

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS**  
**Faculdade de Direito**  
**Programa de Pós-graduação em Direito**

Alice de Abreu Lima Jorge

**PODER TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL: Delimitação da competência e dos  
limites para o seu exercício**

Belo Horizonte  
2024

Alice de Abreu Lima Jorge

**PODER TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL: Delimitação da competência e dos limites para o seu exercício**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Doutora em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Coimbra Silva

Belo Horizonte

2024

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Queiroz - CRB-6/2233.

J82p Jorge, Alice de Abreu Lima  
Poder tributário instrumental [manuscrito]: delimitação da competência e dos limites para o seu exercício / Alice de Abreu Lima Jorge. - 2024.  
197 f.

Orientador: Paulo Roberto Coimbra Silva.  
Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.  
Bibliografia: f. 170 -185

1. Direito tributário - Teses. 2. Legalidade (Direito) - Teses. 3. Obrigação tributária - Teses. 4. Proporcionalidade (Direito) - Teses. I. Silva, Paulo Roberto Coimbra. II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 336.2(81)



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

UFMG

## ATA DA DEFESA DE TESE DA ALUNA ALICE DE ABREU LIMA JORGE

Realizou-se, no dia 19 de fevereiro de 2024, às 09:00 horas, Faculdade de Direito, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de tese, intitulada *PODER TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL: Delimitação da competência e dos limites para o seu exercício*, apresentada por ALICE DE ABREU LIMA JORGE, número de registro 2019652298, graduada no curso de DIREITO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Paulo Roberto Coimbra Silva - Orientador (UFMG), Prof(a). Onofre Alves Batista Junior (UFMG), Prof(a). Valter de Souza Lobato (UFMG), Prof(a). Mauricio Zockun (PUC/SP), Prof(a). Lucas Galvão de Britto (IBET e PUC/SP), Prof(a). Lucas Bevilacqua (IDP).

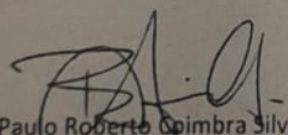
A Comissão considerou a tese:

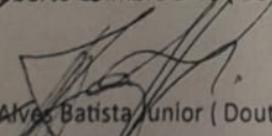
Aprovada, tendo obtido a nota 95.

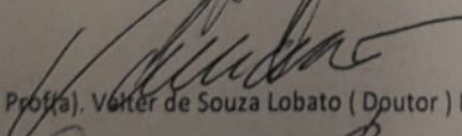
Reprovada

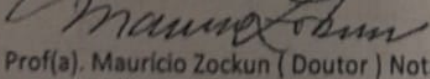
Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.

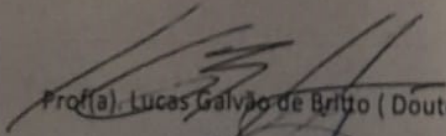
Belo Horizonte, 19 de fevereiro de 2024.

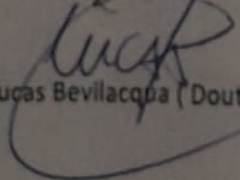
  
Prof(a). Paulo Roberto Coimbra Silva (Doutor) Nota: 95 (noventa e cinco)

  
Prof(a). Onofre Alves Batista Junior (Doutor) Nota: 95 (noventa e cinco)

  
Prof(a). Valter de Souza Lobato (Doutor) Nota: 95 (noventa e cinco)

  
Prof(a). Mauricio Zockun (Doutor) Nota: 9,5 (nove e meio)

  
Prof(a). Lucas Galvão de Britto (Doutor) Nota: 9,5 (nove e meio)

  
Prof(a). Lucas Bevilacqua (Doutor) Nota: 9,5 (nove e meio)

A Deus, por tudo.

Aos meus pais, meu porto seguro, por me ensinarem a amar e a ser amada e por me inspirarem a sempre buscar ser a melhor versão possível de mim.

Aos meus irmãos e sobrinhos, obrigada por todo o amor e por estarem ao meu lado em minha jornada.

Ao José, meu amor e parceiro de vida, por sonhar comigo os nossos sonhos e estar ao meu lado na busca por torná-los realidade.

À Serena e ao Tom, cuja chegada trouxe luz, cor e mais propósito à minha vida, educá-los é a minha melhor missão e vocês são a minha maior fonte de alegria e orgulho.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, sempre, por todas as dádivas e bençãos recebidas.

Aos Professores Paulo Roberto Coimbra Silva e Onofre Alves Batista Júnior, pela generosidade com que compartilharam o seu conhecimento e orientaram os meus passos. Vocês são exemplos nos quais me inspiro.

Ao José, cujo incentivo, apoio e suporte me permitiram me dedicar ao estudo e à pesquisa. Essa empreitada não seria possível se você não estivesse ao meu lado.

À Serena e ao Tom, por tornarem mais leves e alegres mesmo os dias mais desafiadores.

Aos meus pais, pelo amor e apoio incondicionais e por terem me ensinado, desde a mais tenra idade, a investir na educação e na busca pelo conhecimento. Vocês são o meu esteio e o meu porto seguro.

Aos meus irmãos e sobrinhos, agradeço o apoio e a paciência nos momentos em que a dedicação à tese me impediu de estar mais presente para a família.

Aos professores, servidores e colegas da Universidade Federal de Minas Gerais, pelos ensinamentos, pelo apoio e pelo debate de ideias.

Aos sócios e colegas do Coimbra, Chaves e Batista Advogados, pelo compartilhamento diário das alegrias e dos desafios da prática do Direito Tributário.

“Quem diria! Até a virtude precisa de limites.” (Montesquieu, 1996).

## RESUMO

Tese que se propõe a delimitar a competência para a instituição e exigência de obrigações tributárias instrumentais, com foco nos limites para o exercício desse poder. A hipótese que se pretende investigar é a de que o exercício do Poder Tributário Instrumental se submete aos limites impostos pelos princípios da legalidade, eficiência administrativa, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade. Analisa a relevância da arrecadação tributária para o custeio do Estado, inclusive para viabilização da propriedade privada e da efetivação dos direitos e garantias fundamentais. Estuda o dever de colaboração entre cidadão e empresas e a Administração Pública, assim como a capacidade de colaboração do sujeito passivo como requisito para a legitimidade da exigência de obrigações instrumentais. Investiga a natureza jurídica das obrigações denominadas acessórias na legislação, para confirmar ou infirmar a sua natureza obrigacional, acessória e tributária. Analisa qual o princípio da legalidade aplicável ao Direito Tributário Instrumental e os limites para o exercício do poder regulamentar pelo Poder Executivo, com a investigação dos tipos de regulamentos admitidos no Brasil e dos parâmetros para o exercício da discricionariedade procedimental e da discricionariedade técnica, assim como para as atividades de interpretação e de facilitação do entendimento da legislação. Estuda os princípios da eficiência administrativa, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade, naquilo em que se aplicam ao Direito Tributário Instrumental. As conclusões do trabalho são de que o exercício da competência tributária instrumental somente é legítimo se observados os seguintes requisitos: (i) presença dos pressupostos fáticos aptos a justificar a instituição da obrigação instrumental – a saber, a relevância da obrigação para a arrecadação ou fiscalização tributárias e a capacidade do sujeito passivo adimpli-la sem sacrifícios excessivos; (ii) a observância do princípio da legalidade, que impõe que novas obrigações sejam instituídas por lei, sendo admitida a sua regulamentação por atos infralegais, os quais podem ter como objeto o exercício de discricionariedade procedimental, discricionariedade técnica, interpretação da lei ou facilitação da compreensão da lei; (iii) o respeito ao princípio da eficiência administrativa (a obrigação deve ter potencial para ensejar mais benefícios para a coletividade do que a soma dos custos que serão impostos à Administração Pública e aos particulares para o seu cumprimento); (iv) a observância do princípio da praticabilidade (a obrigação deve ser exequível e deve ser a alternativa menos onerosa e menos complexa para atingimento dos fins pretendidos com a sua instituição); (v) a observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e (vi) o respeito ao princípio da igualdade, que impede a concessão de tratamentos díspares a sujeitos passivos em situações similares.

Palavras-chave: Direito Tributário; obrigação acessória; legalidade; eficiência; análise de impacto regulatório; avaliação de resultado regulatório; praticabilidade; razoabilidade; proporcionalidade; igualdade.

## ABSTRACT

This thesis proposes to set out the competence for the institution and requirement of instrumental tax obligations, with a focus on the limits for exercise of this power. The hypothesis that is intended to be investigated is that the exercise of Instrumental Tax Power is subject to the limits imposed by the principles of legality, efficiency, practicability, reasonableness, proportionality, and equality. It analyzes the relevance of tax collection for funding of the State, including the viability of private property, and the implementation of fundamental rights and guarantees. It studies the duty of collaboration between citizens, and companies, and the Public Administration, as well as the taxpayer's capacity to collaborate, as a requirement for the legitimacy of the demand for instrumental obligations. It investigates the legal nature of the so-called ancillary obligations within the legislation, so as to either confirm or invalidate its obligatory, ancillary, and tax natures. It analyzes the principle of legality applicable to Instrumental Tax Law and the limits to the exercise of regulatory power by the Executive Branch, with investigation of the types of regulations allowed in Brazil, and the parameters for the exercise of procedural discretion and technical discretion, and also for the activities of interpretation and facilitation of the understanding of the legislation. It studies the principles of efficiency, practicability, reasonableness, proportionality, and equality, and the way in which they apply to Instrumental Tax Law. The conclusions of the study are that the exercise of instrumental tax jurisdiction is only legitimate if the following requirements are observed: (i) presence of factual assumptions capable of justifying the imposition of the instrumental obligation – namely, the relevance of the obligation for tax collection or inspection, and the ability of the taxpayer to comply with it, without excessive sacrifice; (ii) compliance with the principle of legality, which requires new obligations to be established by law, and whose regulation is allowed by infra-legal acts, which may have as their object the exercise of procedural discretion, technical discretion, interpretation of the law, or facilitation of the understanding of the law; (iii) respect for the principle of administrative efficiency (the obligation must have the potential to generate more benefits for the community than the sum of the costs that will be imposed on the Public Administration and individuals for its fulfilment); (iv) observance of the principle of practicability (the obligation must be executable and must be the least onerous, and least complex alternative, to achieve the intended purposes of its institution); (v) compliance with the principles of reasonableness and proportionality, and, (vi) respect for the principle of equality, which prevents the granting of disparate treatment to taxable persons in similar situations.

Keywords: Tax Law; ancillary obligation; legality; efficiency; regulatory impact analysis; evaluation of regulatory results; practicability; reasonableness; proportionality; equality.

## RIASSUNTO

Tesi che si propone di delimitare la competenza per l'istituzione e il requisito degli obblighi fiscali strumentali, concentrandosi sui limiti per l'esercizio di tale potere. L'ipotesi che si intende indagare è che l'esercizio del Potere Tributario Strumentale si sottomette ai limiti imposti dai principi di legalità, efficienza, praticabilità, ragionevolezza, proporzionalità e uguaglianza. Analizza la rilevanza della riscossione delle imposte per il costo dello Stato, anche per la fattibilità della proprietà privata e la realizzazione di diritti e garanzie fondamentali. Studia il dovere di collaborazione tra cittadini e aziende e la Pubblica Amministrazione, nonché la capacità di collaborazione del soggetto passivo come requisito per la legittimità dell'esigenza degli obblighi strumentali. Indaga la natura giuridica degli obblighi chiamati accessori nella legislazione, per confermare o invalidare la sua natura obbligatoria, accessoria e tributaria. Analizza quale sia il principio di legalità applicabile al Diritto Tributario Strumentale e i limiti per l'esercizio del potere normativo da parte del Potere Esecutivo, con l'indagine dei tipi di regolamenti ammessi in Brasile e dei parametri per l'esercizio della discrezionalità procedurale e della discrezionalità tecnica, nonché per le attività di interpretazione e facilitazione della comprensione della legislazione. Studia i principi di efficienza, praticabilità, ragionevolezza, proporzionalità e uguaglianza, in ciò che si applica al Diritto Tributario Strumentale. Le conclusioni del lavoro sono che l'esercizio della competenza tributaria strumentale è legittimo solo se sono osservati i seguenti requisiti: (i) presenza di ipotesi fattuali in grado di giustificare l'istituzione dell'obbligo strumentale - vale a dire la pertinenza dell'obbligo di riscossione o di controllo fiscale e la capacità del soggetto passivo di rispettarlo senza eccessivi sacrifici; (ii) l'osservanza del principio di legalità, che impone l'introduzione di nuovi obblighi per legge, la cui regolamentazione è consentita da atti illeciti che possono avere per oggetto l'esercizio della discrezionalità procedurale, la discrezionalità tecnica, interpretazione della legge o facilitazione della comprensione della legge; (iii) rispetto del principio di efficienza amministrativa (l'obbligo deve avere il potenziale di portare più benefici alla comunità rispetto alla somma dei costi che saranno imposti alla Pubblica Amministrazione e ai singoli per la sua conformità); (iv) il rispetto del principio di praticabilità (l'obbligo deve essere praticabile e deve essere l'alternativa meno costosa e meno complessa per raggiungere gli scopi previsti con la proprio introduzione); (v) rispetto dei principi di ragionevolezza e proporzionalità e (vi) rispetto del principio di uguaglianza che impedisce la concessione di un trattamento differenziato ai soggetti passivi in situazioni analoghe.

Parole chiave: Diritto Tributario; obbligo accessorio; legalità; efficienza; analisi dell'impatto normativo; valutazione dei risultati normativi; praticabilità; ragionevolezza; proporzionalità; uguaglianza.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AIR – Análise de Impacto Regulatório

ANP – Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis

ARR – Avaliação de Resultado Regulatório

Art. – Artigo

CCB – Código Civil Brasileiro

CEP – Código de Endereçamento Postal

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho

CNAE – Classificação Nacional das Atividades Econômicas

CNI – Confederação Nacional da Indústria

CNPS – Conselho Nacional de Previdência Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

COTEPE – Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

CPF – Cadastro de Pessoa Física

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

EFD – Escrituração Fiscal Digital

eSocial – Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas

FAP – Fator Acidentário de Prevenção

FENACON – Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

IRRF – Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro

LGPD – Lei Geral de Proteção de Dados

LGT – Lei Geral Tributária Espanhola

MEI – Microempreendedor Individual

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

RAT – Contribuição para financiamento de benefícios por riscos ambientais do trabalho

RCPE – Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque

RDAs – Revista de Direito Administrativo

RDP – Revista de Direito Público

RDT – Revista de Direito Tributário

RE – Recurso Extraordinário

REINTEGRA – Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras

RFB – Receita Federal do Brasil

SINIEF – Sistema Nacional de Informações Econômicas Fiscais

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

UF – Unidade da Federação

UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais

Vs. – *versus*

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>2 DEVER DE COLABORAÇÃO .....</b>	<b>21</b>
<b>3 CONCEITO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA .....</b>	<b>27</b>
3.1 A natureza obrigacional das obrigações tributárias acessórias ou instrumentais .....	28
3.2 O caráter instrumental das obrigações tributárias acessórias.....	34
3.3 Natureza jurídica das obrigações tributárias acessórias ou instrumentais.....	35
3.4. Síntese.....	39
<b>4 AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS E A ECONOMIA DA CONFIANÇA NA CRFB/88.....</b>	<b>40</b>
<b>5 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS.....</b>	<b>46</b>
5.1 Legalidade e segurança jurídica .....	46
5.2 O princípio da legalidade aplicável ao Direito Tributário Instrumental: a exegese do art. 5º, II da CRFB/88 .....	47
5.3 Espécies de atos normativos exarados pelo Poder Executivo .....	51
5.4 Os regulamentos executivos no Brasil e os seus limites materiais .....	59
5.5 Discricionariedade procedimental .....	63
5.6 Discricionariedade técnica .....	66
5.7 Da interpretação conforme à CRFB/88 de dispositivos legais que outorgam autorização à Administração Tributária para a edição de normas em matéria de Direito Tributário Instrumental.....	71
<b>6 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E A SUA NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA NA INSTITUIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS.....</b>	<b>75</b>
6.1 O conceito de eficiência administrativa e as obrigações tributárias instrumentais.....	75
6.2 Controle da eficiência administrativa no exercício do Poder Tributário Instrumental .....	80
6.3 A Análise de Impacto Regulatório (AIR) e a Avaliação de Resultado Regulatório (ARR) como instrumentos para a avaliação e controle da eficiência administrativa no exercício do Poder Tributário Instrumental .....	84
<b>7 PRATICABILIDADE EM DIREITO TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL .....</b>	<b>95</b>
7.1 Conceito de praticabilidade.....	95

7.2 Destinatários e hipóteses de aplicabilidade da praticabilidade: uma via de mão dupla .....	98
7.3 A privatização da gestão tributária como técnica a serviço da praticabilidade e os limites para sua aplicação .....	101
<b>8 RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL .....</b>	<b>108</b>
8.1 Conceito de razoabilidade .....	111
8.2 Conceito de proporcionalidade .....	112
8.3 Âmbito de aplicabilidade da razoabilidade e da proporcionalidade .....	114
8.4 Proporcionalidade e eficiência: pontos de convergência e diferenciação .....	115
8.5 Razoabilidade e proporcionalidade na instituição e exigência de obrigações tributárias instrumentais .....	116
<b>9 PRINCÍPIO DA IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL.....</b>	<b>117</b>
9.1 Conceito de igualdade .....	118
9.2 A igualdade no exercício do Poder Tributário Instrumental.....	120
<b>10 SISTEMATIZAÇÃO DOS LIMITES PARA A INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS.....</b>	<b>123</b>
<b>11 ESTUDO DE CASO: O BLOCO K DO SPED FISCAL.....</b>	<b>126</b>
11.1 Pressupostos fáticos para a instituição da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD.....	129
11.2 Análise de legalidade dos atos normativos que regulamentam a obrigação de escriturar o Bloco K da EFD.....	132
11.3 Análise de eficiência da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD.....	135
11.4 Análise de praticabilidade da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD ....	136
11.5 Análise de razoabilidade e proporcionalidade da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD.....	136
11.4 Análise da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD à luz da igualdade ...	137
<b>12 ESTUDO DE CASO: INFORMAÇÕES PESSOAIS E CADASTRAIS DOS TRABALHADORES NO EVENTO S-2200 DO eSOCIAL .....</b>	<b>138</b>
12.1 Pressupostos fáticos para a instituição da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial.....	139
12.2 Análise de legalidade dos atos normativos que regulamentam a obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial .....	141
12.3 Análise de eficiência da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial .....	142

12.4	Análise de praticabilidade da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial.....	143
12.5	Análise de razoabilidade e proporcionalidade da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial.....	144
12.6	Análise da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial à luz da igualdade.....	144
<b>13</b>	<b>ESTUDO DE CASO: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA .....</b>	<b>145</b>
13.1	Pressupostos fáticos para as obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência.....	150
13.2	Análise de legalidade das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência.....	151
13.3	Análise de eficiência das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência.....	152
13.4	Análise de praticabilidade das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência.....	152
13.5	Análise de razoabilidade e proporcionalidade das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência.....	153
13.6	Análise das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência à luz da igualdade .....	154
<b>14</b>	<b>CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS.....</b>	<b>155</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>170</b>
	<b>APÊNDICE A – Fundamento normativo dos registros do Bloco K do Sped ....</b>	<b>186</b>
	<b>APÊNDICE B – Fundamento normativo dos registros relativos a informações pessoais e cadastrais do trabalhador no Evento S-2200 do eSocial.....</b>	<b>191</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objeto de estudo o Direito Tributário Instrumental e se propõe a delimitar a competência para a imposição de deveres ou obrigações instrumentais<sup>1</sup> tendentes a viabilizar a identificação e quantificação do tributo devido, a constituição do respectivo crédito tributário ou a satisfação desse crédito.

Nas democracias ocidentais modernas, a exemplo do Brasil, prevalece o modelo de Estado Tributário<sup>2</sup>, no qual o financiamento da atuação estatal se dá primordialmente pela via dos tributos, que são a fonte por excelência da receita pública nos Estados em que vigora a economia de mercado (e, portanto, nos quais a atuação estatal direta na economia é excepcional). A adequada arrecadação tributária é imprescindível para garantir ao Estado os recursos necessários para a sua existência e manutenção, e, em consequência, afigura-se como um pressuposto para que seja viável a propriedade privada.<sup>3</sup>

A par disso, a arrecadação tributária é necessária, ainda, para viabilizar a efetivação dos direitos e garantias previstos na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), a qual consagra a opção política por um Estado Democrático de Direito e reconhece papel central aos direitos fundamentais e à dignidade da pessoa humana, sendo essa última elencada como fundamento da República (art. 1º, III, CRFB/88). Dentre os objetivos fundamentais da República, constam expressamente a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CRFB/88), a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, CRFB/88), assim como a promoção do bem de todos (art. 3º, IV, CRFB/88) – a demonstrar a opção constitucional por um Estado que, sem prejuízo

---

<sup>1</sup> O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/76, vale-se do termo “obrigações acessórias” ao tratar das obrigações instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, conforme o seu artigo 113, §2º. Não obstante, valemo-nos no presente trabalho da terminologia “obrigações instrumentais”. Entendemos que o termo “acessória” não é de todo equivocado, pois há uma relação de acessoriedade com a atividade de fiscalização e com a arrecadação tributárias, mas o uso da expressão “instrumental” é mais adequado. Embora relacionadas às obrigações principais, as obrigações ditas acessórias não são delas totalmente dependentes. Pode haver obrigações instrumentais na ausência de obrigação principal, sendo exigido para a legitimidade da primeira apenas a potencialidade de se ter tributo devido, seja pelo próprio sujeito passivo da obrigação nominada pela legislação como acessória, seja por terceiro que com ele tenha se relacionado. A par das divergências acerca da terminologia “acessória” ou “instrumental”, é possível identificar divergência doutrinária também no que se refere ao termo “obrigação”, o qual é contraposto por parte da doutrina ao termo “deveres”. Esta questão terminológica será tratada no terceiro capítulo desse trabalho.

<sup>2</sup> Acerca dos Estados Patrimoniais (modelo absolutista) e dos Estados Tributários, em especial, do Estado Tributário Redistribuidor (Batista Júnior, 2015, p. 83-93).

<sup>3</sup> Para mais, vide Murphy e Nagel (2005).

de se caracterizar como economia de mercado, possui forte vocação social, voltada à construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

A efetivação desses valores, constitucionalmente alçados a fundamentos e objetivos da República Brasileira, demanda investimentos públicos na promoção dos direitos e garantias fundamentais (em especial, os direitos de cunho social, que dependem de prestações positivas do Estado), na redução das desigualdades e na construção de uma sociedade que propicie aos seus cidadãos oportunidades as mais equitativas possíveis para o desenvolvimento pessoal e a fruição de uma vida digna.

Desde que respeitados os limites e garantias traçados na CRFB/88<sup>4</sup>, o sistema tributário pode ser um importante instrumento na efetivação dos ideais de Justiça e na promoção de uma sociedade mais igualitária, na medida em que viabiliza a captação de recursos junto àqueles que podem arcar com o ônus fiscal e capitaliza o Estado com os instrumentos necessários não apenas à manutenção da estrutura estatal, mas também à efetivação dos direitos sociais consagrados no texto constitucional.

A construção de um sistema tributário apto a atuar como mecanismo de promoção dos valores consagrados na CRFB/88 demanda a constante preocupação não apenas com a norma impositiva do tributo e a escolha das bases para a sua incidência, mas também com a efetiva arrecadação desses tributos, o que exige a conformidade dos contribuintes com as normas tributárias e a eficiência das atividades de fiscalização. Essa eficiência da fiscalização, por sua vez, depende a cada dia com mais intensidade das informações prestadas pelos administrados no cumprimento de obrigações tributárias instrumentais, denominadas pelo legislador brasileiro de “obrigações acessórias”.

O poder de tributar, outorgado aos entes políticos da Federação Brasileira e do qual deriva a competência tributária que lhes é concedida pela Constituição, pode ser subdividido em três diferentes vertentes:

**(i)** o poder de instituir e exigir o tributo – ou seja, a prestação pecuniária compulsória que não é sanção por ato ilícito e cujo produto da arrecadação se caracteriza como a principal fonte de receita do Estado Tributário (Direito Tributário Material);

---

<sup>4</sup> Dentre os quais se inclui o princípio da capacidade contributiva (derivado do princípio maior da igualdade), segundo o qual cada cidadão deve contribuir para o financiamento do Estado na proporção de sua capacidade econômica.

(ii) o poder de impor a particulares obrigações instrumentais, tendentes a viabilizar a identificação e quantificação do tributo devido, a constituição do respectivo crédito tributário e a satisfação desse crédito, inclusive por meio do devido processo tributário administrativo (Direito Tributário Instrumental); e

(iii) o poder de impor sanções em caso de descumprimento de obrigações instituídas com fundamento nas duas demais vertentes, no intuito de viabilizar a eficácia das normas instituídas com fundamento no Direito Tributário Material e no Direito Tributário Instrumental (Direito Tributário Sancionador).<sup>5</sup>

O poder de instituir o tributo e de disciplinar a sua exigência (Direito Tributário Material) enseja uma competência legislativa em sentido estrito, que tem como fonte a CRFB/88. Os poderes de impor obrigações instrumentais e sanções, por sua vez, são inerentes e decorrentes do poder de instituir e exigir o tributo, embora contem com algumas características distintas, como a maior tolerância, especificamente no caso do Direito Tributário Instrumental, à existência de espaços de discricionariedade e do recurso a conceitos indeterminados e tipológicos.

