sobre o tema: TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. DIMOB. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INSTITUIÇÃO POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE. QUEBRA DO SIGILO DE TERCEIROS. INOCORRÊNCIA. IN N° 304 - SRF Nos termos do art. 113, parágrafo 2º, do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Neste conceito estão compreendidas as instruções normativas expedidas por autoridade administrativa competente, razão pela qual não há qualquer ilegalidade na instituição da Dimob por meio da Instrução Normativa nº 304-SRF. As sanções previstas neste diploma legal encontram fundamento de validade no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que expressamente previu as penas pecuniárias aplicáveis pelo descumprimento das

Nesse sentido, a criação de novas obrigações acessórias por meio dos próprios entes fiscais, atualmente aliada a um movimento de “terceirização” que fez das obrigações acessórias um meio para que o Fisco se eximisse de atividades que antes decorriam da sua fiscalização para coibir a sonegação e a evasão fiscal, apesar de significar uma notável economia de esforços para o ente administrativo, vem atribuindo aos contribuintes um ônus que pode até mesmo ser comparado às altas alíquotas e à ampla variedade de tributos, considerando-se, inclusive, a complexidade que referidas prestações refletem.

Ao se traçar um paralelo com as obrigações principais, abarcados de forma extensiva pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, vê-se que as obrigações acessórias ainda possuem uma análise apartada, de modo que a doutrina ainda é tímida no sentido de aplicar a tais obrigações as limitações ao poder de tributar, de acordo com o que estabelece o art. 150 da CF, ou mesmo outros primados jurídicos de grande relevância.

O presente trabalho, nesse ponto, compartilha da visão defendida por Tércio Sampaio Ferraz Jr. e pelo autor Cristiano José Ferrazzo⁴, que ao analisar a matéria defendem a necessidade de que a criação das obrigações em questão, além de ser pautada em limitações tais quais as obrigações principais, deve ter o seu exercício submetido ao princípio da razoabilidade.

Conforme assevera FERRAZ JR. (2005. p. 271-272),

Além de indispensável (necessária), a obrigação tributária acessória deve ser adequada.

(...)

Tal adequação pode ser apreciada no confronto do poder-dever de fiscalizar e do dever de prestar as informações que conduzem ao cumprimento da obrigação principal. A relação entre aquele poder-dever e aquele dever exige periodicidade e generalidade, ou seja, consistência no tempo e universalização da exigência.

obrigações acessórias relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. O art. 4º da referida instrução não criou novo tipo penal. A norma ali insculpida tem caráter meramente informativo, servindo de alerta ao seu destinatário quanto à gravidade da infração decorrente da inobservância dos preceitos nela estabelecidos. Não há que se falar em quebra do sigilo de terceiros, uma vez que os dados disponibilizados por meio da Dimob estarão acobertados pelo sigilo fiscal, a exemplo de todas as demais informações prestadas ao Fisco. Apelação improvida.

(TRF-5 - AMS: 86233 RN 0003983-46.2003.4.05.8400, Relator: Desembargador Federal Francisco Wildo, Data de Julgamento: 12/05/2005, Primeira Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça - Data: 16/06/2005 - Página: 668 - N°: 114 - Ano: 2005)

⁴ Nesse sentido, leia-se: FERRAZO, Cristiano José. Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/8044/000566064.pdf?>>>. Acesso em: 25 abr. 16

Destacando-se o caráter acessório das obrigações em questão, portanto, torna-se clara a necessidade de que o ônus atribuído esteja fundamentalmente agregado à obrigação principal, significando apenas um meio para que o Fisco possa exercer suas atividades administrativas.

MACHADO (2005. p. 298-299) bem exemplifica a questão, sustentando que

De fato, não teria sentido algum obrigar o comerciante, ou o industrial, a manter escrituração de todas as compras, e de todas as vendas, em livros especificamente a este fim destinados, e a emitir notas fiscais, nem a manter registros contábeis de todos os fatos relativos a seus patrimônios, se não existissem tributos incidentes sobre a produção e a circulação de mercadorias, e sobre a renda de tais pessoas.

Partindo de tal premissa, a análise das obrigações acessórias a partir de um foco semelhante àquele conferido às obrigações principais abrange as mais diversas limitações, tais quais princípios constitucionais que não apenas aqueles estudados como próprios de direito tributário, a exemplo do princípio da livre iniciativa, previsto nos arts. 1º, IV e 170 da CF/88.