Conforme já pontuado, o foco deste trabalho é o Direito Tributário Instrumental – o qual se apresenta imprescindível para viabilizar a efetiva arrecadação dos tributos e, em consequência, a própria manutenção do Estado e a efetivação dos direitos fundamentais (individuais e sociais) consagrados na CRFB/88.

Diante da complexidade e multiplicidade de relações que podem atrair a incidência fiscal e das dificuldades que essas circunstâncias atraem para a adoção do lançamento de ofício como a regra geral, os Estados têm transferido para os contribuintes o dever de interpretar a legislação tributária, assim como de identificar, quantificar, declarar e recolher o tributo incidente sobre as suas operações. Trata-se da figura do lançamento por homologação, que tem se tornado a regra geral no Direito Tributário Brasileiro e alhures (Silva, 2007, p. 119-120).

Essas atividades, contudo, têm um custo (custo de conformidade), que se soma ao custo dos próprios tributos. Em estudo elaborado pelo Banco Mundial (World Bank, 2020),<sup>6</sup> o Brasil é apontado como o país no qual se tem a necessidade do maior

---

<sup>5</sup> Acerca do Direito Tributário Sancionador, vide a obra de Silva, 2007.

<sup>6</sup> O *Doing Business*, publicado pelo Banco Mundial, foi interrompido. A edição de 2020 foi a última publicada até a conclusão desta tese, em janeiro de 2024. A interrupção da publicação foi fundamentada em denúncias de irregularidades recebidas pelo Banco Mundial e confirmadas em investigação conduzida por terceiros. As irregularidades apontadas nos estudos *Doing Business* de 2018 e 2020 referiam-se especificamente a dados dos seguintes países: China, Arábia Saudita, Emirados Árabes Unidos e Azerbaijão. Embora as irregularidades identificadas afetem e prejudiquem

volume de horas para a adequada observância das obrigações tributárias (apuração, declaração e recolhimento de tributos), sendo estimado um volume médio de 1.501 horas anuais para uma empresa de porte médio.<sup>7</sup> O segundo colocado no *ranking* do Banco Mundial é a Bolívia, com uma média de horas anuais por empresa estimada em 1.025 horas.

Veja-se abaixo a média de horas estimada para o Banco Mundial para os 8 países com as piores colocações no *ranking*<sup>8</sup>:

**Tabela 1** – Países com as piores colocações no ranking de volume de horas para a adequada observância das obrigações tributárias

<b>País</b>	<b>Horas</b>
Brasil	1501
Bolívia	1025
Venezuela, RB	920
Líbia	889
Chade	834
Equador	664
Gabão	632
Camarões	624

Fonte: World Bank, 2020.

Em resposta a edições anteriores do *ranking* divulgado pelo Banco Mundial, a Receita Federal do Brasil (RFB) questionou o resultado alcançado e invocou pesquisa realizada a seu pedido pela Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON),

---

a credibilidade do estudo, entendemos pela pertinência de manter a sua citação no presente trabalho, uma vez que (i) os dados do Brasil não constam dentre as irregularidades apontadas na declaração divulgada pelo Banco Mundial após as investigações realizadas pelos auditores externos por eles contratados e (ii) ainda que se adotem os dados que a RFB indica como sendo os corretos, em resposta a publicações anteriores do Banco Mundial, o Brasil ainda constaria dentre os países que demandam maior volume de horas para atender às obrigações instrumentais tributárias, o que entendemos ser um dado relevante de ser considerado no presente trabalho.

<sup>7</sup> “O *Doing Business* utiliza um estudo de caso para identificar os impostos e contribuições pagos por uma empresa padrão, bem como a complexidade do sistema de obrigações tributárias de cada economia. Este estudo de caso utiliza um conjunto de demonstrações financeiras e premissas sobre as transações realizadas pela empresa no decorrer de um ano” (World Bank, 2020). O levantamento de dados do *Doing Business 2020* considera como premissa do estudo de caso, dentre outras variáveis, ser a empresa cuja situação é simulada uma sociedade de responsabilidade limitada, com 60 funcionários, volume de negócios de 1.050 vezes o PIB *per capita*, prejuízo no seu primeiro ano de funcionamento e uma margem de lucro bruta de 20% (as vendas representam 120% do custo dos produtos vendidos).

<sup>8</sup> Optou-se pela indicação da média de horas dos 8 piores colocados no *ranking*, porque, se fosse adotada como premissa a média de horas apurada pela FENACON, a pedido da RFB, o Brasil passaria da posição de 1º pior colocado para o 8º pior colocado, à frente apenas dos países cuja média de horas foi indicada na Tabela 1, transcrita nesse trabalho.

a qual apurou serem necessárias 600 horas de trabalho anuais para apuração, declaração e recolhimento de tributos no Brasil (Receita Federal, 2016). Caso fosse adotada como premissa o resultado dessa pesquisa para fins de realocação do Brasil no *ranking* do Banco Mundial, a posição brasileira seria alterada de pior colocado no *ranking* para o 8º pior colocado, à frente da Bolívia, Venezuela, Líbia, Chade, Equador, Gabão e Camarões:

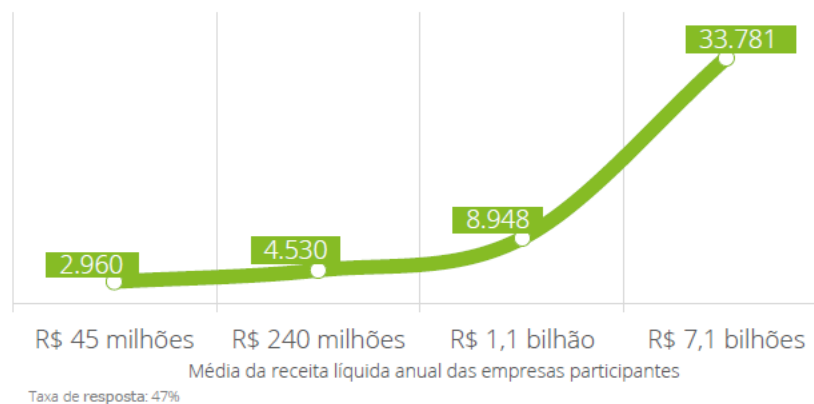
**Tabela 2** – Realocação do Brasil no ranking do Banco Mundial a partir dos dados da FENACON para o Brasil<sup>9</sup>

País	Horas
Bolívia	1025
Venezuela, RB	920
Líbia	889
Chade	834
Equador	664
Gabão	632
Camarões	624
Brasil	600

Fonte: World Bank, 2020; RFB, 2016.

Estudo elaborado pela Deloitte (2020, p. 20), por sua vez, aponta como média de horas despendidas anualmente com a conformidade tributária valores que variam entre 2.960 horas e 33.781 horas, sendo o total de 2.960 indicado para empresas com receita bruta anual de até R\$45 milhões e o total de 33.781 horas sinalizado para aquelas com receita bruta anual superior a R\$7,1 bilhões:

**Figura 1** – Média de horas gastas na gestão tributária por ano

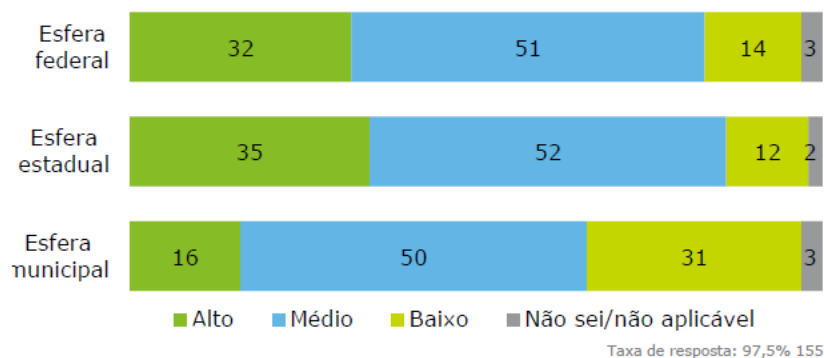


Fonte: Deloitte, 2020, p. 20.

<sup>9</sup> Dados extraídos de base divulgada pelo Banco Mundial (2020), com alteração apenas das horas consideradas para o Brasil, para as quais se adotou os dados da FENACON (Receita Federal, 2016).

O estudo da Deloitte aponta, ainda, ser necessária uma média geral de 12 funcionários para atender às demandas impostas às empresas brasileiras para conformidade tributária, com uma média de 4 empregados para as empresas de menor porte (receita bruta inferior a R\$100 milhões) e de 34 funcionários para as empresas com receita bruta anual superior a R\$2,5 bilhões (Deloitte, 2020, p. 16). O estudo da Deloitte também aponta que mais de 80% dos respondentes de sua pesquisa afirmaram ter enfrentado dificuldades de nível alto ou médio para atender às fiscalizações nos âmbitos federal e estadual:

**Figura 2 – Dificuldade para atender a fiscalizações (em %)**



Fonte: Deloitte, 2020, p. 14.

A par da sua onerosidade, apontada nos estudos acima citados, há pesquisas que sinalizam, adicionalmente, para o caráter regressivo dos custos de conformidade. Nesse sentido, os estudos de Bertolucci (2001):

**Tabela 3 – Porte da empresa x custo de conformidade em %**

Porte da empresa com base na receita bruta	Custo de conformidade em % sobre receita bruta
Média geral	0,32%
RB até R\$100 milhões	1,66%
RB de R\$100 milhões a R\$1 bilhão	0,68%
RB de R\$1 bilhão a R\$5 bilhões	0,48%
RB superior a R\$5 bilhões	0,10%

Fonte: Bertolucci, 2001, p. 150-151.

A regressividade dos custos de conformidade é apontada, ainda, em estudo de Sandford (1985), lastreado em pesquisa conduzida pelo Centro de Estudos Fiscais da Universidade de Bath nos anos de 1978 a 1980.

O estudo da Deloitte (2020), já citado acima, também traz dados que sinalizam para a regressividade dos custos de conformidade no Brasil, sendo apontado que:

Apesar do aumento expressivo no número de horas, há um ganho de eficiência conforme o porte da organização aumenta e a sua estrutura tributária se torna mais robusta. Entre as empresas com a média de R\$45 milhões de faturamento anual, cada R\$1 milhão de vendas demandam 66 horas com a gestão tributária. Já entre as organizações com R\$7,1 bilhões de faturamento, cada R\$1 milhão de vendas demandam 5 horas com gestão tributária (Deloitte, 2020, p. 20).

Os estudos acima citados demonstram **(i)** o alto custo imposto aos sujeitos passivos para o cumprimento das obrigações tributárias instrumentais ou acessórias; **(ii)** as dificuldades interpretativas enfrentadas pelos cidadãos e empresas para a apuração, declaração e recolhimento dos tributos por eles devidos e **(iii)** o potencial regressivo desses custos de conformidade.

Se, por um lado, as obrigações tributárias instrumentais são necessárias para viabilizar a fiscalização e arrecadação tributárias e o custeio do próprio Estado Democrático de Direito e dos direitos e garantias fundamentais (individuais e sociais), de outro viés é preciso ter-se em conta também que elas importam em um ônus relevante imposto ao sujeito passivo e que o poder para a sua instituição deve ser exercido dentro de limites delimitados e razoáveis.

Ocorre que, apesar de sua relevância, o tema afeto às obrigações tributárias instrumentais, ditas acessórias, não tem sido estudado de forma exaustiva pela doutrina, sendo ainda pouco numerosas as obras a ele dedicadas.

Nesse contexto, a presente tese se propõe a delimitar a competência para a imposição de obrigações tributárias ditas acessórias, com a sistematização dos limites para o exercício do poder tributário instrumental. No percurso para se atingir esse fim, o trabalho irá investigar **(i)** o dever de colaboração, que dá lastro e justificativa ao poder tributário instrumental; **(ii)** a natureza das obrigações tributárias instrumentais; **(iii)** os princípios que limitam o poder para a instituição de obrigações instrumentais e, ao fazê-lo, delimitam a competência para o seu exercício: legalidade, eficiência administrativa, praticabilidade, razoabilidade e proporcionalidade e igualdade.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Todos os princípios constitucionais são de observância obrigatória quando da interpretação e aplicação do Direito. Nesse contexto, para além dos princípios selecionados para estudo no presente trabalho, haverá, por certo, situações em que outros princípios (expressos ou implícitos), a exemplo da liberdade econômica, da liberdade de concorrência, da proteção da confiança e da função social da propriedade, impactarão a instituição ou a exigência de obrigações tributárias instrumentais ou acessórias. Os princípios eleitos para estudo no presente trabalho, contudo, são aqueles que mais

## 2 DEVER DE COLABORAÇÃO

Em linha com o que se vê (como regra geral) nas democracias capitalistas ocidentais, o Brasil é um Estado Tributário (Batista Júnior, 2023, p. 25-26, 2015, p. 83-93), cuja principal fonte de receita para a manutenção da estrutura estatal advém dos tributos. A atuação direta do Estado na economia é excepcional e é preciso tributar para se ter os recursos necessários para viabilizar e proteger os direitos e garantias individuais e sociais (dentre os quais se inclui o direito de propriedade).

O Brasil se caracteriza, ainda, por escolha política do Constituinte de 1988, como um Estado de desiderato social. Não somos qualquer Estado Tributário, mas um **Estado Tributário Redistribuidor** (Batista Júnior, 2023, p. 25-26, 2015, p. 83-93), que tem dentre os seus objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CRFB/88), a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, CRFB/88), assim como a promoção do bem de todos (art. 3º, IV, CRFB/88).

A escolha política de nosso Constituinte, cristalizada no texto da CRFB/88 em cláusulas pétreas, é contundente tanto na adoção de um **sistema de produção capitalista** quanto na opção por um **Estado de desiderato social**. O equilíbrio entre o sistema capitalista e a redução de desigualdades e construção de uma sociedade mais solidária é um imperativo constitucional, um desafio que cabe aos cidadãos e cidadãs brasileiros viabilizar.

Da leitura da CRFB/88, extrai-se que o Estado brasileiro deve atuar como (i) garantidor da propriedade privada (art. 5º, XXII, e art. 170, II, CRFB/88), da liberdade de iniciativa (art. 1º, IV, e art. 170, *caput*, CRFB/88) e de concorrência (art. 170, IV e parágrafo único, CRFB/88) e dos direitos individuais (art. 5º, CRFB/88) e sociais (art. 6º a 11, CRFB/88) e (ii) como agente normativo e regulador nas atividades em que a intervenção estatal indireta é considerada necessária ou conveniente (art. 174, CRFB/88). A atuação direta do Estado na economia, por sua vez, é excepcional,

---

diretamente limitam o exercício do Poder Tributário Instrumental e, ao fazê-lo, delimitam a competência dos entes federados no que se refere às ditas obrigações tributárias acessórias.

somente sendo admitida nas situações necessárias para a segurança nacional ou diante de relevante interesse público (art. 173, CRFB/88).

A CRFB/88 consagra a propriedade privada como direito fundamental (art. 5º, XXII, CRFB/88) e como princípio da ordem econômica brasileira (art. 170, II, CRFB/88), aponta a liberdade de iniciativa como fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV, CRFB/88) e da ordem econômica brasileira (art. 170, *caput*, CRFB/88) e a liberdade de concorrência como princípio da ordem econômica brasileira (art. 170, IV e parágrafo único, CRF/88), além de restringir expressamente a exploração direta da atividade econômica pelo Estado às situações previstas no próprio texto constitucional ou a casos lastreados em imperativo de segurança nacional ou relevante interesse coletivo (art. 173, *caput*, CRFB/88). Todas estas escolhas do nosso Constituinte denotam a opção por um sistema de produção capitalista, pautado no reconhecimento e proteção da propriedade privada e na liberdade de iniciativa e de concorrência. Qualquer modelo diferente deste é incompatível com a nossa ordem constitucional vigente, não sendo uma escolha elegível pelos nossos representantes políticos na atual ordem jurídica brasileira.

A par da opção pelo sistema capitalista, a CRFB/88 também é clara na sua escolha por um Estado de desiderato social, compromissado com a redução de desigualdades sociais e regionais e com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. O direito de propriedade, reconhecido como direito fundamental no texto constitucional, deve ser compatibilizado com o imperativo de que a propriedade cumpra a sua função social, conforme previsto tanto no rol de direitos e garantias fundamentais (art. 5º, XXIII, CRFB/88) quanto na relação de princípios da ordem econômica brasileira (art. 170, III, CRFB/88). A dignidade da pessoa humana e o valor social do trabalho são fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV, CRFB/88), ao passo que a valorização do trabalho humano e a justiça social são fundamentos da ordem econômica (art. 170, *caput*, CRFB/88). Dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, por sua vez, constam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CRFB/88), a erradicação da pobreza e marginalização (art. 3º, III, CRFB/88), a redução de desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, CRFB/88) e a promoção do bem de todos (art. 3º, IV, CRFB/88). A nossa Constituição consagra, ainda, um extenso rol de direitos sociais (art. 6º a 11), a serem garantidos pelo Estado brasileiro, além de reconhecer como princípios da ordem econômica

brasileira a defesa do consumidor (art. 170, V, CRFB/88), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI, CRFB/88), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII, CRFB/88) e a busca do pleno emprego (art. 170, VIII, CRFB/88). É nítida a opção por um Estado com preocupação e consciência social, comprometido com a redução das desigualdades.

Para que se tornem efetivos e contribuam de fato para a redução de desigualdades e a promoção de justiça social, os direitos e garantias sociais expressamente reconhecidos no texto constitucional demandam a disponibilidade de recursos financeiros para os custear. Sendo o Brasil um Estado Tributário, cuja principal fonte de custeio são os tributos, ele precisa tributar e precisa que a tributação seja efetiva, não apenas para a manutenção de um aparato estatal adequado, essencial à própria existência de propriedade privada, como para manter e cumprir o seu desiderato social, conforme o plano constitucionalmente traçado.

O Estado é requisito para a existência de propriedade, renda e mercado, ao passo que os tributos são essenciais para a manutenção do Estado. O dever de pagamento dos impostos é um pressuposto para a própria existência de propriedade e renda (Murphy; Nagel, 2005, p. 46). No caso brasileiro, a tributação precisa ser ainda mais relevante, considerando-se a escolha constitucional por um modelo de Estado Redistribuidor, responsável pela efetivação de direitos sociais, ambientais e culturais, que precisam ser custeados por recursos estatais, cuja fonte primordial de financiamento são os tributos.

A **efetividade da tributação**, com a devida arrecadação dos valores em favor do Estado, é **necessária para a realização do plano constitucional**, aí incluída a manutenção de sistema capitalista de produção (com a manutenção e proteção da propriedade privada) e a garantia dos direitos fundamentais individuais e sociais previstos na CRFB/88. Para tanto, é preciso que os tributos devidos, previstos na legislação de cada ente federado, sejam efetivamente recolhidos aos cofres públicos. Considerando-se que nem sempre os contribuintes adimplem suas obrigações voluntariamente, é preciso que o Estado conte com **instrumentos para viabilizar a fiscalização e a execução dos valores que lhe são devidos**.

Nesse contexto, a CRFB/88, no primeiro dos artigos do título destinado à Tributação e Orçamento (art. 145, CRFB/88<sup>11</sup>), outorga aos entes federados a competência para, nos termos da lei e respeitados os direitos individuais, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (art. 145, §1º, CRFB/88). Este é o fundamento constitucional que dá lastro e legitimidade para a instituição e exigência de obrigações instrumentais (ditas acessórias) tributárias.

Da leitura do art. 145 da CRFB/88, pode-se extrair tanto a competência para a instituição dos tributos (Direito Tributário Material), prevista em seus incisos I a III e delimitada com maior detalhamento nos artigos seguintes do título de Tributação e Orçamento, quanto a competência para a instituição de obrigações instrumentais (Direito Tributário Instrumental), nos termos do §1º do referido art. 145 da CRFB/88. Tanto o Direito Tributário Material quanto o Direito Tributário Instrumental são decorrências do Poder Tributário, juntamente com o Direito Tributário Sancionador.<sup>12</sup>

O dever de pagar tributos está lastreado na **solidariedade social** e no dever de contribuir para o custeio da sociedade, sem a qual a existência da propriedade privada ficaria prejudicada, diante da ausência de uma estrutura de proteção que viabilizasse a sua manutenção em face de possíveis atos de violência (Murphy; Nagel, 2005, p. 46).

O dever de colaborar com o Estado para garantir a efetividade da tributação, por sua vez, se justifica à luz não apenas da solidariedade social e da relevância dos direitos e garantias individuais e sociais cuja efetividade depende da arrecadação tributária, como também de um **dever de colaboração**. Por ser do interesse da

---

<sup>11</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (Brasil, 1988).

<sup>12</sup> Esse entendimento não é unânime na doutrina. Batista Júnior (2001, p. 139-147), por exemplo, entende que o poder de polícia fiscal, que inclui o poder para a criação das chamadas “obrigações acessórias”, existe para garantir o exercício do poder tributário, mas com esse não se confunde, sendo um poder de polícia, regido pelo Direito Administrativo. Casalta Navais (2015, p. 269-270) também entende que o poder tributário não abarca os poderes para a exigência dos impostos, diferenciando os “poderes do estado em matéria fiscal” do “poder tributário”, este último restrito aos poderes para a exigência dos impostos.

coletividade a efetividade da tributação, que garante os recursos necessários para que o Estado possa prover os direitos que deve garantir, é dever de todo cidadão contribuir para a efetividade da tributação, na medida de sua capacidade (Paulsen, 2014, local. 164, 247, 342 e 1436). O dever de colaborar com a fiscalização e arrecadação tributárias guarda relação com o dever de pagar tributos, na medida em que ambos buscam viabilizar o fluxo de recursos em favor do Estado, mas com ele não se confunde. São **deveres autônomos**<sup>13</sup>. O dever de colaboração persiste ainda que um determinado cidadão ou cidadã não tenha o dever de pagar tributos próprios<sup>14</sup>.

Na Espanha, Lapatza (1996, p. 491) afirma que a Lei Geral Tributária Espanhola (LGT) prevê de forma expressa o dever de colaboração. Lapatza (1996, p. 491) critica a amplitude do texto legal por entender que ele pode ser usado como lastro para que sejam exigidas prestações pessoais de caráter público sem respaldo em lei. Na Argentina, Altamirano (2012, p. 468) sustenta que o dever de colaboração deve ser compreendido como uma via de mão dupla. O contribuinte tem o dever de colaborar com a fiscalização para que ela cumpra a sua missão, mas a Administração também deve colaborar com o contribuinte, oferecendo certeza e segurança jurídica que facilitem o cumprimento da obrigação tributária.

A medida e o principal limite material previstos na CRFB/88 para o **dever de pagar tributos** é a **capacidade econômica dos contribuintes**, nos termos do art. 145, §1º. Em relação ao **dever de colaborar com a fiscalização e arrecadação**

---

<sup>13</sup> Acerca da autonomia do dever de colaboração frente ao dever de pagar tributos, vide a obra de Paulsen, 2014, local. 164.

<sup>14</sup> Nesse sentido, conferir precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ): “PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE OU DE USO E CONSUMO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. HIGIDEZ DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONSISTENTE NA EXIGÊNCIA DE NOTA FISCAL DOS BENS. IRRELEVÂNCIA INEXISTÊNCIA, EM TESE, DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS). FATOR VIABILIZADOR DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGOS 175, PARÁGRAFO ÚNICO, E 194, DO CTN. ACÓRDÃO FUNDADO EM LEI LOCAL. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO ESPECIAL. 1. 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. (...) 6. 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. (...) 13. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008” (Brasil, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.116.792/PB. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 24 de nov. de 2010, DJe 14 de dez. de 2010).

**tributárias**, a medida e o principal limite para a sua instituição e exigência são a **capacidade de colaboração** do cidadão, cidadã ou empresa (Paulsen, 2014, local. 372). É dever de todos colaborar com a fiscalização e arrecadação tributárias, na medida de sua capacidade. Conforme propõe Paulsen (2014, local. 637), a instituição de deveres tributários instrumentais somente será legítima se a pessoa a quem o dever for imposto tiver a aptidão e a possibilidade de cumpri-lo sem prejuízo desproporcional a seus direitos, sua liberdade e seu patrimônio.

Para além da aptidão para cumprir a obrigação, acrescentamos ao conceito de capacidade de colaboração a necessidade de que a pessoa eleita como o seu sujeito passivo tenha alguma **relação** (ainda que mediata) **com os fatos de interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias**, podendo-se concluir ou presumir por força dessa condição que esse sujeito passivo tem condições de cumprir a obrigação instrumental com maior facilidade ou menores custos do que aqueles que caberiam ao Estado se ele buscasse as informações pretendidas no exercício de seus poderes de fiscalização. As obrigações tributárias ditas acessórias têm um custo, não sendo legítimo que o Estado terceirize a atividade de fiscalização tributária a pessoas que não guardam relação com os fatos de interesse tributário cuja fiscalização se pretende viabilizar ou facilitar por meio das referidas obrigações.

Ao contrário do que se tem com a capacidade econômica do contribuinte, prevista textualmente no art. 145, parágrafo único, da CRFB/88, o conceito de capacidade de colaboração, nos moldes propostos por Paulsen (2014) e acima complementados, não é previsto de forma expressa na Constituição. Não obstante, trata-se de limite que se extrai do parágrafo único do art. 145 da CRFB/88, que impõe que o poder para identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas dos contribuintes seja exercido com **respeito aos direitos individuais e nos termos da lei**. Trata-se, também, de uma decorrência do **princípio da proporcionalidade**. Não se pode exigir da pessoa à qual é imposta a obrigação instrumental que suporte obrigações ou deveres relativos a fatos com os quais ela não guarde nenhuma relação ou que prejudiquem as suas atividades ou comprometam desproporcionalmente os seus direitos, a sua liberdade ou seu patrimônio, sob pena de afronta aos direitos e garantias individuais (em violação ao art. 145, parágrafo único, da CRFB/88) e aos postulados de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

### 3 CONCEITO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

Ao tratar dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, a CRFB/88, no primeiro dos artigos da Seção I (Dos Princípios Gerais) do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) de seu Título VI (Da Tributação e do Orçamento), outorga à Administração Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios **competência para identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte**, respeitados os direitos individuais, nos termos da lei e buscando especialmente conferir efetividade à pessoalidade dos impostos e ao princípio da capacidade econômica (art. 145, §1º, CRFB/88<sup>15</sup>). Esta é a raiz constitucional das obrigações acessórias ou instrumentais em Direito Tributário.

A CRFB/88 prevê, ainda, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre obrigação tributária (art. 146, III, *b*, CRFB/88<sup>16</sup>).

O CTN, recepcionado na ordem constitucional brasileira vigente com natureza de lei complementar, conceitua a obrigação tributária acessória, que indica como sendo aquela que tem como objeto as prestações positivas ou negativas previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, §2º, CTN<sup>17</sup>). O CTN prevê, ainda, que a obrigação acessória inadimplida converte-se em obrigação principal (obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária) relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, §3º, CTN<sup>18</sup>).

As obrigações tributárias acessórias são, portanto, **obrigações de fazer ou não fazer** impostas ao sujeito passivo **nos termos da lei** e com respeito a direitos e garantias individuais **com a finalidade de viabilizar a arrecadação ou a fiscalização do recolhimento dos tributos**, especialmente para garantir a efetividade das normas

---

<sup>15</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (Brasil, 1988).

<sup>16</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)” (Brasil, 1988).

<sup>17</sup> “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. (...) § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (Brasil, 1966b).

<sup>18</sup> “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. (...) § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (Brasil, 1966b).

de Direito Tributário Material, contribuindo para que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 113 do CTN c/c art. 145, §1º, da CRFB/88).

Apesar de o CTN valer-se do termo “obrigação tributária acessória”, a doutrina tem intensa divergência acerca da natureza desse instituto. Há controvérsia acerca da correção (ou não) de seu enquadramento como obrigação, assim como de sua natureza acessória e de sua qualificação como tributária.

### 3.1 A natureza obrigacional das obrigações tributárias acessórias ou instrumentais

Os doutrinadores que se dedicaram a pesquisar as obrigações tributárias acessórias divergem acerca de sua natureza obrigacional.

A corrente capitaneada por Paulo de Barros Carvalho sustenta que as ditas obrigações tributárias acessórias seriam, em realidade, apenas deveres (e não obrigações), por faltar-lhes os requisitos da **patrimonialidade** e da **transitoriedade** (Carvalho, 1971, p. 385-386). Entendem os autores adeptos dessa corrente que **(i)** a natureza obrigacional somente pode ser atribuída com correção técnica às relações dotadas de patrimonialidade e transitoriedade e **(ii)** as ditas obrigações tributárias acessórias não seriam patrimoniais, por não terem como objeto um dever apreciável economicamente (a exemplo das obrigações de pagar uma soma em dinheiro, entregar um bem com valor monetário identificável ou prestar um serviço ao qual se possa atribuir um preço), além de **(iii)** não serem dotadas de transitoriedade, por serem deveres perenes, que precisam ser observados enquanto o contribuinte exercer determinada atividade econômica.

Nesse sentido, manifestam-se, dentre outros, Onofre Alves Batista Júnior (2023, p. 629, 2001, p. 190), Sacha Calmon Navarro Coêlho (1988, p. 57, 2016, p. 589-590), Ricardo Lobo Torres (2010, p. 292), Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 503), Caio Augusto Takano (2015, p. 91) e Raquel Vieira Mendes (2018, p. 33-34).

A par do argumento pela ausência de patrimonialidade das obrigações acessórias, comum aos autores acima citados, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 590-593) sustenta, ainda, que as obrigações tributárias acessórias não teriam fato gerador, pois seriam um dever imposto genericamente a toda a coletividade.

A corrente de que são expoentes José Souto Maior Borges (1984) e Hugo de Brito Machado (2007, p. 152-153, 2004, p. 189), por sua vez, sustenta ser correto o

uso do termo “obrigação” pelo legislador nacional. Os autores que adotam essa posição a fundamentam em diferentes argumentos. Há aqueles que entendem que a patrimonialidade não é um elemento essencial à caracterização de uma relação como obrigacional, aqueles que reconhecem patrimonialidade nas obrigações tributárias acessórias, e, ainda, os que entendem que o legislador tributário não está adstrito ao conceito de obrigação característico do Direito Civil.

Nesse sentido, o posicionamento de Misabel de Abreu Machado Derzi (*in* Baleeiro, 2015, p. 1.089-1.090), Maurício Zockun (2005, p. 86 e 118), José Wilson Ferreira Sobrinho (1986, p. 204), Arnaldo Borges (1978, p. 95), Juliana Ferreira Pinto Rocha (2009, p. 120) e Eliza Remédio Alecrim (2017, p. 61 e 69).

José Souto Maior Borges (1984, p. 23) entende que não há atributos essenciais da obrigação, pois ela é uma categoria jurídico-positiva e o conceito de obrigação deve ser buscado em cada ordenamento positivo, em relação a cada ramo do Direito. Para o referido autor, a obrigação é definida pelo Direito Positivo e pode ter conteúdos diferentes conforme o ramo do Direito envolvido. Hugo de Brito Machado (2007, p. 152-153, 2004, p. 189), que classifica a obrigação tributária acessória como uma obrigação não patrimonial (2007, p. 150), também entende que as críticas ao uso do termo “obrigação acessória” pelo legislador tributário são equivocadas, por partirem de uma visão privatista dos referidos conceitos, que não seria exigível do legislador tributário.

Misabel de Abreu Machado Derzi (*in* Baleeiro, 2015, p. 1089-1090), Maurício Zockun (2005, p. 86 e 118), José Wilson Ferreira Sobrinho (1986, p. 204), Juliana Ferreira Pinto Rocha (2009, p. 120) e Eliza Remédio Alecrim (2017, p. 61 e 69) entendem que a patrimonialidade não é um requisito para que uma relação seja considerada obrigacional. Na linha sustentada por Derzi (*in* Baleeiro, 2015, p. 1089-1090), o legislador é livre para qualificar determinados deveres como obrigacionais.

Arnaldo Borges (1978, p. 95) sustenta, ainda, que as obrigações tributárias acessórias têm importância econômica e, por isso, podem ser entendidas como obrigações de caráter patrimonial. Eliza Remédio Alecrim (2017, p. 61 e 69) também entende que a obrigação tributária acessória tem aptidão para ser expressa em valor pecuniário, assim como todo e qualquer trabalho humano.

Em linha com o posicionamento capitaneado por José Souto Maior Borges (1984) e Hugo de Brito Machado (2007, p. 152-153, 2004, p. 189) e seguido pelos

demais autores acima citados partilhamos o entendimento de que as obrigações tributárias acessórias são genuínas **obrigações**.

Acerca da **patrimonialidade**, ela **não é um requisito essencial** para a caracterização de uma relação como obrigacional sequer no Direito Privado. Embora muitos civilistas de escol defendam a necessidade de caráter patrimonial para que uma relação possa ser caracterizada como obrigacional<sup>19</sup>, esse não é um entendimento unânime na doutrina privatista.

O italiano Federico Procchi (2005), comentando o então recém editado Código Civil brasileiro (CCB) de 2002, afirma que o legislador brasileiro optou por não conceituar as obrigações no texto da norma (Procchi, 2005, p. 3). O autor relata, ainda, que a opção do Direito italiano foi por conceituar as obrigações no Código Civil, sendo exigido no código alienígena que o objeto da prestação fosse passível de valoração econômica e que o credor tivesse um interesse na prestação, ainda que não patrimonial (Procchi, 2005, p. 14).

Caio Mário da Silva Pereira (2012, p. 21-22) relata, em sua obra, a existência de controvérsia acerca do requisito da patrimonialidade para fins de caracterização de uma relação como obrigacional. O autor civilista conclui pela presença implícita desse requisito, mas destaca que a patrimonialidade não impõe que tenha sido previamente atribuído um valor à obrigação. Ele conclui que o requisito da patrimonialidade se faz presente, de forma implícita, pelo fato de a lei converter a falta de cumprimento da obrigação em um equivalente pecuniário, tanto nas obrigações de dar quanto naquelas de fazer.

Clóvis Beviláqua (1977, p. 13), por sua vez, afirma que, como regra geral, as obrigações são apreciáveis economicamente e redutíveis a uma soma em dinheiro, mas destaca que, excepcionalmente, há situações em que essa redução a uma soma em dinheiro não é possível. Ele destaca, contudo, que de todo modo será preciso recorrer a um critério pecuniário para constranger a execução da obrigação ou punir a sua inexecução. António Menezes Cordeiro (1980, p. 13) tem posicionamento similar e afirma que, embora a patrimonialidade (economicidade) seja uma característica geral do Direito das Obrigações, é possível que se tenha situações esporádicas não patrimoniais no seio do direito obrigacional.

---

<sup>19</sup> Nesse sentido, o entendimento de Monteiro (2013, p. 23), Pereira (2012, p. 7 e 21-22), Farias (2008, p. 13), Gomes (2004, p. 23-24), Bittar (1990, p. 9).

A divergência nas posições de Caio Mário da Silva Pereira (2012) e de Clóvis Beviláqua (1977) são muito mais terminológicas do que na essência do entendimento. Pereira (2012) denomina como patrimonial a obrigação que, embora não tenha valor a ela atribuído, pode ser convertida em equivalente pecuniário em caso de descumprimento. Beviláqua (1977), por sua vez, entende que as situações em que as obrigações não podem ser reduzidas a uma soma em dinheiro são exceções (e não regras), mas que ainda assim é preciso adotar um critério pecuniário em caso de inexecução.

O CCB, ao tratar das obrigações de fazer, trata da situação de inadimplemento e prevê para essas hipóteses o dever do devedor de indenizar o credor por perdas e danos (art. 247, CCB<sup>20</sup>), assim como de, em sendo possível a realização da obrigação por terceiro, arcar com os custos para que o credor execute ou mande executar a obrigação (art. 249, CCB<sup>21</sup>). Trata-se de exemplo de utilização de um critério pecuniário para a hipótese de inexecução de uma obrigação que pode eventualmente não ter valor a ela previamente atribuído.

As situações descritas por Caio Mário da Silva Pereira (2012, p. 20-21), Clóvis Beviláqua (1977, p. 13) e António Menezes Cordeiro (1980, p. 13) são similares ao que se tem nas obrigações acessórias tributárias no Direito brasileiro. São obrigações de fazer às quais não se é atribuído um valor monetário, mas cujo descumprimento, embora não atraia dever de indenização, enseja a aplicação de penalidade pecuniária.

A par disso, não nos parece correto afirmar que as obrigações acessórias não têm um caráter patrimonial. Embora elas não correspondam a uma obrigação de dar dinheiro ou bens com valor monetário e não se tenha um valor previamente estipulado para as prestações impostas aos seus sujeitos passivos, elas têm como objeto obrigações de fazer ou não fazer passíveis de valoração econômica mediante a aferição dos custos suportados pelos particulares para o seu adimplemento. O cumprimento das obrigações instrumentais enseja um custo em horas de trabalho e o eventual descumprimento atrai a aplicação de penalidade pecuniária, que também

---

<sup>20</sup> “Art. 247. Incorre na obrigação de indenizar perdas e danos o devedor que recusar a prestação a ele só imposta, ou só por ele exequível” (Brasil, 2002).

<sup>21</sup> “Art. 249. Se o fato puder ser executado por terceiro, será livre ao credor mandá-lo executar à custa do devedor, havendo recusa ou mora deste, sem prejuízo da indenização cabível. Parágrafo único. Em caso de urgência, pode o credor, independentemente de autorização judicial, executar ou mandar executar o fato, sendo depois ressarcido” (Brasil, 2002).

tem caráter oneroso. As obrigações de fazer não são gratuitas. Elas também são onerosas.

Acerca da potencialidade de se arbitrar valor para todo serviço humano, pode-se utilizar como analogia a previsão do art. 596 do CCB<sup>22</sup>, que determina que, nos contratos de prestação de serviço, se não for estipulado o valor da retribuição pelo trabalho e as partes não chegarem a um acordo, a retribuição será fixada por arbitramento, considerando-se o costume do lugar, o tempo de serviço e a sua qualidade. No caso das obrigações acessórias tributárias, não há retribuição, pois a obrigação de fazer (ou não fazer) é cumprida por força de imposição legal, e não de contrato, mas, ainda assim, é um agir humano, que impõe custos ao sujeito passivo e que é economicamente apreciável, ainda que não tenha valor a ela expressamente vinculado.

As afirmativas no sentido de que as obrigações acessórias não teriam um fato gerador e seriam perenes, perpetuando-se no tempo independentemente de qualquer agir dos respectivos sujeitos passivos, também não procedem. As obrigações tributárias acessórias, para serem legítimas, devem ter **fato gerador previsto em lei**. Nos termos do art. 115 do CTN<sup>23</sup>, este fato gerador é a situação prevista em lei que impõe a prática ou abstenção de ato pelo sujeito passivo. A circunstância de o fato gerador poder ser uma **situação continuada no tempo** (como a existência de uma pessoa jurídica ativa, por exemplo) não é suficiente para caracterizar ausência de fato gerador e tampouco perenidade da obrigação. A obrigação acessória somente existirá se e enquanto estiver presente a situação prevista em lei como apta e suficiente para atrair a incidência da norma que a instituiu. Extinta a situação que justificava a exigência da obrigação acessória (extinta a sociedade, por exemplo), o dever de cumpri-la também se extingue, a confirmar a **natureza transitória da obrigação** e a existência de um fato gerador que atrai a incidência da norma de sua instituição.

O dever de colaboração é perene, mas as obrigações tributárias instrumentais instituídas com fundamento nesse dever são transitórias e somente são exigíveis enquanto perdurar o seu fato gerador. Em grande parte dos casos, elas têm inclusive prazos específicos de vencimento, como ocorre em relação à apresentação de

---

<sup>22</sup> “Art. 596. Não se tendo estipulado, nem chegado a acordo as partes, fixar-se-á por arbitramento a retribuição, segundo o costume do lugar, o tempo de serviço e sua qualidade” (Brasil, 2002).

<sup>23</sup> “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” (Brasil, 1966b).

declarações e à emissão de documentos fiscais. Para os casos em que elas têm duração continuada, como ocorre com o dever de escriturar e manter livros fiscais, ela também segue sendo transitória, pois deixará de existir se o seu fato gerador se extinguir.

A discussão acerca da natureza obrigacional ou não das ditas obrigações acessórias tributárias pode parecer em um primeiro olhar uma questão exclusivamente terminológica, mas trata-se, na realidade, de questão com potenciais efeitos práticos.

Conforme apontam Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (Farias; Rosenvald, 2008, p. 27), as obrigações (em sentido estrito) podem ser diferenciadas dos deveres porque, enquanto o dever é genérico e recai sobre toda a coletividade, a **obrigação é um dever jurídico específico e individualizado**, consubstanciado em prestações de **dar, fazer ou não fazer**.

No caso das obrigações tributárias acessórias, o CTN se vale do termo “obrigação”. Partindo-se do princípio hermenêutico de que não se presumem na lei palavras inúteis e de que a interpretação deve ser feita sempre buscando atribuir alguma utilidade aos termos utilizados pela norma (Maximiliano, 2011, p. 204), o art. 113 do CTN<sup>24</sup> deve ser interpretado considerando-se a diferenciação feita pela doutrina entre deveres e obrigações. Portanto, somente podem ser caracterizadas como obrigações acessórias, dotadas da aptidão para serem impostas aos contribuintes sob pena da aplicação de penalidades, aquelas prestações, positivas ou negativas, que estejam **especificadas e individualizadas na legislação**. Embora exista um dever genérico de colaboração com as autoridades públicas (inclusive as autoridades fiscais), **não há obrigação acessória genérica** que imponha ao contribuinte o dever de atender a solicitações das autoridades fiscais que não estejam especificadas e individualizadas, a exemplo das não raras intimações para apresentação de informações em formatos ou modelos diversos daqueles previstos na legislação.

---

<sup>24</sup> “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (Brasil, 1966b).

### 3.2 O caráter instrumental das obrigações tributárias acessórias

A doutrina majoritária entende ter havido atecnia por parte do legislador na escolha do termo “acessória” para nomear as obrigações tributárias instrumentais. O conceito de acessório do Direito Civil pressupõe uma relação de **dependência** para com a relação principal<sup>25</sup> e o CCB prevê que, como regra geral, a invalidade da obrigação principal implica a das acessórias (art. 184, CCB<sup>26</sup>). A obrigação acessória em Direito Tributário, contudo, pode ser exigível independentemente da existência de obrigação principal, sendo suficiente para a sua legitimidade a **potencialidade** de existência de uma obrigação principal, que justifique a fiscalização pelas autoridades administrativas. É o que ocorre, por exemplo, no caso das obrigações acessórias exigidas de contribuintes que gozam de imunidade tributária.

Considerando-se a autonomia das obrigações tributárias ditas acessórias, Misabel de Abreu Machado Derzi (*in* Baleeiro, 2015, p. 1091), Onofre Alves Batista Júnior (2001, p. 191-192), Maurício Zockun (2005, p. 118), Sacha Calmon Navarro Coêlho (1988, p. 57), Ricardo Lobo Torres (2010, p. 292), Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 502), Caio Augusto Takano (2015, p. 91) e Raquel Vieira Mendes (2018, p. 33-35) entendem ser inadequado o uso do termo “acessória” para nomeá-las.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 151-153, 2004, p. 302-303), Eliza Remédio Alecrim (2017, p. 77) e William Roberto Crestani (2018, p. 15), por sua vez, entendem ser correto o uso do termo eleito pelo CTN, embora não em sua acepção do Direito Civil, considerando-se que as obrigações acessórias existem para viabilizar o cumprimento das obrigações principais. Elas não são dependentes da existência das obrigações principais (apenas de sua potencialidade para existir), como ocorre nas obrigações acessórias reguladas pelo Direito Civil, mas são acessórias em um outro sentido, na medida em que são **instituídas em função das obrigações principais** e somente se justificam diante da **potencialidade** de sua existência.

O termo **instrumental** seria mais adequado para a denominação das obrigações ditas acessórias, por refletir de forma menos dúbia a sua natureza de instrumento para a viabilização da satisfação das obrigações principais. Não obstante,

---

<sup>25</sup> Acerca do conceito de obrigação acessória no Direito Civil, vide Pereira (2012, p. 7), Monteiro (2013, p. 249) e Beviláqua (1977, p. 91).

<sup>26</sup> “Art. 184. Respeitada a intenção das partes, a invalidade parcial de um negócio jurídico não o prejudicará na parte válida, se esta for separável; a invalidade da obrigação principal implica a das obrigações acessórias, mas a destas não induz a da obrigação principal” (Brasil, 2002).

o uso do termo acessória não é incorreto, embora deva ser adotado em uma acepção distinta daquela utilizada no Direito Civil.

Assim como as obrigações instrumentais são autônomas em relação à obrigação principal, o Direito Tributário tem autonomia terminológica e didática em relação ao Direito Civil e pode se valer do termo “acessório” com significado distinto daquele adotado em âmbito privado.

As obrigações acessórias em Direito Tributário não são acessórias à obrigação principal (porque não dependem de sua existência efetiva, sendo obrigações autônomas), mas são **acessórias às atividades de fiscalização e arrecadação** (porque somente são legítimas para viabilizar a fiscalização e arrecadação tributárias). Elas subsistem ainda que não se tenha tributo devido, mas dependem, para a sua legitimidade, de uma **potencialidade de tributo devido**.

### 3.3 Natureza jurídica das obrigações tributárias acessórias ou instrumentais

A doutrina também diverge acerca da natureza jurídica das obrigações acessórias (ou instrumentais) tributárias, dividindo-se entre aqueles que sustentam serem elas tributárias (a exemplo do que se tem para as obrigações principais) e aqueles que sustentam que as obrigações acessórias são regidas pelo Direito Administrativo.

Onofre Alves Batista Júnior (2001, p. 139-147) sustenta que a instituição e exigência de obrigações tributárias acessórias, por ele nomeadas “deveres instrumentais”, são uma decorrência do poder de polícia fiscal e se regem pelo **Direito Administrativo**, não pelo Direito Tributário. Entende o renomado autor que o poder de polícia fiscal **não é uma manifestação do poder tributário em sentido estrito, embora seja a ele relacionado e dele decorrente**, na medida em que existe para garantir o exercício do poder tributário (Batista Júnior, 2001, p. 139-147). Sustenta, ainda, que os deveres de polícia (deveres instrumentais) somente podem ser instituídos por lei (Batista Júnior, 2001, p. 193), mas seguem regime jurídico do Direito Administrativo (Batista Júnior, 2001, p. 194) e admitem alguma margem discricionária para a Administração (Batista Júnior, 2001, p. 195).

José Casalta Navais (2015, p. 70) também entende que o poder tributário do Estado não inclui o poder para a exigência dos impostos, mas apenas para a sua

criação, instituição ou estabelecimento. O poder para exigir os impostos já criados seriam, para o referido autor, poderes em matéria fiscal, mas não poderes tributários.

Albert Hensel (2005, p. 245-248) inclui os deveres de escriturar livros e apresentar declarações como objeto de um **Direito Tributário Administrativo**, que seria distinto e autônomo em relação àquele que rege a obrigação tributária. Para Albert Hensel (2005, p. 248), o Direito Tributário Administrativo se **subordina apenas teleologicamente à pretensão tributária**.

Paulo de Barros Carvalho (1971, p. 385), por sua vez, classifica as obrigações acessórias como meros **deveres de direito administrativo**, a exemplo daqueles que se tem no campo sanitário, urbanístico, de trânsito e agrário.

Maurício Zockun (2005, p. 52-55) também entende que as obrigações tributárias instrumentais são regidas pelo Direito Administrativo, mas a sua conclusão não está lastreada em uma diferenciação entre as obrigações instrumentais e as obrigações principais, e, sim, no seu entendimento pela ausência de autonomia científica do Direito Tributário, que seria, na visão de Zockun (2005, p. 54), um capítulo do Direito Administrativo, por não contar com princípios que lhes sejam próprios ou exclusivos. Ao conceituar o Direito Tributário, Maurício Zockun (2005, p. 52) considera o “conjunto de proposições normativas que prescreve a instituição, a arrecadação e a fiscalização do conceito fundamental de tributo”, o que inclui o Direito Tributário Instrumental. Zockun (2005, p. 55) se vale das expressões Direito Tributário Substantivo e Direito Tributário adjetivo ou formal para nomear o que, nesta tese, denominamos, respectivamente, Direito Tributário Material e Direito Tributário Instrumental. O Direito Tributário adjetivo ou formal engloba os comandos que possibilitam e facilitam a verificação e o cumprimento da obrigação principal (Zockun, 2005, p. 55 e 118).

Caio Augusto Takano (2015, p. 90), de outro lado, defende que os deveres tributários instrumentais se sujeitam ao regime tributário, naquilo que lhe for aplicável. Ele entende que os **deveres instrumentais advêm do poder de tributar** e que dele decorrem tanto a relação jurídica que impõe o dever de pagar o tributo quanto aquela que exige a observância de deveres acessórios (Takano, 2015, p. 39).

Apesar dos autorizados posicionamentos divergentes, a competência para a instituição e exigência de obrigações acessórias ou instrumentais para a viabilidade

da fiscalização e arrecadação tributárias decorre do Poder Tributário, que se subdivide em Poder Tributário Material, Instrumental e Sancionador.