Referido exame não pode ser considerado como dispensável. Ao se considerar a numerosa (e crescente) complexidade das atividades econômicas dos contribuintes, bem como a amplitude burocrática dos entes fiscais, que exigem dos obrigados uma massiva quantidade de guias a serem preenchidas e informações a serem prestadas seguindo-se uma formalidade quase religiosa, vê-se como é necessária a imposição de limites às obrigações acessórias, a julgar pelas consequências geradas pela desvirtuação de tais institutos, que representam obstáculos à atividade econômica.

Como exemplo, a Instrução Normativa SEF nº 15, de 31 de março de 2016, expedida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas e que dispõe sobre a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE on-line, trata de um numeroso rol de requisitos para emissão da referida guia, disciplinando, inclusive, o tamanho da folha de papel a ser utilizada na impressão do documento, além de conter requisitos indeterminados que causam confusão ao contribuinte obrigado, conforme se vê:

Art. 2º A GNRE On-Line, de que trata o art. 1º, conterá o seguinte:

- I - denominação “Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE On-Line”;
- II - UF Favorecida: sigla da unidade federada favorecida;
- III - Código da Receita: identificação da receita tributária;
- IV - Nº de Controle: número de controle do documento gerado pela UF favorecida;
- V - Data de Vencimento: dia, mês e ano (no formato DD/MM/AAAA) de vencimento da obrigação tributária;

(...)

XVII - Informações Complementares: outras informações exigidas pela legislação tributária ou que se façam necessárias, tais como o detalhamento da receita;

XVIII - Documento válido para pagamento até: data limite para recolhimento da receita pelo agente arrecadador;

XIX - autenticação: chancela indicativa do recolhimento da receita pelo agente arrecadador quando o pagamento for efetivado na boca do caixa;

XX - representação numérica do código de barras: espaço reservado para impressão do Código de Barras;

XXI - código de barras: espaço reservado para impressão do código de barras.

(...)

§ 2º A emissão da GNRE On-Line obedecerá aos seguintes dispositivos:

I - emitida exclusivamente através do Portal GNRE no sítio www.gnre.pe.gov.br, com validação nos sistemas internos de cada Secretaria Estadual;

II - será impressa em 3 (três) vias exclusivamente em papel formato A4.

(...)

(grifos nossos)

Além disso, a informatização do procedimento fiscal fez com que o Fisco passasse a cobrar dos contribuintes, diante da atividade econômica em particular, a emissão de guias específicas com a informação do código atribuído ao tributo incidente, de modo que qualquer equívoco cometido pelo emitente, por exemplo, a partir da simples troca de um algarismo numérico, seja capaz de obrigá-lo ao pagamento de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Tais hipóteses denotam, muitas vezes, a falta de razoabilidade e proporcionalidade dos atos do Fazenda Pública, bem como a supressão dos direitos dos contribuintes em detrimento de uma visão distorcida do interesse público, utilizando-se as mais diversas exigências com finalidade arrecadatória, sem que sejam respeitadas as mais básicas garantias constitucionais, criando, inclusive, uma relação de conflito entre Fisco-contribuinte.

Desse modo, não pode a Administração Pública pautar suas atividades de modo a conflitar com princípios constitucionais de altíssima relevância e tidos pela Constituição Federal como cláusulas pétreas, sob pena de se abrir espaços a arbitrariedades que tornam os administrados verdadeiros reféns do poder estatal.

2 EFEITOS DA DESVIRTUAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O exame da desvirtuação das obrigações tributárias acessórias, além de tratado do ponto de vista jurídico, não pode olvidar dos efeitos gerados a partir da imposição desmedida de ônus diversos tais quais os analisados no presente trabalho.

Conforme defende o movimento da análise econômica do direito, o Direito não goza de posição autônoma à realidade social e econômica, considerando-se as diversas implicações que as normas jurídicas possuem empiricamente (CALIENDO, 2009).

Entendendo-se a tributação como inserida em um conjunto de custos previstos e planejados pelos contribuintes de uma forma geral e, no caso de empresas, incluído no preço final dos produtos ofertados, os cálculos realizados englobam também os valores dispendidos relacionados ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias, interpretados como custos administrativos.

Um estudo realizado pelo Banco Mundial e pelo *PrincewaterhouseCoopers* e divulgado em dezembro de 2008 fez um levantamento comparativo do ambiente de negócios em diversos países, concluindo-se que, dentre os diversos países pesquisados, o Brasil é aquele em que os contribuintes mais gastam tempo no sentido de arcar com as obrigações tributárias acessórias, totalizando uma média de 2.600 horas anuais (SOARES, 2012).