As obrigações tributárias acessórias ou instrumentais são um instrumento para a efetividade da arrecadação dos tributos. Trata-se de competência outorgada aos entes federados pelo §1º do art. 145 da CRFB/88, o qual integra o título da Constituição dedicado à Tributação e ao Orçamento, mais especificamente no tópico dedicado aos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

Ainda que não houvesse previsão constitucional expressa outorgando aos entes federados a competência para a identificação do patrimônio, renda e atividades econômicas dos contribuintes, este seria um **poder implícito ao poder de instituir tributos**, na medida em que não poderia o Constituinte outorgar aos entes políticos a competência para instituição de tributos sem lhes atribuir os meios para a identificação de seus fatos geradores e quantificação e cobrança do tributo devido. Um poder tributário limitado ao poder de instituição dos tributos seria um poder incompleto e potencialmente ineficaz. Os poderes para a instituição do tributo e para a sua fiscalização e arrecadação, assim como para a imposição de sanções em caso de inadimplemento, são **poderes que se complementam**, constituindo, em conjunto, o Poder Tributário. Sendo decorrência de um mesmo poder, as atividades de instituição, fiscalização e arrecadação tributária, assim como a imposição de sanções, devem se sujeitar a um mesmo regime jurídico (o tributário), respeitadas as particularidades de cada sub-ramo do Direito Tributário.

O regime jurídico tributário não tem a sua aplicação restrita ao Direito Tributário Material. Ele rege toda a **atividade tributária do Estado**, tudo aquilo que o Estado faz com fundamento em sua **competência tributária** – o que inclui o Direito Tributário Instrumental e o Sancionador, que são ferramentas de que o Estado dispõe para viabilizar a efetividade do Direito Tributário Material.

Ao apreciar a aplicabilidade do princípio do não confisco às sanções tributárias, o STF precisou enfrentar a questão afeta à abrangência da referida limitação constitucional ao Poder de Tributar e entendeu pela sua aplicabilidade a toda a atividade tributária do Estado. Os representantes da Fazenda Pública sustentaram que a vedação ao confisco prevista no art. 150, IV, da CRFB/88 teria aplicação restrita aos tributos em sentido estrito, não sendo exigível no que se refere às sanções pelo inadimplemento da obrigação tributária. O STF, contudo, ao apreciar a Medida

Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 1075, definiu que a vedação a práticas estatais de caráter confiscatório no domínio da atividade tributária do Estado inclui as normas para exigência de penalidades oriundas do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória. O caso em exame discutia, inclusive, penalidades relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias (dever de emissão de documentos fiscais), a reforçar a aplicabilidade do entendimento do STF não apenas ao Direito Tributário Sancionador, mas também ao Direito Tributário Instrumental.

Esse entendimento é corroborado pela escolha do legislador nacional, que, ao conceituar a legislação tributária, no art. 96 do CTN, nela inclui todas as normas que versem não apenas sobre os tributos, mas também sobre as relações jurídicas a eles pertinentes<sup>27</sup> – dentre as quais se incluem aquelas relativas às obrigações tributárias instrumentais.

É certo que o Direito Tributário, seja Material, Instrumental ou Sancionador, envolve uma relação entre o Estado e os particulares e, nesse contexto, cabe dentro do Direito Administrativo. Todo o Direito Tributário, e não apenas o Instrumental, nasceu do Direito Administrativo, dele se diferenciando (e tendo dele se emancipado) por força da sua especialidade e de seu objeto mais delimitado (o tributo e a atividade tributária do Estado), que atrai princípios peculiares. Assim como ocorre com a própria instituição do tributo, as atividades de fiscalização, constituição e cobrança do crédito tributário também envolvem atividades administrativas e uma relação entre o Estado e o Administrado, mas esta circunstância não é suficiente para retirar o Direito Tributário Instrumental do bojo do Direito Tributário ou para sujeitar as obrigações instrumentais a regime jurídico exclusivamente administrativo. Assim como a instituição do tributo é uma relação de poder do Estado diante do particular dotada de especialidade apta a sujeitá-la a um ramo próprio do Direito, as atividades administrativas voltadas à fiscalização e arrecadação tributárias também são atividades administrativas especializadas. Elas gravitam em torno do tributo, decorrem de competência outorgada aos entes políticos no título da CRFB/88 dedicado à tributação e orçamento e a elas devem ser aplicados os princípios reitores da atividade tributária estatal, naquilo em que cabíveis.

---

<sup>27</sup> “Art. 96. 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” (Brasil, 1966b).

### 3.4. Síntese

As obrigações acessórias são genuínas **obrigações**. Salvo se houver previsão diversa no ordenamento jurídico (o que não ocorre no Brasil), uma relação não precisa ser patrimonial para ser caracterizável como obrigacional. Ademais, as obrigações tributárias acessórias são, como regra geral, obrigações de fazer ou não fazer que importam em um trabalho humano, exprimível economicamente (ainda que não tenha um preço previamente estipulado ou acordado). As obrigações instrumentais geram custo ao demandar horas de trabalho para o seu cumprimento e em caso de desconformidade faz-se devida a incidência de penalidade pecuniária, também onerosa. Por fim, nos termos do art. 145 da CRFB/88 e do art. 113 do CTN, as obrigações acessórias devem ter fato gerador previsto em lei e são dotadas de temporariedade, somente sendo exigíveis dos respectivos sujeitos passivos se presente a circunstância prevista na lei que as instituiu e enquanto presente esta circunstância. O fato de a circunstância que atrai a obrigação acessória ser, por vezes, um evento continuado, que se prolonga no tempo (o que não é exclusividade do Direito Tributário, pois é situação presente também, por exemplo, nos contratos de sociedade, que impõem obrigações aos respectivos sócios enquanto perdurar a sua vigência, que tem prazo indeterminado e pode se perpetuar no tempo), não é suficiente para retirar-lhe o caráter temporário, uma vez que a obrigação somente persistirá enquanto esse evento se fizer presente, tendo, inclusive, prazos específicos para cumprimento em muitas das situações.

Em relação ao seu caráter acessório, teria sido mais adequado o uso do termo **instrumental**, por serem as obrigações ditas acessórias um instrumento para viabilizar a fiscalização e a satisfação das obrigações principais. Não obstante, o uso do termo acessório não é incorreto, desde que lhe seja atribuída uma acepção distinta daquela que lhe confere o Direito Civil (o que é possível, considerando-se a autonomia terminológica do Direito Tributário). As obrigações acessórias em Direito Tributário não são acessórias às obrigações principais, pois são delas independentes, mas são **acessórias às atividades de fiscalização e arrecadação tributárias**. Somente será legítima a instituição e exigência de obrigação tributária acessória (ou instrumental) diante da existência de uma **potencialidade de tributo devido**, apta a justificar a fiscalização tributária.

As obrigações acessórias ou instrumentais para a viabilidade da fiscalização e arrecadação tributárias são instituídas no exercício do **Poder Tributário** (que se subdivide em Poder Tributário Material, Instrumental e Sancionador) e a elas se aplicam os princípios reitores da atividade tributária estatal.

No presente trabalho, adotaremos a nomenclatura “obrigações tributárias instrumentais”.

#### **4 AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS E A ECONOMIA DA CONFIANÇA NA CRFB/88**

Adota-se no presente trabalho o conceito de Direito desenvolvido por Scott Shapiro (2011, p. 213) na obra *Legality*, que o entende como um **plano social compartilhado** cuja finalidade moral consiste em remediar o que o referido autor denomina circunstâncias da juridicidade – questões morais numerosas e sérias que demandam soluções complexas, arbitrárias ou contraditórias.

Os planos usualmente não surgem completos, sendo comum que eles comecem em partes e sejam complementados posteriormente, por meio de “**subplanos**” (Shapiro, 2011, p. 121 e 195), cuja finalidade pode ser **(i)** dispor sobre o **modo** por meio do qual se poderá atingir as metas estabelecidas pelo plano original ou **(ii) atribuir competência** a um dado indivíduo ou órgão para a definição, no ato de execução do plano, da linha de ação a ser adotada para se alcançar a meta estipulada (Shapiro, 2011, p. 187 e 204). O mesmo fenômeno é verificado em relação às leis e ao Direito. Um sistema jurídico pode ser compreendido como uma massiva **rede de planos**. Em um sistema hierarquizado, como é o caso do sistema jurídico, os planos compartilhados são autorregulatórios. O próprio plano atribui competência a determinados indivíduos, grupos ou instituições para fazer os planos necessários para viabilizar a sua execução (Shapiro, 2011, p. 142).

Sob esse prisma, a delegação do planejamento a órgãos administrativos em numerosas situações é não apenas eficiente, mas também apropriada. A grande questão reside em se definir, dentro de cada sistema jurídico, quais são os limites a serem observados por cada órgão incumbido de atividades de planejamento.

No Brasil, o planejamento em Direito Tributário é exercido **(i)** pelo Constituinte (planejador máster); **(ii)** pelo legislador nacional (competente para a edição de leis

complementares com normas gerais em matéria tributária, conforme art. 146 e 146-A da CRFB/88); **(iii)** pelo legislador ordinário Federal, Estadual, Municipal e Distrital (competente para a instituição das obrigações tributárias, principais e acessórias, nos termos do art. 145 da CRFB/88 e das demais normas de competência definidas na CRFB/88); **(iv)** pelo chefe do Poder Executivo (competente para a regulamentação, por decreto, das obrigações instituídas em lei, visando viabilizar a sua adequada execução, de acordo com o art. 84, IV, da CRFB/88) e **(v)** pelas autoridades administrativas (competentes para a regulamentação de procedimentos, nos termos das autorizações a elas concedidas por leis e decretos, assim como pela interpretação e aplicação dos planos).

Partindo da concepção de Direito como plano, Scott Shapiro (2011, p. 331-352) desenvolve uma **metateoria para a interpretação jurídica**<sup>28</sup>, à qual também aderimos, segundo a qual a identificação do melhor método hermenêutico demanda a análise do grau de confiança dedicado pelo sistema a cada um de seus distintos atores (por ele denominada *economy of trust*, ou **economia da confiança**). Os planos são uma sofisticada forma de **gerenciar a confiança**, seja por meio da compensação nas hipóteses de falta de confiança<sup>29</sup>, seja pela capitalização dessa confiança nos casos em que ela se faz presente<sup>30</sup>. Os planos compartilhados atribuem ou negam a competência para a definição de questões mais relevantes de modo proporcional ao grau de confiança a eles reconhecido. Os planos podem, ainda, atribuir a competência à autoridade ou indivíduo, em uma atitude de confiança, mas compensar eventual falta ou insuficiência dessa confiança por meio da previsão de instruções ou diretivas que limitem o exercício desse poder (Shapiro, 2011, p. 331-352).

Sendo o Direito composto de planos e normas similares a planos, a definição do melhor método interpretativo deve considerar o grau de confiabilidade atribuído pelo sistema a cada agente, **atribuindo-se a cada qual um grau de**

---

<sup>28</sup> Shapiro (2011) trabalha com a ideia de metateoria da interpretação jurídica por pretender construir uma teoria sobre as teorias da interpretação – a saber, uma teoria acerca do melhor método para se identificar em cada caso e em cada sistema em estudo a melhor teoria interpretativa a ser aplicada.

<sup>29</sup> Conforme Shapiro (2011, p. 334), em cenários em que há baixa confiança, os planos podem adotar medidas de compensação da desconfiança, as quais envolvem, por exemplo, o uso de previsões detalhadas e conceitos fechados, que atribuam pouca discricionariedade ao aplicador.

<sup>30</sup> Shapiro (2011, p. 334/335) indica como mecanismos de capitalização da confiança a adoção de planos com diretrizes mais gerais e conceitos indeterminados e a delegação de competências e poderes a outros agentes, em relação aos quais o planejador tenha maiores níveis de confiança.

**discricionariedade compatível com a confiança nele depositada pelo sistema** (Shapiro, 2011, p. 331-352).

O melhor método para a identificação da economia da confiança e a definição da melhor teoria interpretativa a ser adotada em um dado sistema e assunto, por sua vez, depende da natureza do sistema em estudo. Nos sistemas identificados por Scott Shapiro como de autoridade, assim entendidos como aqueles nos quais se reconhece legitimidade aos idealizadores das regras que compõem o sistema, **a economia da confiança deve ser buscada no plano constante da Constituição** (plano máster). Em sistemas dessa natureza, a fonte da qual se originaram os planos que compõem o sistema (ou ao menos o plano máster deste sistema) possui relevância moral, razão pela qual a definição do método interpretativo mais adequado para essas normas deve ser identificada levando-se em consideração a idealização feita pelos *designers* do sistema e o grau de confiabilidade por eles dedicado a cada ator jurídico. Esse é o caso brasileiro.

Interpretando-se a CRFB/88 à luz da economia da confiança que se pode dela extrair, conclui-se ser inadequado no sistema constitucional brasileiro atribuir-se grau elevado de discricionariedade ao Poder Executivo e às autoridades administrativas, especialmente aquelas que, apesar de seu mérito técnico (que lhes permitiu ascenderem ao cargo), não foram eleitas democraticamente. **A legitimidade dessas autoridades é técnica, e não política.**

Da análise da Constituição Brasileira, constata-se especial preocupação do Constituinte com as questões afetas à **segurança jurídica**, à **legalidade** e à **proteção do cidadão contra o possível arbítrio de autoridades estatais**. Nesse sentido, pode-se citar **(i)** o princípio da legalidade, positivado expressamente no rol de direitos e garantias fundamentais (art. 5º, II, CRFB/88<sup>31</sup>) e reiterado no art. 37 da CRFB/88<sup>32</sup>, **(ii)** a previsão de procedimento específico para a hipótese de delegação legislativa em favor do Poder Executivo, com a exigência de que ela se formalize por resolução do Congresso Nacional da qual conste de forma especificada o conteúdo da delegação e os termos para o seu exercício (art. 68, CRFB/88<sup>33</sup>), **(iii)** a autorização

<sup>31</sup> “Art. 5º. (...) II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)” (Brasil, 1988).

<sup>32</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)” (Brasil, 1988).

<sup>33</sup> “Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

ao Congresso Nacional para sustar atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de eventual delegação legislativa (art. 49, V, CRFB/88<sup>34</sup>) e **(iv)** a previsão no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da revogação expressa de quaisquer dispositivos legais prévios à CRFB/88 que tenham atribuído ou delegado ação normativa ao Poder Executivo (art. 25, ADCT, CRFB/88<sup>35</sup>). No que se refere especificamente ao Direito Tributário Instrumental, o art. 145, §1º, da CRFB/88<sup>36</sup> determina que a faculdade da Administração Tributária para identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte deve ser exercida **nos termos da lei** e com **respeito aos direitos individuais**. Veja-se que a CRFB/88 faz uso do termo “lei”, e não “regulamentos”, “portarias”, “instruções”, “orientações” ou “manuais administrativos”.

Conclui-se, assim, que, no Brasil, os “subplanos” normativos que envolvem a criação de novas obrigações são de competência privativa do legislador, somente podendo ser delegados a autoridades do Poder Executivo se observado o procedimento específico para a edição de lei delegada, previsto no art. 68 da CRFB/88. **Apenas aqueles “subplanos” que buscam viabilizar a execução dos planos traçados pelo legislador sem impor novas obrigações ao cidadão podem ser objeto de regulamento ou outros atos normativos infralegais.**

Ao tratar da Administração Pública, por sua vez, a CRFB/88 estabelece princípios que devem reger a ação estatal e, ao lado da legalidade, assim como da impessoalidade, moralidade e publicidade, a Emenda Constitucional (EC) nº 19/1998

---

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

- I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;
- III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda” (Brasil, 1988).

<sup>34</sup> “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: (...) V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa” (Brasil, 1988).

<sup>35</sup> “Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I - ação normativa” (Brasil, 1988).

<sup>36</sup> “Art. 145 (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (Brasil, 1988).

incluiu também o princípio da **eficiência** (art. 37, *caput*, CRFB/88<sup>37</sup>). Em seu art. 74<sup>38</sup>, ao tratar da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, CRFB/88 prevê, ainda, que os Poderes da República devem manter sistema de controle interno com a finalidade de comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial quanto à eficácia e eficiência. No Brasil, como se vê, a eficiência na Administração Pública não é apenas um imperativo de boa gestão, mas uma escolha e um **mandamento constitucional**.

A **praticabilidade**, por sua vez, é princípio implícito da CRFB/88, relacionado aos princípios da eficiência administrativa, da legalidade e da proporcionalidade. Ele impõe que a lei seja exequível e, a par disso, que a sua execução seja a mais simples e menos onerosa possível, de modo que ele possa atingir os fins objetivados pela norma, com a imposição à Administração Pública e aos particulares dos menores sacrifícios possíveis. É um princípio que opera em favor da racionalização e da simplificação das relações entre o Estados e os particulares e tem como destinatários tanto o legislador quanto a Administração Pública e o Poder Judiciário.

A par da eficiência e da praticabilidade, a Administração Pública, assim como todos os Poderes da República e os particulares, deve observar em sua atuação os princípios da **razoabilidade** e da **proporcionalidade** – os quais, embora não estejam expressos na CRFB/88, são de longa data reconhecidos pela doutrina e jurisprudência pátrias como princípios implícitos, que decorrem especialmente do devido processo legal substantivo.<sup>39 40</sup>

---

<sup>37</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)” (Brasil, 1988).

<sup>38</sup> “Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

(...) II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado” (Brasil, 1988).

<sup>39</sup> Conforme excerto de voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes em acórdão na ADI nº 855-2: “Em alguns sistemas se diz que o princípio da proporcionalidade reside na própria idéia dos direitos fundamentais e, em outros sistemas, se diz que ele reside na própria idéia do Estado de Direito; entre nós tem-se dito que essa é uma expressão da idéia do devido processo legal na sua acepção substantiva” (Brasil, 2009b).

<sup>40</sup> “Art. 5º. (...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (Brasil, 1988).

A **igualdade**, por fim, é prevista em reiterados dispositivos da CRFB/88, inclusive no preâmbulo da Constituição<sup>41</sup> e no *caput* do art. 5º<sup>42</sup>, que traz direitos e garantias individuais (cláusula pétrea) e, especificamente no que é pertinente ao Direito Tributário, é reiterada no art. 150, II, da CRFB/88<sup>43</sup>.

Essas garantias não podem ser objeto de flexibilização no ato de instituição e regulamentação de obrigações instrumentais tributárias e tampouco na aplicação e interpretação das normas editadas, sob pena de se corromper o gerenciamento da confiança delineado no texto constitucional. A **delimitação da competência para a instituição e exigência das obrigações tributárias instrumentais** deve ser definida e interpretada **à luz da economia da confiança** que se extrai da CRFB/88.

Os princípios constitucionais que visam proteger o particular de arbítrios ou excessos na tributação sinalizam para um baixo nível de confiança da CRFB/88 em relação às autoridades administrativas no que se refere ao exercício do Poder Tributário, especialmente os poderes materiais e sancionadores. Nesse contexto, devem ser aplicados os mecanismos de compensação da desconfiança, com a adoção de leis (planos) mais detalhadas, dotadas de conceitos fechados e pouca margem de discricionariedade. São zonas de aplicação do princípio da legalidade cerrada, não admitindo soluções analógicas. No Direito Tributário Instrumental, os níveis de confiança são um pouco maiores do que aqueles identificados no Direito Tributário Material e no Direito Tributário Sancionador. Ainda assim, a CRFB/88 se preocupa com a proteção do administrado e lhe reconhece direitos e garantias em face do império estatal, sendo os níveis de confiança na Administração limitados. Eles toleram maiores níveis de discricionariedade e se sujeitam à legalidade geral (e não

---

<sup>41</sup> “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL” (Brasil, 1988).

<sup>42</sup> “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)” (Brasil, 1988).

<sup>43</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (Brasil, 1988).

cerrada), mas demandam mecanismos de controle (compensação de desconfiança), incompatíveis com a delegação genérica de poderes.

## **5 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS**

### 5.1 Legalidade e segurança jurídica

O princípio da **legalidade** é intimamente relacionado ao imperativo de **segurança jurídica** e à **proteção da confiança** e das legítimas expectativas dos cidadãos e guarda relação e fundamento de legitimidade também com o princípio da **separação dos poderes** e os ideais **democrático** e **republicano** de que a população seja copartícipe da construção do ordenamento que a vincula.

A estreita conexão do princípio da legalidade com a segurança jurídica e sua relevância como instrumento de garantia da previsibilidade do Direito, proteção de expectativas e viabilização do planejamento pessoal dos cidadãos, é assente na doutrina.

Misabel de Abreu Machado Derzi (2006) leciona que a segurança jurídica é base essencial do Estado de Direito e destaca que ela não se opõe à igualdade, mas a complementa, na medida em que protege o cidadão da arbitrariedade.

Humberto Ávila (2012, p.142, 202-203) também relaciona o princípio da legalidade à segurança e previsibilidade (características do Estado de Direito), destaca que a segurança jurídica é subprincípio do Estado de Direito e que este último pressupõe o controle do poder de tributar e do Poder Judiciário (Ávila, 2012, p. 142, 202-3), bem como que a efetiva observância da segurança jurídica demanda "uma certa medida de intelegibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade para os destinatários da lei" (Ávila, 2012, p. 202-203).

Helena Torres (2012, p. 370-375) destaca a importância de se buscar a clareza e a precisão e de se evitar conflitos e arbitrariedades para que se possa alcançar a certeza do direito e a segurança de orientação dela decorrente. Para tanto, é necessário "prover os atos normativos de clareza, precisão e congruência, como garantia de uma correta aplicação das normas jurídicas" (Torres, 2012, p. 370). Ele destaca, ainda, que "evitar conflitos, afastar a arbitrariedade e favorecer a adequação de condutas ao direito são as finalidades mais relevantes do princípio de certeza do

direito” (Torres, 2012, p. 370). O autor também defende que o princípio da segurança jurídica deve ser entendido como um princípio-garantia constitucional e não admite ponderações abstratas com a justiça, pois **garantias não admitem sopesamento**, sob pena de deixarem de ser uma garantia (2012, p. 375).

Gerd Rothmann (1972), por sua vez, alude à estreita relação do princípio da legalidade com a separação dos poderes e com a democracia (Rothmann, 1972, p. 23).

O princípio da legalidade tem esteio na segurança jurídica, sendo garantia vinculada ao próprio Estado de Direito e à previsibilidade que ele deve prover à sociedade, além de guardar conexão com o princípio da separação de poderes e com o princípio democrático. A sua observância é imprescindível para que se tenha o efetivo respeito à distribuição de competências em nosso sistema constitucional.

## 5.2 O princípio da legalidade aplicável ao Direito Tributário Instrumental: a exegese do art. 5º, II da CRFB/88

O Direito Tributário Material no Brasil submete-se a um princípio da legalidade reforçado, sendo-lhe aplicável não apenas a legalidade geral prevista no art. 5º, II, da CRFB/88, como também a legalidade cerrada, específica, estabelecida pelo art. 150, I, de nossa Constituição, segundo o qual é vedado aos entes federados “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

No que se refere às obrigações tributárias instrumentais, o mencionado art. 150, I, não se afigura cabível, uma vez que elas não caracterizam exigência ou aumento de tributo, mas sim a imposição de deveres de outra natureza, em especial obrigações pessoais, de fazer ou deixar de fazer algo em benefício da fiscalização e arrecadação tributárias.

O princípio da legalidade a ser observado pela Administração Pública para a instituição de obrigações tributárias instrumentais é aquele previsto nos **arts. 5º, II, e 37 da CRFB/88**, segundo os quais “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei” e “a administração pública (...) obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”. Deve-se respeitar, ainda, o **art. 145, §1º, da CRFB/88**, segundo o qual a faculdade de identificar as materialidades econômicas que podem atrair a incidência tributária deve

ser exercida pela Administração Tributária “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei”.

Contudo, embora a doutrina nacional seja convergente no sentido de que o princípio da legalidade aplicável ao Direito Tributário Instrumental é aquele previsto no art. 5º, II, da CRFB/88, ela diverge acerca dos contornos que devem ser reconhecidos ao referido princípio no que se refere à imposição de obrigações instrumentais tributárias.

Com fundamento na letra expressa do supracitado art. 5º, II, da CRFB/88, segundo o qual “ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei”, parte da doutrina nacional entende que as obrigações instrumentais somente podem ser previstas em lei, em sentido formal e material, devendo ser dada interpretação mais restrita ao termo “legislação tributária” previsto no art. 113, §2º, do CTN<sup>44</sup>. Nesse sentido, a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 591), Aliomar Baleeiro (2015, p. 1.088), Misabel de Abreu Machado Derzi em notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (2015, p. 1099), Souto Maior Borges (1983, p. 83)<sup>45</sup> e Gabriel Prado Amarante Mendonça (2010, p. 179-181).

Misabel de Abreu Machado Derzi (*in* Baleeiro, 2015, p. 1.099) reconhece que “existe margem de discricionariedade para que, dentro dos limites da lei, o regulamento e demais atos administrativos normativos explicitem a própria lei”, mas ressalta que os deveres acessórios somente podem ser plasmados, modelados e enformados pela própria lei, cabendo ao regulamento apenas a pormenorização desses deveres.

Paulo Roberto Coimbra Silva (2018, p. 116-121), por sua vez, ao tratar da estrutura da norma que institui obrigações tributárias, sustenta que ela é composta também pelo critério operacional, que inclui não apenas os aspectos temporal (vencimento) e espacial (local de pagamento), como também o aspecto modal (forma de pagamento e cobrança).

Em sentido diametralmente oposto, há autores<sup>46</sup> que sustentam que as obrigações tributárias instrumentais poderiam ser instituídas por atos infralegais,

---

<sup>44</sup> “Art. 113. (...) § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (Brasil, 1966b).

<sup>45</sup> A análise de Souto Maior Borges foi realizada à luz da Constituição de 1964/1969, mas interpretou o art. 153, §2º, da referida Constituição, o qual tem redação similar ao art. 5º, II, da CRFB/88.

<sup>46</sup> Nesse sentido, vide, dentre outros, Takano (2015, p. 96-98), Machado (2004, p. 304-305) e Ibrahim (2008, p. 148-150), Rothmann (1972, p. 21/22) e Schoueri (2018, p. 505).

desde que a lei lhes tenha delegado esses poderes, ainda que de forma genérica. Eles invocam como fundamento de seu entendimento a inaplicabilidade do art. 150, I, da CRFB/88 às obrigações tributárias instrumentais e o fato de o art. 113, §2º, do CTN<sup>47</sup> fazer menção ao termo “legislação tributária”<sup>48</sup> ao tratar da fonte de origem das obrigações por ele denominadas acessórias. Os mencionados autores partem da (falsa) premissa de que apenas a legalidade estrita, característica da definição de crimes e penas no Direito Penal e da instituição e majoração de tributos no Direito Tributário, seria empecilho à delegação genérica do legislador em favor do Poder Executivo.

Nessa linha, Hugo de Brito Machado (2004, p. 304-305) professa o entendimento de que os decretos e regulamentos podem criar validamente obrigações tributárias acessórias, considerando-se que a finalidade das obrigações instrumentais é tornar exequível a lei que instituiu a obrigação principal, o que, no entendimento do referido autor, viabiliza o enquadramento dos atos que a instituem no conceito de decretos e regulamentos expedidos para a fiel execução da lei. No mesmo sentido, Caio Augusto Takano (2015, p. 97-98), ao interpretar o alcance do princípio da legalidade previsto no art. 5º, II, da CRFB/88 especificamente no que se refere às obrigações tributárias instrumentais, sustenta que o mencionado dispositivo constitucional tem uma “clara tolerância a delegações” (Takano, 2015, p. 97), sendo suficiente para a legitimidade da obrigação instituída por ato infralegal que exista uma lei formal conferindo explícita ou implicitamente ao Executivo o poder para regulamentar os aspectos da obrigação instrumental. Já Fabio Zambitte Ibrahim (2008, p. 148-150) defende que somente a lei pode criar obrigações instrumentais, mas afirma que essa previsão não precisa ser expressa, podendo se tratar de uma autorização implícita, desde que a obrigação instituída seja proporcional em cotejo com a obrigação principal que visa viabilizar, atendendo aos critérios de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito.

---

<sup>47</sup> “Art. 113 (...) § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (Brasil, 1966b).

<sup>48</sup> Expressão à qual o art. 96 do CTN confere amplitude que abarca os decretos e normas complementares: “Art. 96. 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” (Brasil, 1966b).

A interpretação conferida por esses estudiosos do Direito Tributário ao princípio da legalidade previsto no art. 5º, II, da CRFB/88 **destoa** daquela sustentada pela **doutrina prevalecente no âmbito do Direito Administrativo**.

Embora a admissibilidade da delegação genérica de poderes legislativos ao Executivo para dispor sobre determinadas matérias possa ser compatível com alguns ordenamentos alienígenas, a exemplo do italiano (Alessi, 1970, p. 31-32) ou do argentino (Altamirano, 2021, p. 194-204), em que não vigora a reserva de lei com a mesma intensidade vigente no Brasil, ele não é consentâneo com o Direito brasileiro, no qual o já reiteradamente mencionado art. 5º, II da CRFB/88 impõe que toda obrigação a ser imposta ao cidadão tenha necessariamente lastro imediato na lei.

A despeito de não dever observância a uma legalidade estrita como aquela prevista para o Direito Tributário Material e Sancionador, **o Direito Administrativo (assim como o Direito Tributário Instrumental) também não admite decretos que inovem no ordenamento no que se refere à imposição de deveres ao administrado** (cidadão) e tampouco **delegações genéricas de poderes em favor do Executivo**. Nesse sentido, o entendimento, dentre outros, de Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 339-345), Gilmar Mendes (2019, p. 137), Regina Helena Costa (2007, p. 101), Maria Sylvia Di Pietro (2019, p. 93 e 155), José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 57-58) e Luciano Ferraz (*in* Motta, 2011, p. 13).

Conforme veremos no tópico 5.3, a seguir, os atos administrativos normativos podem ser classificados em **(i)** regulamentos executivos; **(ii)** regulamentos autorizados ou delegados; e **(iii)** regulamentos autônomos. **No Brasil, contudo, admite-se em matéria tributária (inclusive instrumental) apenas o regulamento executivo**. O regulamento com delegação genérica (conceito no qual se enquadram os atos infralegais que instituem obrigações novas com base em autorização geral conferida pelo legislador) não é admitido no Direito brasileiro, em nenhuma seara<sup>49</sup>. Essa figura da delegação genérica pelo Legislativo em favor do Executivo é incompatível não apenas com os princípios da separação dos poderes, do devido processo legal, da legalidade e da universalidade da lei, mas também com a letra expressa do art. 25 do ADCT<sup>50</sup> (Clève, 2000, p. 305-306).

<sup>49</sup> Nesse sentido, vide o tópico 5.3, a seguir.

<sup>50</sup> “Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I - ação normativa; (...)” (Brasil, 1988).

Não bastasse a restrição à inovação por meio de decretos ou outros atos infralegais, que decorre (como visto) do art. 5º, II, da CRFB/88, aplicável a todos os ramos do Direito, o art. 145, §1º, da CRFB/88 é expresso ao indicar que a faculdade de fiscalização da Administração Tributária deve ser exercida com respeito aos direitos individuais e **nos termos da lei**, a reforçar a sinalização constitucional pela necessidade de observância do princípio da legalidade também no que se refere às obrigações tributárias instrumentais.

Em conclusão, os atos administrativos normativos em matéria de obrigações tributárias instrumentais **não são livres para criar obrigações novas**, ainda que exista lei que tenha pretendido lhes conceder autorização genérica para este fim. O Direito brasileiro não admite, em nenhuma matéria, a figura do regulamento ou decreto delegado lastreado em delegação genérica.

Essa conclusão não importa, contudo, no total esvaziamento dos regulamentos pertinentes ao Direito Tributário Instrumental. Eles podem (e devem) **viabilizar a execução das leis tributárias**, disciplinando o modo de cumprimento das obrigações instituídas em lei, respeitados os demais princípios constitucionais, em especial a eficiência administrativa, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e isonomia. Ademais, em se tratando do Direito Tributário Instrumental, regido pela legalidade genérica do art. 5º, II, da CRFB/88 (e não pela legalidade estrita do art. 150, I, da Constituição), eles convivem melhor com os **conceitos indeterminados** e os **tipos**, na nomenclatura utilizada por Misabel de Abreu Machado Derzi, em sua obra Direito Tributário, Direito Penal e Tipo, de 2007.

Se existe mais de um modo para se executar a lei e espaço interpretativo mais amplo (especialmente nas hipóteses em que a lei se vale de conceitos indeterminados, abertos), o regulamento ou os atos a ele subordinados podem especificar a forma a ser adotada para o cumprimento da obrigação. O que ele não pode é, a pretexto de tratar do “como fazer” (modo de cumprimento), alterar o “o que deve ser feito” (objeto da obrigação).

### 5.3 Espécies de atos normativos exarados pelo Poder Executivo

A doutrina administrativista brasileira tende a classificar os atos normativos regulamentares exarados pelo Poder Executivo em **(i) regulamentos executivos**, cuja finalidade é viabilizar a execução da lei e que não podem inovar o ordenamento

jurídico; **(ii) regulamentos autônomos e/ou independentes**, que não precisam ter lastro imediato em lei formal e podem inovar o ordenamento; e **(iii) regulamentos delegados**, por meio dos quais o Poder Executivo regula determinada matéria, com fundamento em delegação ou autorização recebida do Poder Legislativo. Nesse sentido, as doutrinas de Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 291-292), Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 337), Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (2010, p. 359) e José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 55-63).

A par da classificação acima, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (2010, p. 359) apresenta, ainda, uma subdivisão dos regulamentos independentes ou autônomos, que poderiam ser **(iii.1) orgânicos**; **(iii.2) regimentais**; ou **(iii.4) policiais**<sup>51</sup> e Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 292) inclui também na classificação os **(iv) regulamentos de necessidade ou urgência**.

José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 55-63), por sua vez, propõe uma classificação adicional para os atos normativos do Poder Executivo diferenciando os atos administrativos (acima classificados) dos **(v) decretos oriundos da função política**, de competência do Presidente da República. Esses últimos são atos políticos, de natureza primária, lastreados diretamente na CRFB/88 e que se dividem em atos de intervenção, estado de defesa e estado de sítio. Maria Sylvia Di Pietro (2019, p. 118-119), em classificação similar à retrocitada, diferencia os atos normativos originários (competência outorgada diretamente pela CRFB/88) dos atos derivados (voltados à execução de atos preexistentes).

Em relação à sua aplicabilidade no Direito brasileiro, todos os autores acima citados admitem a existência no Brasil dos **regulamentos executivos**.<sup>52</sup> Para Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 293-308), José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 55-63), Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 339) e Roque Antônio Carrazza

---

<sup>51</sup> Pelas lições de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, os regulamentos independentes policiais definem regras jurídicas para manter a ordem do Estado e resguardar a segurança e salubridade públicas e a liberdade e propriedade individuais. O seu desrespeito, por sua vez, atrai a aplicação de penalidades previstas em leis gerais, pois os regulamentos, mesmo os independentes, não podem estabelecer penas (Mello, 2010).

<sup>52</sup> Nesse sentido: Clève (2000, p. 293-308), Carvalho Filho (2012, p. 55-63), Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 339), Di Pietro (2019, p. 119), Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (2010, p. 370), Mendes (2019, p. 936-937); Carrazza (1981, p. 12-13). As análises de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (2010, p. 359) e Carrazza (1981, p. 12-13) foram realizadas à luz da Constituição de 1964, interpretando o art. 153, §2º, II, da Constituição de 1964, cujo teor era similar ao do atual art. 5º, II, da CRFB/88.

(1981, p. 12-13), **os regulamentos executivos são os únicos atos administrativos normativos admitidos no ordenamento brasileiro.**

Em relação aos regulamentos autônomos, há divergência doutrinária, pois parte da doutrina entende que os atos previstos na atual redação do art. 84, VI, da CRFB/88 seriam enquadráveis como regulamentos autônomos. Aqueles que o admitem, contudo, a exemplo de Maria Sylvia Di Pietro (2019, p. 119-120) e Gilmar Ferreira Mendes (2019, p. 936-937), reconhecem sua admissibilidade no Brasil apenas a partir do início da vigência da Emenda Constitucional (EC) nº 32/2001 e estritamente para as matérias autorizadas de forma literal pela CRFB/88, em seu art. 84, VI – quais sejam, “a organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos” e “a extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos” (Brasil, 1988). Portanto, **no que se refere ao Direito Tributário**, material ou instrumental, é **unívoco** o entendimento da doutrina administrativista pátria pelo **não cabimento de regulamentos autônomos ou independentes no Brasil**, embora seja admitido, no Direito Tributário Instrumental, a utilização na lei de conceitos indeterminados, abertos, que comportam maior margem discricionária por ocasião de sua regulamentação.

Os regulamentos delegados genéricos tampouco são admitidos no sistema jurídico brasileiro. Maria Sylvia Di Pietro (2019, p. 118-119), que parece se ater mais à experiência nacional do que à estrangeira em seu estudo, sequer inclui os regulamentos delegados em sua classificação. José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 61), Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 352), Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 305) e Maurício Zockun (2005, p. 156-157) afirmam expressamente a incompatibilidade dos regulamentos delegados com o Direito brasileiro. Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 352-353) destaca, ainda, que a indelegabilidade não é uma garantia para os respectivos poderes, mas em favor do administrado, e que **a delegação legislativa no Brasil somente é admitida se observado o procedimento para a edição de lei delegada**, sendo inconstitucional qualquer pretensão de delegação disfarçada por meio da qual o Legislativo almeje transferir ao Executivo o poder de criar direitos ou deveres.

Misabel de Abreu Machado Derzi (*in* Baleeiro, 2010, p. 138-139) alerta para a impossibilidade de que a delegação pelo Poder Legislativo de sua função normativa

se dê por meio de lei comum, sendo imprescindível, para que se tenha delegação válida sob a égide da CRFB/88, que seja observado o procedimento previsto para a edição de lei delegada. Em amparo deste entendimento, a autora cita o entendimento manifestado pelo STF na ADIN 1296-MC.<sup>53</sup>

Ademais, o art. 25 do ADCT<sup>54</sup> revoga expressamente quaisquer delegações genéricas de poderes normativos que tenham sido eventualmente concedidas a órgãos do Poder Executivo pela legislação anterior à CRFB/88, a reforçar a incompatibilidade dessa prática com o modelo constitucional vigente.

Ainda sobre os regulamentos delegados, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (2010, p. 370-372), Carlos Mário da Silva Velloso (1989, p. 156) e Gilmar Ferreira Mendes (2019, p. 938-939) admitem a figura por eles denominada de regulamentos autorizados, em que se teria a autorização ao Executivo para dispor acerca de questões técnicas, observados parâmetros previamente fixados em lei em sentido formal.

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (2010, p. 370-372), analisando o tema à luz da Constituição de 1964, admite a existência no Direito pátrio do que denomina “regulamentos delegados ou autorizados *intra legem*” (Mello, 2010, p. 370), além dos regulamentos internos de organização (Mello, 2010, p. 371-372). Sendo os regulamentos internos de organização atos que não são aptos à produção de efeitos perante terceiros, o que nos interessa no presente estudo é apenas a opinião do mencionado autor no que se refere aos regulamentos delegados ou autorizados *intra legem*. Nesse aspecto, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (2010, p. 364) destaca que a delegação *intra legem* é aquela em que não se tem a delegação do próprio poder de legislar, mas sim do poder para apreciar fatos e determinar o estado de coisas – o que parece se aproximar mais da aplicação e interpretação de conceitos indeterminados e da ideia de discricionariedade técnica, essa última a ser tratada no

---

<sup>53</sup> Embora o referido precedente do STF tenha apreciado questão afeta à delegação de matéria de Direito Tributário Material, o que justificou ser invocado o art. 150 da CRFB/88, os argumentos pertinentes à impossibilidade de delegação legislativa sem a observância do rito previsto no texto constitucional para a edição de lei delegada aplicam-se a toda a pretensão de delegação ao Executivo de competência legislativa.

<sup>54</sup> “Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I - ação normativa; (...)” (Brasil, 1988).

tópico 5.6 a seguir, do que de regulamentos delegados<sup>55</sup>. Sobre a diferenciação entre a delegação do poder de legislar e a delegação *intra legem* do poder de apreciar fatos e determinar o estado de coisas, vale a citação direta do entendimento do autor: “(...) se as diretrizes da lei são excessivamente restritas, de maneira a competir ao Executivo, realmente, toda a obra legislativa, ante a exclusiva enunciação da matéria, verifica-se haver delegação do poder de legislar” (Mello, 2010, p. 364).

Ele destaca, contudo, que os regulamentos não podem prever tributos ou encargos de qualquer natureza que repercutam sobre o patrimônio de pessoas (Mello, 2010, p. 377). Diante das evidências acerca dos custos que a conformidade tributária impõe aos contribuintes<sup>56</sup>, essa limitação deve aplicar-se não apenas à instituição de obrigações principais, mas também daquelas instrumentais.

Em artigo escrito logo após a promulgação da CRFB/88, Carlos Mário da Silva Velloso (1989, p. 156) também sustenta ser admissível no Brasil a figura por ele denominada “regulamento delegado ou autorizado”, mas afirma que essa admissibilidade é limitada a situações nas quais a lei estabeleça os parâmetros a serem observados pela norma regulamentar, em linha com o que restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 76.629-RS. Ao se analisar o inteiro teor do referido acórdão, vê-se que a afirmação ali contida é de que é possível admitir flexibilização da legalidade na hipótese de fixação de *standards* jurídicos de caráter técnico. Nesse caso, o que o autor chama de regulamento delegado ou autorizado parece tratar-se em verdade de hipótese de ato editado com lastro em discricionariedade técnica, a qual será objeto do item 5.6 deste trabalho.

Nessa mesma linha, Gilmar Ferreira Mendes (2019, p. 938-939) também reconhece a possibilidade no Brasil de regulamentos autorizados *intra legem*, os quais seriam instrumento de realização de política legislativa considerando questões de ordem técnica, econômica ou administrativa. Uma vez mais, o caso nos parece se tratar da aplicação e interpretação de conceitos indeterminados e de exercício de discricionariedade técnica no momento da edição de atos regulamentares, e não de delegação legislativa propriamente dita.

Considerando-se as limitações indicadas pelos referidos autores, entendemos que o caso por eles analisado não se trata do regulamento delegado tal qual é

---

<sup>55</sup> Clève (2000, p. 298) também entende que os atos que Oswaldo Aranha Bandeira de Mello chama de atos contingentes são atos exarados com fundamento em discricionariedade técnica.

<sup>56</sup> Nesse sentido, vide Bertolucci, 2001, p. 150-155.

encontrado no direito alienígena, mas, sim, da interpretação e aplicação de conceitos indeterminados (admitidos com maior facilidade no Direito Tributário Instrumental, ao contrário do que ocorre no Direito Tributário Material) e do exercício de discricionariedade técnica pelo Poder Executivo quando da edição de atos regulamentares de execução. Com efeito, se a regulamentação será restrita à concretização de conceitos indeterminados e à definição de aspectos técnicos relacionados a outras ciências que não a jurídica – e, sempre, dentro de parâmetros já eleitos e positivados pelo legislador –, não há que se falar em liberdade ou discricionariedade efetiva a cargo da Administração.

Já no direito estrangeiro, a classificação dos atos administrativos normativos não difere sensivelmente daquela adotada pelos juristas brasileiros, mas a receptividade aos regulamentos autônomos e delegados é muito distinta, por força da diferença de amplitude que tem em outros países o princípio da legalidade.

No Direito italiano, Franco Bassi (1991, p. 49) sustenta que, apesar das divergências existentes no passado, não é mais admitida a tese de que o poder regulamentar derivaria diretamente da discricionariedade da Administração Pública para satisfação do interesse público. No mesmo sentido, o entendimento de Renato Alessi (1970, p. 31-32), que destaca que o poder regulamentar deve ser exercido com lastro na Constituição ou na lei, mas ainda assim ambos admitem regulamentos que inovam no ordenamento, desde que autorizados pela lei. Bassi (1991, p. 51) classifica os regulamentos em **(i)** regulamentos de execução; **(ii)** regulamentos independentes e **(iii)** regulamentos de organização. Alessi (1970, p. 31-34) classifica os regulamentos em **(i)** regulamentos de execução (os quais não podem limitar a liberdade do cidadão para além dos limites constantes da lei); **(ii)** regulamentos de organização e **(iii)** situações em que se requer a limitação de direitos ou atividades em prol de um interesse público que seja melhor identificável por entes locais (regulamentos que são formalizados como regulamentos delegados e devem observar os limites da delegação). Ainda à luz do ordenamento italiano, Giovanni Miele (1960, p. 197) sustenta que, embora entenda que os atos sobre o funcionamento interno do órgão são um poder implícito, para os casos em que o ato normativo produz efeitos externos, o poder regulamentar deve decorrer sempre do ordenamento jurídico (lei ou ato a ele equiparado). Na sequência, ao discorrer sobre os fundamentos do poder regulamentar, Miele (1960, p. 198-199) adota classificação similar à de Franco Bassi,

acima citada, e faz referência a (i) regulamentos de execução; (ii) regulamentos autônomos ou independentes; e (iii) regulamentos de organização, esses últimos com amplitude limitada pela Constituição italiana, o que os fez passar a ter uma natureza de regulamento de execução.

Sob o ponto de vista do Direito espanhol, José Juan Ferrero Lapatza (1996, p. 59) sustenta que, com exceção apenas das hipóteses de organização da Administração Tributária, o Direito Tributário na Espanha também admite apenas os regulamentos de execução da lei, não sendo cabível o uso em matéria tributária de regulamentos autônomos ou independentes. O autor admite, contudo, que a habilitação legal que servirá de lastro para o decreto possa ser mais ou menos genérica, a critério do legislador (Lapatza, 1996, p. 59). Em outra obra do mesmo autor, publicada na Revista de Direito Tributário (RDT) nº 50, de 1989, ele afirma que o princípio da legalidade não se aplica a todas as normas tributárias e que aquelas procedimentais permitem maior liberdade de ação do Executivo. Ele sustenta, contudo, que a lei deve fixar os limites e critérios a serem observados na regulamentação e que a Administração não pode estabelecer de modo autônomo novas prestações pessoais a cargo dos contribuintes, as quais devem necessariamente ter uma base mínima na lei (Lapatza, 1989, p. 8-10).

A análise do autor espanhol, contudo, deve ser lida com a ciência de que o princípio da legalidade na Espanha tem contornos diferentes dos que lhe atribui a legislação brasileira. Lapatza leciona que, na Espanha, a legalidade é um princípio ligado historicamente à definição de delitos e penas e ao estabelecimento de tributos (Lapatza, 1996, p. 52), sendo que a reserva de lei em Direito Tributário impõe que seja a lei (e não outros atos) a fixar as circunstâncias que tornam devido o tributo e o quanto se deve pagar (Lapatza, 1996, p. 55). A LGT espanhola, por sua vez, elenca matérias tributárias que devem ser necessariamente objeto de lei, dentre as quais, conforme Lapatza (1996, p. 56), se incluem a obrigação a cargo dos particulares de fazer a liquidação tributária e a implantação de regimes de fiscalização permanente para certos ramos de atividade econômica. No Brasil, a par da legalidade tributária, prevista no art. 150, I, de nossa CRFB/88, há também o princípio geral da legalidade, positivado no art. 5º, II, da CRFB/88, que se aplica a todos os ramos do Direito, com especial ênfase ao Direito Público.

Já à luz do Direito Argentino, Alejandro Altamirano (2012, p. 194-204) classifica os regulamentos como **(i)** executivos (subordinados à lei); **(ii)** autônomos (cabíveis apenas em matérias específicas); **(iii)** delegados e **(iv)** de necessidade e urgência (esses últimos, não admitidos em matéria penal ou tributária). Ao tratar do dever de colaboração, Altamirano (2012, p. 468) afirma que os atos que instituem obrigações nele lastreadas devem ter fundamento na lei, mas sustenta que esse fundamento pode ser mediato ou imediato e que os referidos atos comportam amplo grau de discricionariedade da Administração.

Dos relatos acima citados, vê-se que mesmo em países em que o princípio da legalidade e a reserva de lei são previstos de forma menos ampla do que aquela contemplada em nossa CRFB/88, a instituição de novas obrigações aos particulares por meio de atos regulamentares encontra restrições. E, embora em alguns países, a exemplo da Itália, Argentina e Espanha, sejam admitidos decretos delegados em matéria tributária, isso não é o que se observa no Brasil, por força da limitação trazida em nosso texto constitucional pelo art. 5º, II, da CRFB/88, que deve ser lido e interpretado à luz do modelo de distribuição de confiança eleito por nossa Constituinte<sup>57</sup>. Nesse sentido, a doutrina administrativista é quase unânime, conforme exposto nas linhas acima.