Nesse ínterim, a complexidade e o grande número de obrigações acessórias exigidos pela Fazenda Pública figuram como vasto entrave ao desenvolvimento econômico do país, de modo a repelir investimentos externos e impedir a abertura e a continuidade de empresas, haja vista o grande corpo de funcionários e outros gastos operacionais necessários para que se chegue à real satisfação das condutas exigidas pelo Fisco.

Grandes conglomerados empresariais e financeiros, apesar de atingidos, conseguem superar a complexidade e falta de adequação das obrigações acessórias e ainda ultrapassam as grandes cargas tributárias, inclusive com o uso de escritórios de advocacia especializados em elisão fiscal. Entretanto, é no pequeno empreendedor e no contribuinte em pessoa física que esta complexidade cobra seu preço em valor mais caro, pois uma pequena empresa, por exemplo, não possui os recursos necessários para lidar com complexas guias de recolhimento e ainda gerir seu negócio em termos de gestão de pessoal, fluxo de caixa, insumos, dentre outras questões próprias do ramo. Da mesma forma, o particular muitas vezes se confunde com as diversas linhas que deve preencher em sua declaração de renda e não raras vezes é

pego de surpresa na “malha fina” não por desejos escusos de ludibrião do Fisco, mas por se perder no emaranhado criado pelo poder estatal.

Além disso, tal questão retorna à necessidade da aplicação de princípios tributários também às obrigações acessórias. De fato, a não sujeição das mesmas aos princípios da anterioridade e da irretroatividade gera uma situação de incerteza que compromete a segurança jurídica das relações tributárias, já que habitualmente os contribuintes são surpreendidos por novas exigências do Fisco ou por mudanças operacionais ⁵como aquelas relativas à informatização dos procedimentos.

Como agravante, tem-se a postura exercida pela Fazenda, no sentido de inadmitir qualquer imprecisão nas informações a ela fornecidas, conforme estatui Marcos de Aguiar Villas Boas (2015):

O Estado tributante age no Brasil, em regra, de forma dominadora, impondo o seu poder verticalmente de modo a obter a maior arrecadação possível a qualquer custo, em lugar de agir como cooperador, postura que vem sendo buscada nos países desenvolvidos há muitos anos.

Diante de tal cenário, constantemente os contribuintes se veem obrigados a recorrerem à esfera administrativa ou judicial a fim de contestarem a atuação por vezes arbitrária da Receita, o que incentiva a litigância entre as partes por longos períodos.

3 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE A MATÉRIA

De modo geral, assim como a doutrina, a jurisprudência ainda é tímida quanto à análise das obrigações tributárias acessórias à luz de pressupostos constitucionais, não obstante a Suprema Corte brasileira, através de seus julgados, venha aplicando princípios que norteiam o direito pátrio e que são aplicados sem maiores problemas nas obrigações tributárias principais.

Sem embargo, o controle por meio dos pressupostos da razoabilidade e da proporcionalidade, principalmente em relação às multas emitidas em razão da não prestação de informações ou da emissão incorreta de procedimentos, é mais frequente, conforme se depreende do seguinte julgado:

⁵ Como exemplo, a situação de incerteza gerada a partir das novas exigências inauguradas pelo eSocial, sistema criado para possibilitar o recolhimento dos tributos e do FGTS para empregados domésticos a partir do SIMPLES doméstico demonstra como as alterações operacionais comprometem o planejamento estruturado dos contribuintes. Nesse sentido: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral/problemas-com-esocial-persistem-para-patroses-e-domesticos-apos-seis-meses,10000027790>>. Acesso em: 25 abr. 16.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REDUÇÃO. 1. Embora o STJ entenda que "...a multa em questão deve incidir a cada mês de atraso no descumprimento da obrigação acessória" (AgRg no REsp 1.355.538/PR, 10.06.2014), é razoável a redução a de R\$ 375.344,14 para R\$ 13.500,00. 2. Como bem disse o juiz de primeiro grau: "não pode o valor da multa tornar-se insuportável para o contribuinte, de modo a sacrificar a saúde da empresa, podendo, inclusive, levar à extinção de suas atividades. (...) para uma empresa cujo capital social é de R\$ 14.000,00 ..., uma multa no valor de R\$ 375.344,14 perde a sua função punitiva, transformando-se em pena de morte". 2. "Cada ato omissivo do contribuinte que deixa de entregar a DIF - papel imune na data determinada pode ser penalizado somente uma vez. Indevida a multiplicação do valor da multa pelo número de meses em atraso, sob pena de a multa assumir caráter confiscatório e malferir os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade" (AC 0034240-86.2006.4.01.3800/MG, r. Maria do Carmo, 8^a Turma em 07.06.2013). 3. Agravo regimental da União/ré desprovido. (AGRAC 0023578-29.2007.4.01.3800 / MG, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, OITAVA TURMA, e-DJF1 p.2848 de 19/02/2016) (grifos nossos).