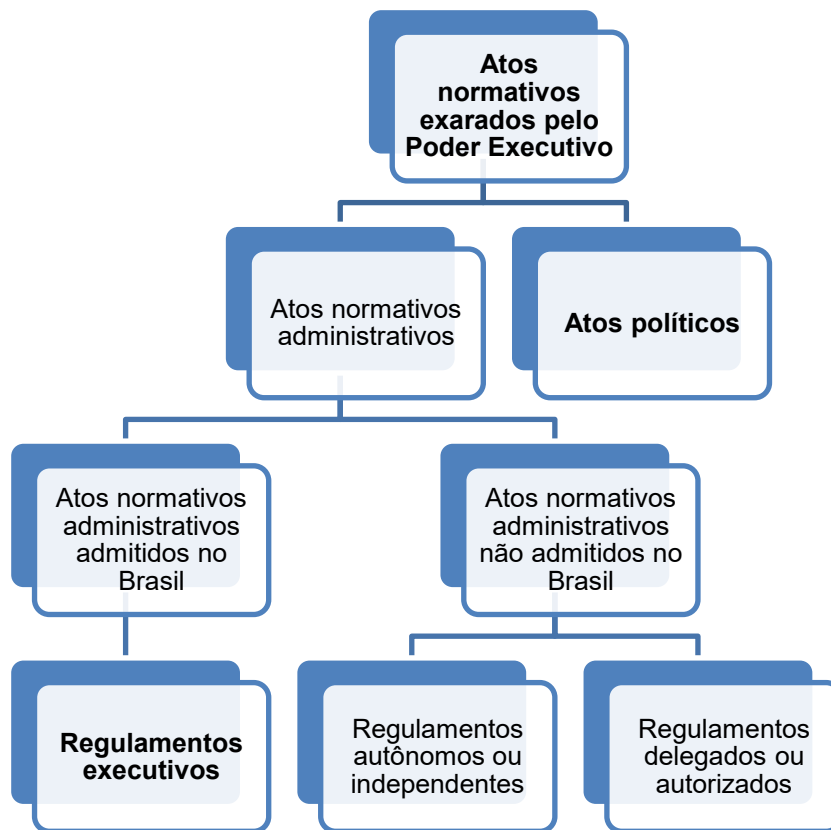
No que interessa ao **Direito Tributário, material e instrumental**, o Brasil admite apenas o **regulamento executivo**. Os regulamentos independentes e os delegados ou autorizados lastreados em delegação genérica não são admitidos no Direito brasileiro.

À luz do sistema tributário pátrio, classificamos nos termos abaixo os atos normativos exarados pelo Poder Executivo:

---

<sup>57</sup> Vide as lições de Shapiro, 2011, p. 331-352, sobre “economia da confiança”, tratadas no capítulo 4 desta tese.

**Figura 3** – Atos normativos exarados pelo Poder Executivo



Fonte: Elaborado pela autora, 2024.

Firmada a premissa de que apenas os regulamentos executivos são admitidos no Direito brasileiro, ao menos naquilo que interessa ao Direito Tributário Instrumental, passemos à análise dos limites dentro dos quais esse poder regulamentar pode ser exercido.

#### 5.4 Os regulamentos executivos no Brasil e os seus limites materiais

Como já demonstrado, os únicos atos infralegais em matéria tributária (inclusive instrumental) admitidos pelo sistema jurídico brasileiro são os regulamentos executivos, destinados, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, a “produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução de lei” (Mello, 2009, p. 339).

Não obstante, a afirmativa de que os regulamentos executivos se prestam a viabilizar o correto cumprimento da lei, sendo a ela subordinados, embora se afigure correta, não é suficiente para a identificação dos limites dentro dos quais esses atos podem ser exarados. Tampouco é suficiente a conclusão de que os referidos atos

infralegais não podem inovar no ordenamento jurídico, instituindo novos direitos ou obrigações para além daqueles já estabelecidos na lei em sentido formal.

É preciso aprofundar a análise para delimitar qual é o **campo lícito de atuação dos regulamentos executivos** e quais as matérias que, se forem nele tratadas, importariam em inovação (indevida) do ordenamento.

Gilmar Ferreira Mendes (2019, p. 937) aponta como funções (e limites) do regulamento o desenvolvimento, concretização ou especificação do que já está na lei. Já Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 298) entende que o regulamento executivo se presta a tratar de **(i)** disposições sobre o modo de proceder da Administração, buscando padronizar a interação entre a Administração e o administrado, inclusive como forma de garantir isonomia; **(ii)** discricionariedade técnica, para pormenorizar situações que dependem dos saberes de outras ciências (o que deve ser feito nos termos e limites previstos na lei); e **(iii)** detalhamento de situações indicadas na lei por meio de sínteses ou de modo vago ou ambíguo. Os entendimentos de Maurício Zockun (2005, p. 154) e de Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 360-361) seguem a mesma linha. Ao detalhar seu raciocínio, Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 347-350) aponta que a função do regulamento é garantir **uniformidade no modo de agir da Administração**, especificando situações que estavam previstas na lei em balizas mais amplas, de modo a reduzi-las a um **padrão objetivo e predeterminado**. Celso Antônio Bandeira de Mello aponta, ainda, que se poderá concluir pela presença de inovação indevida no bojo de um regulamento “sempre que seja impossível afirmar-se que aquele específico direito, dever, obrigação, limitação ou restrição já estavam estatuídos e identificados na lei regulamentada” (Mello, 2009, p. 351).

No que se refere às obrigações tributárias instrumentais, as funções (e limites) do regulamento podem ser assim classificados, de acordo com a finalidade a ser atingida pelo ato: **(i)** atos destinados ao exercício de **discricionariedade procedimental**, restrita à definição de aspectos pertinentes ao procedimento a ser observado para o cumprimento de obrigações já instituídas por lei (a exemplo do detalhamento acerca do local e forma como devem ser apresentadas declarações, informações e documentos e dos modelos de formulários a serem utilizados para o cumprimento de obrigações instrumentais); **(ii)** atos para **tornar pública a interpretação da Administração acerca de conceitos indeterminados, vagos ou**

**ambíguos** presentes na lei, sendo esta interpretação, divulgada em atos infralegais, vinculante para a Administração (em proteção à isonomia, bem como à confiança do administrado e à boa-fé objetiva), mas não para o contribuinte, que pode questionar em contencioso administrativo e/ou judicial a interpretação atribuída à lei pela Administração, com amparo inclusive no art. 5º, XXXV da CRFB/88<sup>58</sup>, cabendo ao Poder Judiciário a interpretação final em caso de controvérsia entre a Administração e o contribuinte; **(iii)** atos voltados ao exercício de **discricionariedade técnica**, com a explicitação ou detalhamento de conceitos técnicos previstos na lei, os quais devem ser aferidos nos exatos termos dos parâmetros fixados na lei (apesar do nome, não se trata propriamente de discricionariedade, ou essa, se presente, é bastante limitada, pois o que cabe à Administração é aferir tecnicamente a realidade, de acordo com os parâmetros e balizas já deliberados pelo legislador); e **(iv)** atos para **facilitar a compreensão da lei** pelo administrado, por meio **(iv.1)** da **consolidação** de legislação esparsa aplicável à matéria (a exemplo do que se tem com o Regulamento do Imposto sobre a Renda) e/ou **(iv.2)** do **detalhamento de conceitos sintéticos** utilizados na legislação.

Dentre as quatro possíveis funções de um regulamento em matéria tributária instrumental, aquelas em que se tem maior risco de desvio e excesso por parte da Administração são as pertinentes à interpretação e aplicação de conceitos indeterminados, vagos ou abertos e o exercício de discricionariedade procedimental e de discricionariedade técnica. As duas últimas serão objeto dos itens 5.5 e 5.6, a seguir.

A pretexto de regulamentar o procedimento ou de detalhar aspectos técnicos, não é raro identificar situações em que a Administração cria, na verdade, obrigações novas ou diferentes daquelas contempladas na legislação. Contudo, qualquer pretensão que extrapole os estritos limites das funções acima apontadas é inconstitucional, por afronta ao art. 5º, II, da CRFB/88.

O quadro abaixo sintetiza as funções (legítimas) que podem ser exercidas pelos regulamentos em matéria tributária instrumental e traz exemplos de possíveis desvios:

---

<sup>58</sup> “Art. 5º. (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (...)” (Brasil, 1988).

**Quadro 1** – Funções (legítimas) que podem ser exercidas pelos regulamentos em matéria tributária instrumental

Regulamentos em matéria tributária instrumental		
Finalidade	Objeto possível	Desvios ilegítimos (rol exemplificativo)
Discricionariedade procedimental	Definição do procedimento a ser observado para cumprimento de obrigações instrumentais. Exemplos: local e prazo para entrega de declarações e documentos; plataforma a ser utilizada para fins de declaração; modelos de formulários.	Inclusão nos modelos de formulários ou nas plataformas para declaração de informações que não cabem dentro dos contornos mínimos previstos na lei, ainda que por meio de conceitos indeterminados ou tipos.
Interpretação <sup>59</sup>	Tornar pública a interpretação da Administração acerca de conceitos vagos ou imprecisos.	Pretender tornar a interpretação da Administração vinculante para o contribuinte. <sup>60</sup> Estabelecer penalidades específicas ou agravar penalidades em caso de divergência do contribuinte em relação à interpretação divulgada pela Administração.
Discricionariedade técnica	Explicitar ou detalhar conceitos técnicos previstos em lei.	Afastar-se do procedimento de aferição técnica prevista em lei.

<sup>59</sup> A função de tornar pública a interpretação da fiscalização acerca de conceitos utilizados pela lei é compatível com o que determina o art. 30 da Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro (LINDB), Decreto-Lei nº 4.657/1942: “Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas. Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.” (Brasil, 1942)

<sup>60</sup> A título de exemplo do mencionado desvio, pode-se citar o art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 2055/2021: “Art. 161. A compensação será considerada não declarada e o pedido de restituição, o pedido de reembolso ou o pedido de ressarcimento será sumariamente indeferido, caso a impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP decorra de restrição nele incorporada em cumprimento ao disposto na legislação tributária” (Receita Federal, 2021c). Veja-se que o referido artigo pretende inviabilizar o direito de os contribuintes apresentarem declarações de compensação sempre que a interpretação da legislação tributária por eles pretendida como correta divergir da interpretação dada pela Administração ao tema. Em sendo o programa PER/DCOMP alterado para incluir restrição à apresentação de pedidos de restituição ou compensação em situações nas quais a RFB entenda que há restrição na legislação tributária, o artigo acima transcrito proíbe também o uso do formulário de papel para a apresentação de declarações de compensação, de modo a tentar tornar vinculante para o contribuinte a interpretação conferida pela RFB à legislação.

		Criar parâmetros para a avaliação técnica diferentes ou adicionais àqueles previstos em lei. <sup>6162</sup>
Facilitar a compreensão da lei <sup>63</sup>	Consolidar a legislação sobre determinada matéria. Detalhar conceitos sintéticos.	Incluir previsões que não tenham lastro na legislação a ser consolidada ou detalhada.

Fonte: Elaborado pela autora, 2024.

## 5.5 Discricionariedade procedimental

Conforme trabalhado anteriormente no item 5.4, os regulamentos de execução (únicos admitidos no Direito brasileiro) podem ter distintas funções, sendo-lhes vedado, no entanto, inovar o ordenamento jurídico, criando direitos ou obrigações sem

<sup>61</sup> Como exemplo de desvio no exercício de discricionariedade técnica, podemos citar o caso do Decreto nº 6.957/2009, no ponto que alterou o grau de risco atribuído a determinadas categorias econômicas para fins de enquadramento da alíquota da contribuição para financiamento de benefícios por Riscos Ambientais do Trabalho (RAT). A Lei nº 8.212/91 prevê, em seu art. 22, §3º, que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social pode alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição ao RAT. O STF considerou este dispositivo constitucional, por entender que a complementação técnica dos conceitos de atividade preponderante e de enquadramento de cada atividade em determinados graus de risco pode ser feita por regulamento sem violação ao princípio da legalidade, uma vez que a delegação ao regulamento foi apenas para aferição de dados técnicos, observadas as balizas fixadas em lei (RE nº 343.446/SC). Porém, a Administração não divulgou à época da edição do Decreto nº 6.957/2009 os estudos estatísticos em que teria se baseado para as alterações de enquadramento de atividades nos graus de risco leve, médio ou grave, sendo importante destacar que a Lei nº 8.212/91 determinou que a alteração de enquadramento deveria ser lastreada em estatísticas de acidentes do trabalho. Apenas em 2018 houve a divulgação dos parâmetros considerados no Decreto nº 6.957/2009, o que ocorreu por meio da Nota Administrativa nº 01/2018/CGSAT/SRGPS/SPREV/MF, divulgada em resposta a um pedido de informações apresentado por um cidadão com amparo na Lei de Acesso à Informação. Na referida nota, contudo, constata-se que a Administração se valeu de outros critérios para além da estatística como fundamento para o reenquadramento realizado (a saber, a taxa de rotatividade, a taxa de mortalidade e a eventual presença de alto risco de toxicidade ou manipulação ou contato com substâncias cancerígenas). Sem se adentrar na razoabilidade ou não destes critérios adicionais, tendo a lei estabelecido como parâmetro apenas os estudos estatísticos, não poderia a Administração ter promovido o reenquadramento do risco com fundamento em parâmetros outros, não deliberados pelo legislador. O Poder Executivo desviou-se da mera discricionariedade técnica e inovou o ordenamento, o que viola o princípio da legalidade.

<sup>62</sup> Um segundo exemplo de desvio no exercício de discricionariedade refere-se às alterações promovidas pelo Poder Executivo nas alíquotas para fins do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA). A Lei nº 12.546/2011 prevê que o reintegra tem como objetivo reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes na cadeia de produção das empresas exportadoras e outorga ao Poder Executivo a competência para calcular esse valor e definir o percentual a ser aplicado sobre a receita decorrente de exportação para fins do REINTEGRA. Conforme apontam Paulo Roberto Coimbra Silva e Marianne Dolher Souza Baker Rodrigues (*in* Batista Júnior; Silva, 2022, p. 73), a discricionariedade outorgada para definição da alíquota do REINTEGRA por decreto é uma discricionariedade técnica. Não obstante, as alíquotas do referido regime foram alteradas pelo Decreto nº 9.393/2018 (art. 2º, §7º) sem que fossem expostos fundamentos técnicos aptos a justificar essa redução.

<sup>63</sup> Assim como a função de interpretação, a função de facilitar a compreensão da lei também é compatível com o que determina o art. 30 da LINDB, transcrito na nota de rodapé 60 deste trabalho.

lastro em lei. Dentre as possíveis funções dos regulamentos de execução encontra-se o que denominamos nesse trabalho de **discricionariedade procedimental** – a saber, a definição do modo de operacionalização de obrigações instituídas em lei, o qual pode incluir a utilização de certa margem de discricionariedade, especialmente em função do uso de conceitos indeterminados pelo legislador.

Maurício Zockun (2005, p. 154) elenca dentre as possíveis finalidades dos decretos executivos dispor sobre regras de procedimento a serem observadas pela Administração e Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 298) trata da possibilidade de os regulamentos terem como objeto a determinação do modo de agir da Administração nas relações por ela travadas com os particulares. Sobre essa atividade, que esse último autor denomina como discricionariedade administrativa, Clève (2000, p. 299) afirma tratar-se da disciplina acerca do procedimento a ser observado e das provas a serem admitidas para que o particular possa obter determinada prestação prevista em lei. Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 347) também aponta como possível objeto de regulamentos executivos a disposição acerca do modo de agir dos órgãos administrativos, inclusive no que concerne aos aspectos procedimentais.

No que interessa ao Direito Tributário Instrumental, podemos citar como exemplos de discricionariedade procedimental a definição do local ou plataforma digital para a apresentação de declarações ou documentos fiscais, assim como a divulgação de modelos, formulários ou sistemas a serem utilizados pelo contribuinte no cumprimento de suas obrigações instrumentais.

A discricionariedade procedimental permite uma **padronização de procedimentos** que é recomendada pelo princípio da isonomia (pois garante um tratamento uniforme aos contribuintes), além de ser necessária para que seja viável a aplicação em larga escala da legislação, atendendo aos princípios da eficiência administrativa e da praticabilidade, especialmente nos casos em que a legislação se vale do uso de **conceitos indeterminados** e de **tipos**, na nomenclatura utilizada por Misabel de Abreu Machado Derzi (2007).

Conforme a referida jurista ensina em sua obra *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo* (Derzi, 2007, p. 143), a regra geral no Direito Público é que a lei trabalhe com conceitos fechados, pois a relação entre liberdade e poder reclama a intervenção da lei. Contudo, na função administrativa e no uso do poder discricionário, há mais espaço para o uso dos tipos (Derzi, 2007, p. 145). A autora destaca, ainda, que a

discricionariedade administrativa é campo fértil para o nascimento dos tipos, em lugar dos conceitos, hipótese em que a lei prescreverá pressupostos mais flexíveis e graduáveis, adaptáveis às circunstâncias do caso isolado.

Não obstante, é importante que se destaque que, mesmo nos casos em que se admite o uso de conceitos indeterminados e de tipos, como ocorre com a discricionariedade procedimental no seio do Direito Tributário Instrumental, é importante que a lei estabeleça os **contornos mínimos**, dentro dos quais a discricionariedade poderá ser exercida. A imprecisão da linguagem outorga uma margem de liberdade ao administrador – conforme alerta Regina Helena Costa (2007, p. 64) –, mas ela não é ilimitada e não permite que o regulamento extrapole a sua normatização para além dos contornos legais.

O exercício da discricionariedade procedimental **não pode ampliar ou alterar o objeto da obrigação**, sendo vedado aos regulamentos ou a outros atos normativos infralegais incluir, em formulários, modelos, plataformas ou sistemas a serem preenchidos pelos sujeitos passivos das obrigações instrumentais, requisitos sem respaldo legal ou informações cuja apresentação não se possa deduzir que tenha sido imposta pela lei, cuja exigência não caiba dentro do texto legal e dos conceitos ou tipos por ele utilizados. Admitir a inclusão de obrigações ou requisitos novos em atos normativos subalternos ou, pior, em formulários, sistemas e seus manuais, seria aceitar a criação de obrigações instrumentais por ato infralegal ou por meio deles exigir requisitos não previstos em lei para a efetivação de direitos materiais, o que não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, como visto nos itens 5.2 a 5.4 desta tese.

Ao contrário do que se verifica na discricionariedade técnica (a ser estudada no item 5.6, a seguir), desde que corretamente utilizada, **a discricionariedade procedimental envolve certa margem de escolha real em favor da Administração Pública**, na medida em que lhe é facultado decidir, dentre diversas opções possíveis, a forma a ser observada na operacionalização das obrigações instituídas em lei.

A mencionada discricionariedade, contudo, não pode ser exercida de forma ilimitada. A par do **princípio da legalidade**, que impede que sejam criadas obrigações novas (não enquadráveis dentro do texto da norma, mesmo com liberdade interpretativa) sob o pretexto de se estar disciplinando a forma de apresentação das declarações, livros e documentos fiscais, o exercício da discricionariedade

procedimental deve ser limitado, ainda, pelos princípios da **eficiência administrativa, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e isonomia**, que serão objeto de estudo nos capítulos 6 a 9, a seguir.

#### 5.6 Discricionariedade técnica

Os regulamentos de execução (únicos admitidos no Direito brasileiro) também podem ter como função a **discricionariedade técnica**, assim entendida como a atividade por meio da qual a Administração Pública, por meio de ato infralegal, afere e especifica **questões técnicas necessárias para a aplicação de leis** nas quais o legislador tenha se utilizado de termos dessa natureza.

Maurício Zockun, ancorado nas lições de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e de Celso Antônio Bandeira de Mello, aponta entre os possíveis objetos dos atos infralegais, ao lado das regras de procedimento (aqui tratadas como discricionariedade procedimental, conforme item 5.5) e da decomposição de conceitos sintéticos, a definição de “parâmetros objetivos para interpretação e aplicação de enunciados normativos” (Zockun, 2005, p. 154), dentre os quais se incluem aqueles que se fazem necessários em razão do emprego pela lei de termos técnicos. No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 357-361), Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 298-299) e José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 57).

Diante da complexidade da vida moderna, o recurso à discricionariedade técnica tem se mostrado reiteradamente necessário, pois há situações nas quais se fazem presentes **questões relacionadas a outras áreas do saber**, que não o Direito, que precisam ser consideradas para uma aplicação correta e justa da lei. Esta **aferição técnica** exige como regra geral um tipo específico de conhecimento e de procedimento que não é compatível com o processo legislativo, idealizado para **ponderações e escolhas políticas**. A par disso, as conclusões de natureza técnica tendem a demandar atualização recorrente, para se manterem alinhadas com a realidade (que é mutável) e com a evolução da ciência, além de demandarem muitas vezes a análise de questões concretas e específicas, o que também não se coaduna com o rito legislativo.

A discricionariedade técnica é a resposta ideal nesse contexto, pois confere maior **flexibilidade** para a **aferição e atualização de dados**, sem violar o princípio da legalidade, na medida em que as informações a serem especificadas por atos

infralegais devem ser aferidas de acordo com os **parâmetros previamente fixados em lei**. As **escolhas políticas devem ser feitas pelo legislador**, cabendo ao Executivo apenas a identificação e aferição dos dados técnicos.

Partindo-se da concepção do sistema jurídico com um sistema operacionalmente fechado (autopoiético e autorreferenciado), mas cognitivamente aberto, na linha da teoria dos sistemas desenvolvida por Niklas Luhmann (2011), a discricionariedade técnica pode ser apontada como um instrumento para a abertura cognitiva. Nos termos expostos por Luhmann (2011), o sistema jurídico se cria, opera e se transforma mediante operações internas, sem a interferência de fatores externos (sejam eles econômicos ou sociais), mas se adapta constantemente à sociedade por meio de acoplamentos estruturais, os quais viabilizam a obtenção de dados (irritações) no meio e a sua internalização por meio dos processos próprios do sistema jurídico, com a consequente atualização do conteúdo do Direito.

A discricionariedade técnica pode ser entendida como um mecanismo para o **acoplamento estrutural**, desde que seja exercida sempre nos **estritos termos da lei**, com a atuação do regulamento sendo limitada à **aferição, especificação, divulgação e aplicação dos dados técnicos**. Se exercida nesses limites, a discricionariedade técnica viabiliza que o próprio sistema, por meio da lei, internalize conceitos importados de outros sistemas e de outras ciências e discipline a forma por meio da qual o regulamento buscará os dados na realidade e realizará a sua constante atualização, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos pelo sistema jurídico e de acordo com as escolhas políticas positivadas na lei.

Para que seja legítimo, contudo, **o exercício da discricionariedade técnica não pode se dar de forma ilimitada**. A delegação ao regulamento não pode ser genérica, sob pena de inconstitucionalidade (violação aos artigos 5º, II, e 68 da CRFB/88). As escolhas políticas devem ser todas feitas pelo legislador e **a atuação delegada ao Poder Executivo deve ficar restrita aos aspectos técnicos da matéria a ser regulamentada**.

José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 57) trata a discricionariedade técnica como evento ligado ao fenômeno conhecido como “deslegalização” e a entende como hipótese de delegação legislativa em favor do Poder Executivo. Porém, o mencionado autor destaca que essa delegação somente seria cabível quando presentes temas de alta complexidade técnica e, a par disso, ela não pode abarcar os temas políticos e

administrativos (que devem ser tratados pelo legislador), cabendo ao regulamento dispor exclusivamente sobre os aspectos técnicos da matéria, de acordo com parâmetros previamente fixados em lei. Nas palavras do referido autor, “a delegação só pode conter a discricionariedade técnica” (Carvalho Filho, 2012, p. 57).

Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 299-306), por sua vez, também destaca que a discricionariedade técnica somente pode ser exercida nos casos em que se tem a necessidade de aplicação de regras próprias de outros ramos do saber, que não o Direito. A par disso, o mencionado autor entende que esta atividade não importa em verdadeira delegação do Legislativo em favor do Executivo, sendo o ato emanado com fundamento em discricionariedade técnica um regulamento de execução, e não um regulamento delegado, autorizado ou autônomo.

Lucas Galvão de Britto (2018, p. 181), ao apreciar o tema sob a ótica dos atos infralegais expedidos por agências reguladoras, destaca que as definições expedidas pelas mencionadas agências devem apenas explicitar o “significado técnico” do conceito utilizado na Constituição, não lhe sendo permitido exercer um juízo discricionário em termos políticos.

Não obstante, dizer que a discricionariedade técnica deve ser restrita aos aspectos técnicos e que não há margem para escolhas políticas pelo agente regulamentador não importa em afirmar a completa ausência de margem de escolha para a Administração Pública. **Todo ato de aplicação da lei envolve algum espaço de interpretação e, conseqüentemente, de escolha**, pois a lei é feita de linguagem e **a linguagem é polissêmica**.<sup>64</sup> A par disso, a ciência em geral, inclusive as ciências exatas, não é completamente objetiva, como já nos alertou no passado Boaventura de Souza Santos (2008, p. 83). A aplicação dos parâmetros previstos em lei para os fins de aferição, especificação e atualização dos dados técnicos a que o legislador fez remissão demandará interpretação e muitas vezes até mesmo a **escolha entre diferentes metodologias cabíveis** no levantamento de dados, mas esse espaço de escolha do agente executivo será sempre **limitado**, assemelhando-se à margem que existe na prática de todo ato administrativo, inclusive os vinculados (nos quais também se tem interpretação e aplicação da legislação).

---

<sup>64</sup> Acerca do ato de escolha por trás da interpretação das leis, ver as lições de Misabel de Abreu Machado Derzi em sua obra *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário* (2009).

Clèmerson Merlin Clève (2000, p. 299) destaca que a atividade de operacionalização técnica da lei pode consistir tanto em uma constatação pura e simples de pressupostos de fato, quanto em uma avaliação que envolva critérios mais elásticos, sem consenso entre especialistas. Nesta segunda hipótese, haverá alguma margem de escolha, mas, como destacado acima, ela deve ser sempre limitada, sob pena de inconstitucionalidade. Não se admite que a escolha seja política. Ela deve ser uma escolha técnica e espera-se lealdade intelectual no exercício desta escolha. Não se pode manipular e tampouco omitir ou desprezar dados e premissas relevantes.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 357-361), por sua vez, ao tratar dos regulamentos voltados para a averiguação ou operacionalização técnica, menciona a possibilidade de que se tenha situações em que a discricionariedade técnica se mescla com a discricionariedade administrativa, por demandar a análise de uma relação de “custo vs. benefício” no momento da edição da norma infralegal. Como exemplo, o autor cita os atos normativos que elencam os itens de segurança exigidos em determinadas situações – em não raras vezes a exigência não abarca todos os itens possíveis, mas apenas aqueles que se considera razoável exigir após uma análise do custo envolvido e dos benefícios potenciais (Mello, 2009, p. 360-361).

Em novembro do ano de 2021, ao decidir tema pertinente à constitucionalidade do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), apreciado no julgamento conjunto da ADIN nº 4.397/DF e do RE nº 677.725/RS, o STF debruçou-se sobre a questão da discricionariedade técnica. Embora alguns dos ministros tenham se referido em seus votos a termos como “deslegalização” (voto do Ministro Luiz Fux) e “relativização da legalidade tributária” (voto do Ministro Luís Roberto Barroso), da leitura da íntegra do acórdão vê-se que a conclusão pela constitucionalidade do FAP na forma em que previsto no Direito pátrio decorreu do entendimento de que a delegação conferida pela Lei nº 10.666/2003 ao decreto e às resoluções do Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS) teriam a natureza de delegação técnica, fundamentada em discricionariedade também técnica. Os votos proferidos no referido julgado destacam, ainda, que **os atos regulamentares expedidos com fundamento na discricionariedade técnica não podem inovar no ordenamento jurídico, sob pena de inconstitucionalidade**. Nesse sentido, excertos dos votos dos Ministros Luiz Fux<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> “A exigência de previsão de limites ao delegatário deflui do Princípio do Estado Democrático de Direito, pois a delegação legislativa traduz-se em delegação técnica, ou seja, o recebimento de atribuição para o exercício de discricionariedade técnica” (Brasil, 2021b, p. 40). “Frise-se que se trata

e Alexandre de Moraes<sup>66</sup> no RE nº 677.725/RS, do Ministro Dias Toffoli<sup>67</sup> na ADIN nº 4.397/DF e dos Ministros Gilmar Ferreira Mendes<sup>68</sup> e Luís Roberto Barroso<sup>69</sup> na apreciação conjunta dos dois casos acima citados.

Apesar das hipóteses em que se tem alguma margem de escolha para o agente do Executivo que irá exercer a discricionariedade técnica, esta não é propriamente discricionária. Não há e não pode haver no sistema jurídico brasileiro margem relevante de escolha para o Poder Executivo no exercício da discricionariedade técnica. O que o ato infralegal pode e deve fazer é apenas **aferir tecnicamente a realidade**, de acordo com os **parâmetros previstos pelo legislador** e respaldados pela ciência. Apesar de a ciência não ser unívoca e inconteste, assim como não o é o ato de interpretar textos legais, a margem que existe na interpretação e aplicação dos parâmetros técnicos previstos em lei é aquela característica de todo ato de interpretação, sendo a mesma que se aplica na execução de atos vinculados. Os atos editados com fundamento na discricionariedade técnica não são atos administrativos discricionários e tampouco regulamentos delegados ou autorizados. Eles somente serão legítimos se editados nos termos exatos da lei, sem delegações genéricas e sem desvios.

---

da delegação legislativa sem a criação de *ex novo*, sem inovação do ordenamento (...)” (Brasil, 2021b, p. 42). “Nesse contexto, a função do regulamento é desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade no seu sentido clássico, pois não se está diante de espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, mas a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva” (Brasil, 2021b, p. 45).

<sup>66</sup> “(...) os regulamentos tão somente complementam os comandos da lei, a fim de permitir a fiel execução do dispositivo legal, sem extrapolá-lo, e amparado em critérios técnicos, razoáveis e coerentes com finalidade pretendida pelo legislador” (Brasil, 2021b, p. 82).

<sup>67</sup> “Como se percebe, a lei deixou para o Poder Executivo o tratamento de matérias muito ligadas à estatística, à atuária e à pesquisa de campo” (Brasil, 2021a, p. 18).

<sup>68</sup> “Na oportunidade, registrei o seguinte entendimento, aderente à corrente majoritária, e que reputo de todo aplicável à presente discussão: (...) Assim, afigura-se razoável entender que o regulamento autorizado *intra legem* é plenamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, podendo constituir relevante instrumento de realização de política legislativa, tendo em vista considerações de ordem técnica, econômica, administrativa etc. Diversamente, a nossa ordem constitucional não se compadece com as autorizações legislativas puras ou incondicionadas, de nítido e inconfundível conteúdo renunciativo (...)” (Brasil, 2021b, p. 98).

<sup>69</sup> “Por todas as perspectivas pelas quais se examine o art. 10 da Lei nº 10.666/2003, constata-se que a fixação dos critérios que determinam a redução ou a majoração das alíquotas é matéria técnica que sofre alteração com o decurso do tempo. Além disso, o legislador fixou limites quantitativos (máximo e mínimo das alíquotas) e qualitativos (segundo a frequência, gravidade e custo) para o exercício desse poder normativo” (Brasil, 2021b, p. 134).

## 5.7 Da interpretação conforme à CRFB/88 de dispositivos legais que outorgam autorização à Administração Tributária para a edição de normas em matéria de Direito Tributário Instrumental

Conforme tratado nos itens antecedentes desse capítulo, no Brasil, os atos normativos infralegais não têm legitimidade para instituir novas obrigações a serem impostas aos contribuintes. Eles podem apenas **detalhar** ou **estabelecer os procedimentos mais adequados** para a observância dos deveres já previstos na lei, seja por meio de **padronização** de procedimentos, seja pelo exercício da **discricionariedade técnica**.

O regulamento pode estabelecer a **forma** por meio da qual a declaração deve ser apresentada (definição do formulário, plataforma digital ou sistema) e **a quem e onde** ela deve ser entregue, assim como **padronizar a abrangência dos conceitos indeterminados** eventualmente previstos na lei e tratar de aspectos que dependem da **aferição de critérios técnicos**. Porém, ele não pode determinar a inclusão nas declarações e documentos fiscais de outras informações para além daquelas previstas, ainda que tipologicamente – nomenclatura de Derzi (2007) –, no texto da lei.

Não obstante, da leitura da legislação brasileira pertinente às obrigações tributárias instrumentais, é possível identificar exemplos de previsões normativas que vêm sendo interpretadas como uma **delegação genérica de poderes ao Poder Executivo** para dispor sobre a matéria, inclusive com a imposição de novas obrigações aos contribuintes, cujo descumprimento ou cumprimento considerado inadequado pela fiscalização pode atrair a aplicação de penalidades pecuniárias. É preciso que as mencionadas normas recebam uma **interpretação conforme à CRFB/88**, sob pena de sua inconstitucionalidade.

Veja-se, por exemplo, os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.779/1999:

Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

(...)

IV - a apresentação das declarações de débitos e créditos de tributos e contribuições federais e as declarações de informações, **observadas normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal**.

Art. 16. **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 (Brasil, 1999a, grifos nossos).

Se interpretados de forma isolada, os artigos acima transcritos poderiam ser entendidos como uma autorização ampla e irrestrita em favor da RFB para instituir e reger as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados. O mesmo fenômeno ocorre em relação ao art. 32 da Lei nº 8.212/1991, em especial os seus incisos III e IV:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil **todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida**, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária **e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;**

V – (VETADO)

VI – comunicar, mensalmente, aos empregados, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, os valores recolhidos sobre o total de sua remuneração ao INSS (...) (Brasil, 1991a, grifos nossos).

Contudo, os mencionados dispositivos não podem ser lidos de forma isolada. Eles devem ser interpretados de forma **sistemática**, com obediência em especial ao nosso sistema constitucional – o qual não admite delegações genéricas do Legislativo em favor do Poder Executivo sem que seja observado o procedimento específico de leis delegadas previsto no art. 68 da CRFB/88. A figura do regulamento delegado lastreado em delegação genérica não é admitida no Direito brasileiro e, portanto, os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.799/1999, assim como o art. 32, III e IV, da Lei nº 8.212/1991, para serem constitucionais, **não podem ser lidos como uma autorização genérica em favor do Poder Executivo**. O exercício da competência ali prevista deve ser restrito às matérias admissíveis em regulamentos executivos – a saber: **(i)** o exercício de discricionariedade procedimental, com a definição dos padrões a serem observados para o cumprimento de obrigações instituídas por lei; **(ii)** a divulgação da interpretação dada pela Administração a conceitos vagos ou ambíguos presentes na

lei (interpretação vinculante para a Administração, mas não para o contribuinte, que pode questioná-la em contencioso administrativo ou judicial); **(iii)** exercício de discricionariedade técnica, com a explicitação ou detalhamento de conceitos técnicos previstos na lei; e **(iv)** atos para facilitar a compreensão da lei pelo administrado (consolidação de legislação e/ou detalhamento de conceitos sintéticos). Nesse contexto, as declarações e informações a serem apresentadas pelos contribuintes, inclusive sob o enquadramento de “outras informações de interesse” das autoridades administrativas, somente podem ser aquelas pertinentes a matérias expressamente elencadas na lei, a exemplo da ocorrência dos fatos geradores, respectiva base de cálculo, apuração de débitos e eventuais créditos.

Porém, ao se olhar para a realidade fática, a conduta das autoridades administrativas brasileiras não tem observado os limites impostos ao poder regulamentar, como analisado nos capítulos 11 e 12 desta tese, nos subtópicos 11.2 e 12.2.

Ademais, a par das disposições infralegais que, sob a afirmação de estarem regulamentando obrigações decorrentes da lei, ampliam os deveres impostos aos contribuintes no que se refere à apresentação de declarações à Fazenda Pública, há, ainda, exemplos de dispositivos legais que atribuem de forma genérica às autoridades fiscais a possibilidade de solicitar informações e esclarecimentos aos particulares (contribuintes ou não), sem estabelecer limites expressos e com a previsão de multas para a hipótese de não atendimento a eventual intimação recebida.

Nesse sentido, cita-se o art. 123 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e o art. 33 da Lei nº 8.212/1991:

Art. 123. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de **fornecer, nos prazos mareados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelas repartições do Imposto de Renda.**

§ 1º Se a informação não for prestada, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator de multa que lhe foi imposta, fixando novo prazo para o cumprimento da exigência.

§ 2º Se a exigência for novamente desatendida, o infrator ficará sujeito à Penalidade máxima, além, de outras medidas legais.

§ 3º Na hipótese prevista no parágrafo anterior, a autoridade fiscal competente, designará funcionários para colher a informação de que, carecer (Brasil, 1943, grifos nossos).

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, **ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis** pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida (Brasil, 1991a, grifos nossos).

Os mencionados dispositivos também precisam ser **interpretados em conformidade com a CRFB/88**, não podendo ser entendidos como uma autorização para que as autoridades fiscais solicitem qualquer tipo de informação ou esclarecimento ao contribuinte, e tampouco para que lhe imponham penalidades em caso de não atendimento a intimações que tenham como objeto exigências sem lastro na lei e que não estavam previamente especificadas sequer em atos normativos subalternos. Conforme já destacado acima, o art. 5º, II, da CRFB/88 elenca como garantia fundamental de todo cidadão não ser compelido a fazer ou deixar de fazer nada senão em virtude de lei e as delegações genéricas de poder normativo para autoridades do Poder Executivo são incompatíveis com o sistema jurídico brasileiro, por violar não apenas o supracitado art. 5º, II, como também o art. 145, §1º, e o art. 68, todas da CRFB/88, além do art. 25 do ADCT. **As informações a serem solicitadas com base nos dispositivos acima transcritos devem guardar relação com os fatos e circunstâncias em relação aos quais o contribuinte tem o dever legal de apresentar declaração** e, ademais, as autoridades não podem solicitar que o contribuinte reapresente, em novos formatos, informações já previamente apresentadas por ele.

Apreciando o tema sob a ótica do Direito alemão, Albert Hensel (2005, p. 274) afirma que o Direito Tributário Administrativo está sujeito a um nível menor de formalismo do que aquele aplicável ao Direito da obrigação tributária. Não obstante, mesmo partindo dessa premissa, ele destaca que não existe no Direito Tributário alemão um dever geral de sujeição, no sentido de se obedecer incondicionalmente a todas as determinações da autoridade tributária, até porque uma pretensão nesse sentido seria incompatível com as leis e com a Constituição alemãs. No Brasil, em que o princípio da legalidade é previsto de forma mais rígida para todo o Direito Público,

conforme tratado nos itens antecedentes, a inconstitucionalidade de uma pretensão de atribuir poderes genéricos e ilimitados às autoridades fiscais para solicitação de documentos e informações afigura-se ainda mais evidente.

## **6 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E A SUA NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA NA INSTITUIÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS**

### 6.1 O conceito de eficiência administrativa e as obrigações tributárias instrumentais

A EC nº 19/1998 incluiu expressamente no *caput* do art. 37 da CRFB/88 a menção à eficiência no rol de princípios a serem observados pela Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.<sup>70</sup>

A referida previsão torna expresso um princípio que muitos sustentavam já existir no ordenamento brasileiro desde antes da sua inclusão no texto constitucional (Di Pietro, 2019, p. 111).<sup>71</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 122) e Hely Lopes Meirelles (2018, p. 115) o relacionam ao princípio ou dever de boa administração, há muito positivado na Constituição italiana e estudado por sua doutrina.

Tratando do princípio do bom andamento, sob a ótica do Direito italiano, Franco Bassi (1991, p. 65) o conceitua como um dever de diligência e, ao contrário do que defende Onofre Alves Batista Júnior (2012, p. 99 e 538) ao trabalhar com a ideia de otimização, Bassi (1991, p. 65) aponta que o legislador italiano não exige a solução ótima, mas apenas a solução média, aquela possível de ser atingida pelo administrador médio. O também italiano Aldo Sandulli (1989, p. 584-585), por sua vez, entende que o princípio da boa administração exige que a ação administrativa seja eficiente e apropriada, que leve em consideração todos os interesses públicos envolvidos e que adote conduta que assegure prontidão, presteza, simplicidade,

---

<sup>70</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)” (Brasil, 1988).

<sup>71</sup> Moraes (2000, p. 301) relata a existência de discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o princípio da eficiência ser (ou não) implícito na CRFB/88 prévia à EC nº 19/1998.

economicidade, resultado e adequação. Ainda no âmbito do Direito italiano, Onorato Sepe (1975, p. 47-48) relaciona a economicidade, a presteza e a eficiência ao princípio do bom andamento ou boa administração, mas ressalta que se trata de uma economicidade diferente daquela aplicável aos particulares, uma economicidade político-social do agir administrativo.

A doutrina brasileira conceitua o **princípio da eficiência administrativa** como um **modo de agir e de organizar a atividade e a estrutura administrativas buscando obter os melhores resultados possíveis com os menores sacrifícios** (otimizando o uso dos recursos disponíveis).

Maria Sylvia Di Pietro (2019, p. 111) e Leonardo Motta Espírito Santo (Espírito Santo *in* Motta, 2004) apontam dois aspectos na conceituação do princípio da eficiência: um modo de atuação do agente público para melhor desempenho de suas atribuições e um modo de organizar a estrutura e disciplinar a Administração Pública buscando melhores resultados. José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 29-30) indica como núcleo do princípio da eficiência a busca por produtividade e a redução de desperdícios de dinheiro público, a ser aplicado não apenas no âmbito da prestação de serviços públicos, mas de forma mais ampla. Hely Lopes Meirelles (2018, p. 103) pontua que a eficiência impõe que a atividade administrativa atenda de modo satisfatório às necessidades da comunidade e de seus membros, produzindo resultado razoável para atendimento ao interesse público visado. Alexandre de Moraes (2000, p. 304) relaciona o princípio da eficiência com a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social.

Maria Sylvia Di Pietro (2019, p. 111), Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 122) e Vladimir da Rocha França (2000, p. 168) destacam, ainda, que o princípio da eficiência se soma aos demais princípios reitores da administração, não podendo se sobrepor à legalidade. Só há eficiência dentro dos limites da legalidade. Os italianos Aldo Sandulli (1989, p. 584) e Onorato Sepe (1975, p. 48-49), tratando do princípio da boa administração, fazem a mesma advertência. De fato, **o princípio da eficiência administrativa não é contraposto ao princípio da legalidade, mas é a ele complementar**. A observância da legalidade é imperativa. Ela é um pressuposto para a legitimidade da atuação administrativa. Nas zonas discricionárias e nas hipóteses de conceitos jurídicos indeterminados, em que a legalidade sozinha não se mostra

suficiente, **a eficiência administrativa se soma aos demais princípios a que se sujeita a Administração Pública** e funciona como um limite adicional à atuação administrativa. Como alerta Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 122-123), **onde há discricão administrativa, o princípio da eficiência impõe que se adote a solução excelente.**

Onofre Alves Batista Júnior (2012) analisa com profundidade o princípio da eficiência administrativa, diferenciando-o do princípio da eficiência em sua acepção privada. O autor destaca que Estado eficiente é aquele que, com recursos escassos, garante o maior atendimento das necessidades sociais com o menor sacrifício das liberdades e da propriedade (Batista Júnior, 2012, p. 49). O referido autor destaca a necessidade de a Administração Pública proceder à valoração dos distintos interesses envolvidos no exercício da função administrativa de modo a buscar a solução mais conveniente e eficiente a cada caso e pontua, ainda, que o princípio da eficiência impõe à administração um **dever positivo de atuação otimizada** (Batista Júnior, 2012, p. 83). Ele aponta a eficiência administrativa como um mandamento de otimização para a Administração Pública, considerando os resultados da atividade exercida e a adequação da relação entre meios e fins, de modo a obter a otimização da satisfação dos interesses sociais, econômicos e culturais da coletividade (Batista Júnior, 2012, p. 99 e 538). O citado doutrinador aponta 9 características relacionadas a uma atuação eficiente: **(i)** eficácia (alcance dos resultados almejados); **(ii)** eficiência *stricto sensu* (adequada articulação dos meios para alcance dos fins visados); **(iii)** universalidade dos resultados (benefícios o mais globais possíveis, de modo a favorecer o máximo de cidadãos e não apenas grupos específicos); **(iv)** produtividade; **(v)** economicidade (eficiência orçamentária e financeira); **(vi)** qualidade; **(vii)** celeridade e presteza; **(viii)** continuidade e **(ix)** desburocratização (simplificação de procedimentos e estruturas desnecessariamente complexos).

A doutrina administrativista tem trabalhado o princípio da eficiência administrativa sob uma ótica majoritariamente unilateral, focada nos custos e benefícios para a Administração Pública, e não para a sociedade como um todo. Nesse sentido, veja-se o conceito de José dos Santos Carvalho Filho (2012, p.29), em que ele aponta como núcleo do princípio da eficiência a busca por produtividade e a redução de desperdícios de dinheiro público. Em linha similar, Alexandre de Moraes (2000, p. 304), ao tratar do dever de melhor utilização possível dos recursos, limita o

seu conceito ao melhor uso dos recursos públicos. Qual a razão para se limitar a redução de desperdícios ao dinheiro público, e não a todo recurso, de origem pública ou privada?

Uma Administração Pública eficiente não deve otimizar apenas o uso dos recursos públicos. A CRFB/88 impõe que toda a Administração Pública obedeça ao princípio da eficiência, o que impõe que a atividade administrativa como um todo seja eficiente. Ela deve alcançar a máxima produtividade e otimizar os resultados e benefícios com o menor sacrifício de **recursos da sociedade**, sejam eles públicos ou privados. As despesas impostas aos administrados também devem ser consideradas na análise de custo e benefício da atuação administrativa, especialmente ao se avaliar a adequação da instituição de novas obrigações a serem adimplidas pelos administrados. Nas acertadas lições de Onofre Alves Batista Júnior:

Acontece que, perante meios escassos, cuja utilização deve ser otimizada, a eficiência administrativa exige que, a partir de um mesmo sacrifício, o resultado seja maximizado e, da mesma forma, para um determinado resultado considerado ótimo, a eficiência da atuação da AP exige o menor sacrifício possível do administrado. A ideia de eficiência administrativa pede, concomitantemente, a otimização da relação meio/fim, a maximização do resultado, com a minimização do sacrifício (Batista Júnior, 2012, p. 320).

Diogo Amaral (1992, p. 189-190), ao destacar a necessidade de que a Administração Pública nos tempos modernos seja eficiente, é preciso ao alertar que os Estados não podem mais ter Administrações Públicas de simples conservação, para manutenção do estado das coisas. Nos dizeres de Amaral (1992, p. 189-190), **a Administração Pública deve ser comprometida com o desenvolvimento do país**. Ela deve orientar e impulsionar o progresso econômico e social e ser apta a acompanhar esse progresso. Onorato Sepe (1975, p. 234), por sua vez, conceitua eficiência em um Estado social (em contraposição à eficiência em Estados liberais), como a necessidade de se utilizar **todos os esforços do Estado e da comunidade** com o fim de se atingir o melhor e mais conveniente resultado para a sociedade. O Estado, para Onorato Sepe, deve agir como um **coordenador** de todos esses esforços (Sepe, 1975, p. 234). Uma Administração Pública que avalie a eficiência de sua atuação desconsiderando os custos que a sua atividade impõe aos particulares nunca será apta a exercer esse papel descrito nas obras de Diogo Amaral (1992, p. 189-190) e Onorato Sepe (1975, p. 234).

Carlos Renato Cunha (2019, p. 183) afirma que a dogmática tributária inclui o

ponto de vista dos contribuintes na eficiência tributária. O referido autor, contudo, sustenta que a eficiência pode ser entendida sob diferentes óticas – eficiência sob o ponto de vista do Estado, do contribuinte ou de ambos (p. 620-621) – e, ao tratar especificamente do princípio da praticabilidade tributária, ele restringe a sua aplicação à ótica estatal, por entender que ele é ligado apenas à ideia de eficiência estatal (Cunha, 2019, p. 256).

Regina Helena Costa (2007, p. 147-148), que entende o princípio da eficiência como uma exigência do princípio da finalidade ou da supremacia do interesse público (atendido quando a atividade administrativa alcança o interesse público por ela objetivado), extrai da eficiência o princípio da limitação de custos indiretos, “segundo o qual há que se minimizar os custos indiretos derivados das exigências formais necessárias para o cumprimento das obrigações acessórias” (Costa, 2007, p. 148), a evidenciar o seu entendimento de que a eficiência deve se preocupar tanto com o custos da Administração quanto com aqueles impostos aos administrados.

Ainda tratando especificamente das obrigações acessórias em Direito Tributário, Thiago Moreira da Silva (2023, p.10) aponta que a criação das obrigações acessórias no Brasil é voltada à conveniência do fisco e não considera as dificuldades enfrentadas pelo contribuinte – o que ele entende se tratar de um desrespeito à praticabilidade. O mencionado autor alerta para a necessidade de todo o sistema ser eficiente, olhando-se também para o custo do contribuinte, e não apenas os custos da Administração Tributária, sendo responsabilidade do legislador e da Administração Tributária avaliar os efeitos práticos dos deveres instrumentais exigidos do contribuinte (Silva, 2023, p. 24 e 26).

O conceito de eficiência administrativa não pode ser restrito ao uso adequado e otimizado dos recursos públicos. **Uma Administração Pública eficiente otimiza o custo de sua atividade para toda a sociedade, aí incluídos os custos por ela impostos aos particulares por meio da exigência de obrigações, a cargo desses, que contribuem para a realização do interesse público.** Os custos de conformidade exigidos dos administrados para que eles possam cumprir as obrigações tributárias acessórias que lhes são impostas e assim contribuir para a efetividade da fiscalização e arrecadação tributárias devem ser computados na análise da eficiência das atividades administrativas. O Estado que é eficiente exclusivamente sob uma ótica estatal não é realmente eficiente. Não existe eficiência

pela metade. Para que uma medida seja de fato eficiente, ela deve ser eficiente à luz de todos os custos e de todos os benefícios dela decorrentes.

Se o sacrifício exigido dos particulares para atender a uma determinada obrigação acessória tributária superar os ganhos potenciais para a Administração Pública com o incremento de arrecadação e queda na sonegação, essa obrigação acessória não será uma medida eficiente, ainda que sob a ótica exclusiva e unilateral da Administração Pública ele enseje mais benefícios econômicos do que custo em recursos públicos.

O princípio da eficiência administrativa pode ser conceituado, assim, como um **dever de otimização** na aplicação dos **recursos da sociedade**, de forma a se obter os melhores resultados e a **maior satisfação do interesse público** com o **menor dispêndio possível de recursos da coletividade**, aqui incluídos os recursos públicos *strictu sensu* e os recursos particulares utilizados nas atividades impostas aos administrados para contribuir com a atuação da Administração Pública.