Ainda que o exame propriamente dito da aplicação da razoabilidade e da proporcionalidade ocorra geralmente quanto às sanções por seu descumprimento, e não quanto à obrigação acessória em si, o caso acima demonstra como a conduta do Fisco pode se dar, em casos mais graves, com natureza de confisco, impondo ao obrigado ônus que por vezes compromete, inclusive, a própria subsistência do empreendimento.

De maneira similar, também o Supremo Tribunal Federal já se manifestou em caso em que a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória detinha uma amplitude discrepante entre seus extremos, completamente contrária aos princípios constitucionais, em especial o da razoabilidade e proporcionalidade, senão vejamos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APlicada PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER INSTRUMENTAL RELACIONADO À OPERAÇÃO INDIFERENTE AO VALOR DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA (PUNIÇÃO INDEPENDENTE DE TRIBUTO DEVIDO). MULTA ISOLADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. QUADRO FÁTICO-JURÍDICO ESPECÍFICO. PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL DEBATIDA. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário. (STF - RG RE: 640452 RO - RONDÔNIA, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 06/10/2011, Data de Publicação: DJe-232 07-12-2011)

Deve-se ainda destacar a posição da Suprema Corte na Ação Cível Originária 1908-MG, que contestava obrigação de apresentar a “Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais (DCFT)” exigida pela União em face do Estado de Minas Gerais, em que fora deferido pedido de tutela antecipada, no sentido de afastar a obrigatoriedade da prestação das informações pelo ente federativo.

Fundamental, nesse sentido, ressaltar o voto do Min. Marco Aurélio, que assim analisou a questão:

A meu ver, 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, ter-se-ia criado obrigação tributária acessória para o Estado, obrigação que o artigo 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 de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, considerada a periodicidade constante da Instrução Normativa da Receita Federal.

Creio, Presidente, que estamos diante de situação concreta a direcionar ao poder de cautela, que é ínsito ao Judiciário, para afastar-se a possibilidade de, ante o não cumprimento – não da Lei Complementar – da Instrução Normativa da Receita, vir o Estado a sofrer sanções.

Além disso, o voto do Ministro abre uma discussão sobre o caráter discriminatório da obrigação em tela, em que se pode analisar uma situação de supremacia da União sobre os entes federados, já que a obrigação não era exigida de entidades públicas federais.

Interessante perceber que até mesmo um Estado Federativo, no caso Minas Gerais, pode sofrer duras penas com obrigações acessórias das quais não quer arcar, seja por questões de irrazoabilidade em sua cobrança, seja pela inobservância do princípio da legalidade, fundante em um Estado Democrático de Direito e de aplicabilidade indispensável em matéria tributária, sob pena de inviabilização da livre iniciativa ou, como na questão analisada, do Pacto Federativo, ambos resguardados na nossa Carta Magna.

Como analisado no tópico anterior, é inconciliável uma política tributária em que o ônus e sua punição por descumprimento recaiam de forma tão violenta sobre o contribuinte. Demais disso, fica claro que os princípios, cernes deste trabalho e pilares de uma sociedade pujante economicamente, não foram respeitados, recaindo sobre o STF a missão de lançar, também sobre obrigação acessória, a luz constitucional. Não há espaço para relativização de princípios em sede de matéria de obrigação tributária, mesmo quando seja de cunho acessório, por óbvio, já que representa um enorme ônus ao contribuinte.

CONCLUSÃO

O que se pode depreender da análise da instituição e o exercício das obrigações tributárias acessórias, conforme exposto no presente trabalho, é que a postura do Fisco figura como grande entrave à vida dos contribuintes de forma geral, demandando destes um ônus que não se coaduna com os dizeres constitucionais.

É indubitável que o contribuinte, ainda mais em um país que possui mais de 200 milhões de habitantes, assumirá um protagonismo quando se trata de prestação de contas junto ao estado, porém, tal mecanismo não pode perder de vista que o contribuinte não pode ser sobrecarregado, de forma que o ônus assumido vá de encontro aos direitos a este garantidos, uma vez que não pode ser transferida ao “pagador de impostos” a incapacidade do Estado em gerir, cobrar e fiscalizar sua própria arrecadação.

O cenário normativo e administrativo do qual desempenhou o olhar crítico do presente trabalho nos faz perceber a ausência de um postulado constitucional quando se trata de matéria obrigatoria tributária acessória, de modo a não haver, inclusive, a absorção de conceitos a vislumbrar o futuro da política tributária, já que o comportamento de contribuinte e Estado arrecadador não podem ser mais vistos como um conflito e sim como o de dois atores que podem contribuir para uma situação social mais benéfica.

Ao longo do trabalho foram apresentadas doutrina e jurisprudência que nos mostram que a aplicação dos princípios constitucionais mais caros e que se aplicam às obrigações principais são de suma importância e devem servir de parâmetro para as obrigações tributárias acessórias.

Um postulado é a mensagem que se decanta de um sistema, e no caso da nossa Constituição, o postulado de razoabilidade deve servir para toda a Administração Pública, pois não há previsão constitucional ou infraconstitucional, que afaste tal aplicação nas hipóteses aqui abordadas.

Em razão disso, é indispensável que a presente reflexão seja melhor abordada, tanto pela doutrina, como pelos Tribunais. Além disso, a revisão da postura adotada pelo Fisco deve ser feita urgentemente, no sentido de adotar mecanismos de cooperação entre os sujeitos da obrigação tributária, conforme se vê na legislação estrangeira.

A reforma tributária, tão abordada ultimamente como forma de simplificar o procedimento de arrecadação dos tributos, nesse sentido, deve, além de ser buscada no sentido

de reduzir alíquotas ou diminuir o número de tributos, controlar a atuação da Fazenda Pública em relação às obrigações acessórias, dando a elas o mesmo tratamento constitucional atribuído às principais, garantindo aos contribuintes uma atuação razoável do Fisco.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS (Estado). Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas. **Instrução Normativa SEF n° 15**. Maceió, AL, 31 mar. 16. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action;jsessionid=1n4190tk1nnn410nncjn0yhh3f?key=VTVVmaqhowQ%3D&acess=1>>. Acesso em: 25 abr. 16.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Tutela Antecipada na Ação Cível Originária 1098 MG**. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 8 out. 09. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711484/agreg-na-tutela-antecipada-na-acao-civel-originaria-aco-1098-mg>>. Acesso em: 25 abr. 16.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Especial 640452 RO**. Reclamante: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A – Eletronorte. Reclamado: Estado de Rondônia. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 6 out. 11. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629458/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-640452-ro-rondonia>>. Acesso em: 25. abr. 16.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Agravo Regimental na Apelação/Reexame Necessário 2007.38.00.024029-5/MG**. Apelante: Gráfica Modelo LTDA. Apelado: União (PFN). Relator: Des. Fed. Novély Vilanova. Brasília, DF, 29 jan. 16. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/109244722/trf-1-jud-trf1-18-02-2016-pg-2849>>. Acesso em: 25 abr. 16.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 86233/RN**. Apelante: Valor – Investimentos e Consultoria de Imóveis LTDA. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Des. Fed. Francisco Wildo. Recife, PE, 12 mai. 05. Disponível em: <<http://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7818623/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-86233-rn-0003983-4620034058400/inteiro-teor-15112988>>. Acesso em: 25 abr. 16.

CALIENDO, Paulo. **Direitos fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites**. Disponível em: <http://www.djf.inf.br/Arquivos/PDF_Livre/7_Artigo_9.pdf>. Acesso em: 25 abr. 16.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 10^a Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Obrigaçāo tributária acessória e limites de imposição . In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigaçāo Tributária: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges.** São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

FERRAZO, Cristiano José. **Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro.** Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/8044/000566064.pdf?>>>. Acesso em: 25 abr. 16.

MACHADO, Hugo de Brito. Questões a respeito da obrigaçāo tributária acessória. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigaçāo Tributária: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges.** São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Custo do cumprimento das obrigações acessórias no Brasil.** Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2012_726.pdf>. Acesso em: 25 abr. 16.

VILLAS BOAS, Marcos de Aguiar. **Direito Tributário, Pragmática e Transdisciplinaridade: Da incidência normativa à política tributária.** Disponível em: <http://www.optimaltaxationtheory.com/assets/Site_-_Marcos_Villas-B__as_Tese_de_Doutorado.pdf>. Acesso em: 26 abr. 16.