## 6.2 Controle da eficiência administrativa no exercício do Poder Tributário Instrumental

Superada a questão atinente à aplicabilidade e conceito do princípio da eficiência administrativa, é preciso definir os mecanismos, procedimentos e agentes competentes para controlar a sua observância.

Não parece haver divergência na doutrina acerca da admissibilidade do **controle interno** (a cargo de cada Poder) e do **controle legislativo** (com o auxílio dos Tribunais de Contas).<sup>72</sup> São sistemas de controle com lastro nos artigos 70 a 75 da CRFB/88. Acerca da viabilidade de se incluir a eficiência administrativa dentre os objetos desse controle, cabe mencionar que **(i)** o art. 70 da CRFB/88 elenca a economicidade entre os temas a serem objeto de fiscalização pelo Congresso nacional mediante controle externo<sup>73</sup> e **(ii)** o art. 74, II, da CRFB/88 determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter sistema de controle interno com a finalidade de, entre outros objetivos, avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da

<sup>72</sup> Nesse sentido, vide França (2000, p. 173) e Carvalho Filho (2012, p. 30-31).

<sup>73</sup> “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” (Brasil, 1988).

administração federal.<sup>74</sup>

A admissibilidade e abrangência do **controle judicial** de eficiência do ato administrativo, por sua vez, são mais controversas.

Vladimir da Rocha França (2000, p. 173-175) sustenta ser vedado ao Poder Judiciário controlar a eficiência do ato administrativo, sob pena de invadir a esfera de discricionariedade do ato e violar a harmonia e equilíbrio entre os Poderes. França (2000, p. 174) entende que está na competência do administrador definir a melhor técnica aplicável no exercício da atividade administrativa, não podendo o juiz substituir o administrador nessa função. Por esses fundamentos, o referido autor defende que o juiz não pode invalidar um ato administrativo sob o único argumento de violação ao princípio da eficiência, embora a eficiência possa ser aplicada em conjunto com outros princípios (a exemplo da moralidade e da proporcionalidade) para aferir a juridicidade da ação administrativa (França, 2000, p. 175). José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 30-31) partilha do mesmo entendimento e afirma não ser cabível controle judicial do ato administrativo com fundamento exclusivamente em possível desrespeito ao princípio da eficiência.

Onofre Alves Batista Júnior (2012, p. 256) admite o controle judicial de eficiência do ato administrativo, mas lhe reconhece **abrangência limitada às zonas de certeza negativa** – a saber, àquelas hipóteses em que a ineficiência do ato é patente. Nas zonas cinzentas, em que a eficiência pode ou não ser interpretada como presente, Batista Júnior (2012, p. 256) sustenta ser incabível o controle judicial, sob pena de se substituir a subjetividade do administrador pela do juiz. Relata o renomado doutrinador que a doutrina administrativista tradicionalmente rejeita o controle judicial de ineficiência, mas que a doutrina moderna tem admitido em determinadas circunstâncias o controle de mérito do ato administrativo (Batista Júnior, 2012, p. 409). Conclui no sentido de que, embora não seja da competência do Poder Judiciário definir qual é a solução mais eficiente para a atuação administrativa, pode o Poder Judiciário invalidar o ato administrativo que claramente (indubitavelmente) não adota a solução mais eficiente (Batista Júnior, 2012, p. 415).

A razão está com o Professor Onofre Alves Batista Júnior.

---

<sup>74</sup> “Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (...) II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (...)” (Brasil, 1988).

O controle da eficiência dos atos administrativos é difícil e pode demandar, em muitos casos, a elaboração de estudos técnicos para levantamento de dados e auxílio ao juiz na sua decisão. Contudo, se for possível aferir uma nítida ineficiência no ato impugnado, **o controle judicial pode e deve ser admitido**, sob pena de violação ao *caput* do art. 37 da CRFB/88<sup>75</sup>, em uma leitura conjunta com o art. 5º, XXXV, da CRFB/88<sup>76</sup>.

O Constituinte Derivado, no exercício do seu Poder Reformador, incluiu expressamente a eficiência como **princípio de observância obrigatória** pela Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 37 da CRFB/88). O art. 5º, XXXV, da CRFB/88, por sua vez, estabelece, com força de cláusula pétrea, o **princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário**, ao determinar que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito. Nesse contexto, se a Administração Pública adota conduta ineficiente (em violação ao mandamento do art. 37, *caput*, da CRFB/88) apta a causar lesão ou ameaça a direito do administrado, esse deve poder recorrer ao Poder Judiciário, que será competente para a apreciação da possível afronta ao princípio constitucional da eficiência. Se a conduta da fiscalização for compatível com o referido princípio, não importando em prática nitidamente ineficiente, a solução a ser adotada deve ser a manutenção do ato, pois as escolhas pertinentes à administração da coisa pública são de competência da Administração. Porém, **se for possível identificar-se a ineficiência do ato, ele deve ser invalidado**.

A grande dificuldade para o controle judicial da eficiência dos atos administrativos reside na **identificação e demonstração da ineficiência**.

É preciso definir o que seria ineficiente para o fim de invalidação do ato, pois há diferentes níveis de eficiência, e um ato que não seja o mais eficiente pode, ainda assim, ser suficientemente eficiente para afastar a caracterização de afronta ao art. 37, *caput*, da CRFB/88. Como apontado por Onofre Alves Batista Júnior (2012, p. 256), somente o ato administrativo nitidamente ineficiente (zona de certeza) pode ser invalidado pelo Poder Judiciário com fundamento exclusivo no princípio da eficiência

---

<sup>75</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)” (Brasil, 1988).

<sup>76</sup> “Art. 5º. (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (Brasil, 1988).

administrativa.

É necessário, ainda, aferir-se a efetiva eficiência ou ineficiência do ato, o que muitas vezes demandará **estudos técnicos**, que podem (e devem) subsidiar o trabalho tanto do legislador quanto dos órgãos de controle interno e legislativo e do Poder Judiciário.<sup>77</sup>

Em âmbito tributário, a eficiência administrativa reclama a maximização da arrecadação do tributo devido, com o combate à sonegação e à evasão fiscais e a **redução da distância entre a tributação devida e o total de recursos efetivamente destinados aos cofres públicos**.<sup>78</sup> As obrigações tributárias instrumentais devem contribuir para a eficiência no Direito Tributário, na medida em que são instrumentos em favor da fiscalização e arrecadação tributárias. Porém, **se para cumprir uma determinada obrigação acessória a sociedade precisar investir recursos mais volumosos do que o ganho estimado de arrecadação, esta obrigação não será eficiente sob a ótica da coletividade** (ainda que possa sê-lo em um recorte que considere apenas os custos e benefícios para o ente público).

A arrecadação tributária é um interesse público mediato. Ela não é um fim em si mesma, mas um meio para se obter os recursos necessários para o financiamento de outros interesses públicos. Essa circunstância facilita a medição da eficiência dos atos administrativos relativos ao exercício do Poder Tributário Instrumental. Em sendo o interesse público em questão um interesse majoritariamente arrecadatário<sup>79</sup>, de verter recursos a favor do Estado, **a sua eficiência pode ser medida sopesando-se o total de recursos a serem empregados (pela coletividade, e não apenas pela Administração Pública) para o cumprimento da obrigação imposta aos particulares e o incremento na arrecadação que se espera obter com aquelas obrigações instituídas no interesse da fiscalização e arrecadação tributárias**.<sup>80</sup> Os meios não podem ser mais custosos do que os fins que com eles se pretende

<sup>77</sup> Buscando densificar o princípio da eficiência, Mendes (2012, p. 898) entende que o Constituinte Derivado pretendeu, com o referido princípio, enfatizar a necessidade de a Administração estabelecer critérios para a aferição de desempenho.

<sup>78</sup> Nesse sentido, Batista Júnior (2012, p. 189).

<sup>79</sup> Não se desconhece que a efetividade da arrecadação tributária, com a redução da sonegação e da evasão fiscais, contribui para a realização de outros interesses para além da destinação de recursos ao Estado, pois é instrumento para maior igualdade entre os contribuintes, mitigando inclusive efeitos deletérios da sonegação tributária para a liberdade de concorrência. Não obstante, o principal interesse que se busca alcançar por meio da redução da sonegação e evasão fiscais é o incremento de arrecadação e consequente destinação ao erário de recursos aptos a financiar a atividade estatal.

<sup>80</sup> Os parâmetros acima apontados buscam indicar os critérios jurídicos a serem considerados para avaliação da eficiência do ato. A aferição dessa eficiência demandará estudos técnicos (econômicos).

alcançar.

Se os custos da obrigação acessória não superam o ganho potencial a ser obtido, mas se aproximam dele, ainda assim é possível que ela seja uma medida ineficiente, caso seja aferido em estudos técnicos a existência de outras opções mais econômicas para se atingir resultado similar.

### 6.3 A Análise de Impacto Regulatório (AIR) e a Avaliação de Resultado Regulatório (ARR) como instrumentos para a avaliação e controle da eficiência administrativa no exercício do Poder Tributário Instrumental

A Lei nº 13.874/2019, que institui a Declaração de Direitos da Liberdade Econômica, introduz no ordenamento positivo brasileiro a figura da **Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, a qual deve preceder as propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados editadas por órgão ou entidade da Administração Pública federal.

Nos termos do art. 5º da referida Lei nº 13.874/2019<sup>81</sup>, a AIR deve conter informações e dados sobre os **possíveis efeitos do ato normativo** que se propõe que seja editado, de modo a viabilizar a **verificação da razoabilidade de seu impacto econômico**. Embora os Capítulos I a III da Lei nº 13.874/2019 não se apliquem ao Direito Tributário e ao Direito Financeiro (art. 1º, §3º, da Lei 13.874/2019)<sup>82</sup>, a AIR é a eles aplicável, por estar prevista no Capítulo IV do mencionado diploma legal.

O art. 5º da Lei nº 13.874/2019 foi regulamentado pelo Decreto nº 10.411/2020, que prevê de forma textual a sua **aplicabilidade aos atos que instituem ou modifiquem obrigações acessórias em âmbito tributário** (art. 3º, §1º)<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> “Art. 5º. As propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, editadas por órgão ou entidade da administração pública federal, incluídas as autarquias e as fundações públicas, serão precedidas da realização de análise de impacto regulatório, que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo para verificar a razoabilidade do seu impacto econômico” (Brasil, 2019a).

<sup>82</sup> “Art. 1º. (...) § 3º O disposto neste Capítulo e nos Capítulos II e III desta Lei não se aplica ao direito tributário e ao direito financeiro, ressalvado o disposto no inciso X do caput do art. 3º desta Lei” (Brasil, 2019a).

<sup>83</sup> “Art. 3º. A edição, a alteração ou a revogação de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, por órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional será precedida de AIR. § 1º No âmbito da administração tributária da União, o disposto neste Decreto aplica-se somente aos atos normativos que instituem ou modifiquem obrigação acessória” (Brasil, 2019a).

O Decreto nº 10.411/2020 também introduz a figura da **Avaliação de Resultado Regulatório (ARR)**, que consiste em um documento a ser elaborado após a edição e aplicação dos atos normativos, para verificar e **monitorar os efeitos efetivamente produzidos**.

A AIR e a ARR integram um conjunto de **boas práticas regulatórias** defendidas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (OECD, 2020; Seixas, 2022, p. 185; Souza, 2012, p. 105-106; Salgado, Borges, 2010, p. 8-9), sendo um instrumento com aplicação crescente no mundo (Saab; Silva, 2022, p. 530) e que tem por finalidade identificar **impactos relevantes de uma política regulatória** para subsidiar a tomada de decisão (Saab; Silva, 2022, p. 530). Elas são ferramentas para examinar e medir os benefícios, os custos e os efeitos prováveis de uma regulação nova ou já existente (Salgado; Borges, 2010, p. 7).

Rafael Carvalho Rezende Oliveira (2014, p. 394) noticia a existência de controvérsia acerca da figura da AIR. Há doutrinadores que a consideram utilitarista e temem que ela enseje o desprezo a valores éticos, além de apontarem dificuldades na quantificação e qualificação dos custos e benefícios do ato e o receio de que o tempo necessário para a avaliação leve a uma paralisia regulatória. Os defensores da AIR, por sua vez, conforme relato de Rafael Carvalho Rezende Oliveira (2014, p. 394), sustentam que ela permite uma maior racionalização e a elevação qualitativa na tomada de decisão pública. Oliveira (2014, p. 395) considera a AIR uma importante ferramenta para a efetivação dos ideais de eficiência, pluralismo e legitimidade democrática.

Caso seja devidamente aplicada, a AIR, assim como a ARR, pode ser relevante **instrumento para medir e ajudar no controle da eficiência do ato normativo** que institua ou modifique obrigações tributárias acessórias ou instrumentais.

Conforme apontado no tópico 6.2 desta tese, o principal obstáculo para o controle da eficiência dos atos administrativos reside na identificação e demonstração de eventual ineficiência, o que requer a medição dos custos e benefícios (potenciais ou efetivos) do ato.

A AIR tem como meta e objeto a definição do problema regulatório e a coleta de informações e dados sobre os prováveis efeitos dos atos normativos que se pretende implementar, de modo a verificar a razoabilidade do impacto e subsidiar a

tomada de decisão (art. 2º, I, Decreto nº 10.411/2020<sup>84</sup>). Para atingir esse objetivo, a AIR deve incluir, nos termos do art. 6º do Decreto nº 10.411/2020<sup>85</sup>: **(i)** a identificação do problema regulatório e de suas causas e extensão; **(ii)** a identificação daqueles que serão afetados pelo problema regulatório, incluídos os agentes econômicos e os usuários dos serviços; **(iii)** a fundamentação legal que ampara a ação administrativa; **(iv)** a definição dos objetivos a serem alcançados; **(v)** a descrição de possíveis alternativas para enfrentar o problema regulatório, inclusive as opções de não ação; **(vi)** os possíveis impactos das alternativas identificadas, inclusive os seus custos regulatórios; **(vii)** os impactos sobre microempresas e empresas de pequeno porte; **(viii)** considerações sobre informações e manifestações recebidas em eventuais processos de participação social; **(ix)** mapeamento da experiência internacional; **(x)** identificação de efeitos e riscos em caso de edição, alteração ou revogação do ato normativo; **(xi)** comparação das alternativas consideradas e indicação da alternativa ou combinação de alternativas sugerida; **(xii)** estratégia para implementação da alternativa sugerida e formas de monitoramento e avaliação. Na elaboração da AIR, o órgão ou entidade competente poderá escolher, justificadamente, uma dentre as seguintes alternativas previstas no art. 7º do Decreto nº 10.411/2020<sup>86</sup>; **(i)** análise

---

<sup>84</sup> “Art. 2º. Para fins do disposto neste Decreto, considera-se: I - análise de impacto regulatório - AIR - procedimento, a partir da definição de problema regulatório, de avaliação prévia à edição dos atos normativos de que trata este Decreto, que conterà informações e dados sobre os seus prováveis efeitos, para verificar a razoabilidade do impacto e subsidiar a tomada de decisão;” (Brasil, 2020).

<sup>85</sup> “Art. 6º. A AIR será concluída por meio de relatório que contenha: I - sumário executivo objetivo e conciso, que deverá empregar linguagem simples e acessível ao público em geral; II - identificação do problema regulatório que se pretende solucionar, com a apresentação de suas causas e sua extensão; III - identificação dos agentes econômicos, dos usuários dos serviços prestados e dos demais afetados pelo problema regulatório identificado; IV - identificação da fundamentação legal que ampara a ação do órgão ou da entidade quanto ao problema regulatório identificado; V - definição dos objetivos a serem alcançados; VI - descrição das alternativas possíveis ao enfrentamento do problema regulatório identificado, consideradas as opções de não ação, de soluções normativas e de, sempre que possível, soluções não normativas; VII - exposição dos possíveis impactos das alternativas identificadas, inclusive quanto aos seus custos regulatórios; VII-A - os impactos sobre as microempresas e as empresas de pequeno porte; VIII - considerações referentes às informações e às manifestações recebidas para a AIR em eventuais processos de participação social ou de outros processos de recebimento de subsídios de interessados na matéria em análise; IX - mapeamento da experiência internacional quanto às medidas adotadas para a resolução do problema regulatório identificado; X - identificação e definição dos efeitos e riscos decorrentes da edição, da alteração ou da revogação do ato normativo; XI - comparação das alternativas consideradas para a resolução do problema regulatório identificado, acompanhada de análise fundamentada que contenha a metodologia específica escolhida para o caso concreto e a alternativa ou a combinação de alternativas sugerida, considerada mais adequada à resolução do problema regulatório e ao alcance dos objetivos pretendidos; e XII - descrição da estratégia para implementação da alternativa sugerida, acompanhada das formas de monitoramento e de avaliação a serem adotadas e, quando couber, avaliação quanto à necessidade de alteração ou de revogação de normas vigentes” (Brasil, 2020).

<sup>86</sup> “Art. 7º. Na elaboração da AIR, será adotada uma das seguintes metodologias específicas para aferição da razoabilidade do impacto econômico, de que trata o art. 5º da Lei nº 13.874, de 2019: I -

multicritério; **(ii)** análise de custo-benefício; **(iii)** análise de custo-efetividade; **(iv)** análise de custo; **(v)** análise de risco; **(vi)** análise risco-risco ou **(vii)** outra metodologia que se mostre justificadamente ser mais adequada para o caso concreto.

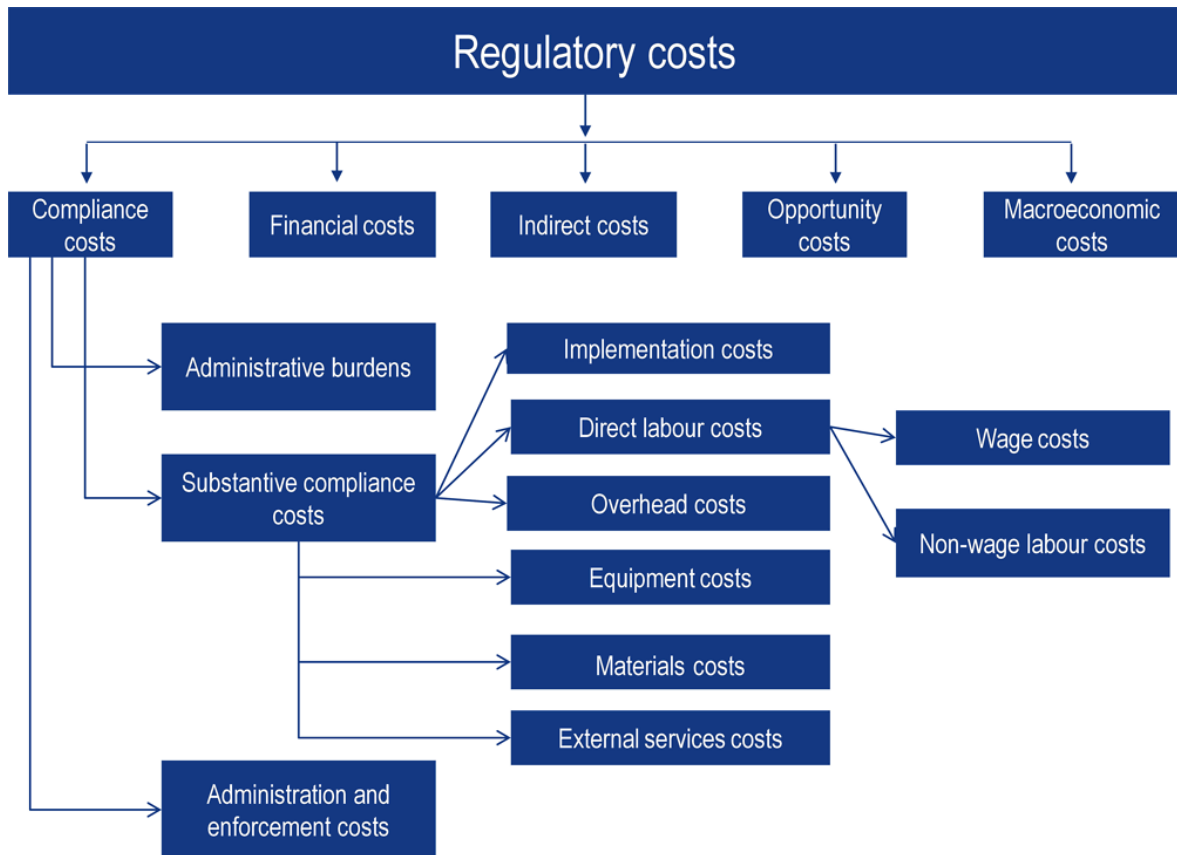
Registre-se que na identificação e quantificação dos **custos regulatórios**, o que constitui uma etapa da AIR prevista expressamente no supracitado art. 6º do Decreto nº 10.411/2020, mais especificamente em seu inciso VII, devem ser considerados não apenas os custos a serem incorridos pelos órgãos ou entidades públicos para monitorar e fiscalizar o cumprimento da nova obrigação, mas **todos os custos, diretos e indiretos, que possam vir a ser incorridos pelos agentes econômicos, pelos usuários dos serviços prestados e por outros órgãos ou entidades públicos para estar em conformidade com as novas exigências e obrigações**. Esse é o conceito de custos regulatórios previsto no próprio Decreto nº 10.411/2020, em seu art. 2º, IV<sup>87</sup>, o qual está em consonância com aquele proposto pela OCDE (OECD, 2020).

---

análise multicritério; II - análise de custo-benefício; III - análise de custo-efetividade; IV - análise de custo; V - análise de risco; ou VI - análise risco-risco. § 1º escolha da metodologia específica de que trata o caput deverá ser justificada e apresentar o comparativo entre as alternativas sugeridas. § 2º O órgão ou a entidade competente poderá escolher outra metodologia além daquelas mencionadas no caput, desde que justifique tratar-se da metodologia mais adequada para a resolução do caso concreto” (Brasil, 2020).

<sup>87</sup> “Art. 2º. (...) IV - custos regulatórios - estimativa dos custos, diretos e indiretos, identificados com o emprego da metodologia específica escolhida para o caso concreto, que possam vir a ser incorridos pelos agentes econômicos, pelos usuários dos serviços prestados e, se for o caso, por outros órgãos ou entidades públicos, para estar em conformidade com as novas exigências e obrigações a serem estabelecidas pelo órgão ou pela entidade competente, além dos custos que devam ser incorridos pelo órgão ou pela entidade competente para monitorar e fiscalizar o cumprimento dessas novas exigências e obrigações por parte dos agentes econômicos e dos usuários dos serviços prestados;” (Brasil, 2020).

Figura 4 – Custos regulatórios



88

Fonte: OECD, 2014.

Considerando-se as etapas que devem estar inclusas na AIR e o conceito de custos regulatórios a serem identificados e medidos no documento, pode-se concluir que a eficiência a ser medida na análise prévia à edição do ato normativo não é uma eficiência unilateral, focada apenas no dispêndio de recursos públicos em sentido estrito. A **eficiência considerada na AIR é a eficiência conceituada no item 6.1 desta tese, que contempla na análise de custos e benefícios todos os sacrifícios impostos à coletividade**, nela incluídos os agentes públicos e particulares.

Em sendo cumpridas todas as etapas previstas no decreto, a AIR permitirá ao administrador identificar previamente o problema que justifica a instituição ou alteração de obrigações tributárias acessórias e medir os seus custos, benefícios e

<sup>88</sup> Traduzimos: “Custos regulatórios; 1 Custos de compliance; 1.1 Custos administrativos; 1.2 Custos de compliance substantivos; 1.2.1 Custos de implementação; 1.2.2 Custos trabalhistas diretos; 1.2.2.1 Custos salariais; 1.2.2.2 Custos não salariais; 1.2.3 Custos gerais; 1.2.4 Custos de equipamentos; 1.2.5 Custos materiais; 1.2.6 Custos de serviços externos; 1.3 Custos de administração e de imposição; 2 Custos financeiros; 3 Custos indiretos; 4 Custos de oportunidade; 5 Custos macroeconômicos” (OECD, 2014, tradução livre).

riscos potenciais, de modo a poder eleger a solução mais eficiente para a questão em análise, a qual pode ser, inclusive, a decisão pela não instituição da nova obrigação instrumental. Mais do que um documento para medir e documentar os efeitos esperados do ato normativo a ser editado, a elaboração da AIR é ferramenta que pode auxiliar o administrador no caminho para a sua tomada de decisão. Ela não deve ser uma etapa burocrática a ser observada, mas sim um instrumento para a melhor avaliação do tema, de modo a viabilizar a adoção da melhor solução possível.

Conforme previsto nas Diretrizes Gerais e Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR, do Governo Federal, a AIR, “para que sirva a seu propósito, deve de fato consistir num processo de diagnóstico do problema, de reflexão sobre a necessidade da regulação e de investigação sobre a melhor forma de realizá-la” (Brasil, 2018). Ademais, se o administrador optar por adotar medida menos ineficiente (o que é possível, considerando-se que as conclusões da AIR não são vinculativas – conforme art. 15, §1º, do Decreto nº 10.411/2020<sup>89</sup>), a AIR poderá ser usada como subsídio em eventual controle de eficiência do ato (administrativo, legislativo ou judicial).

A regra geral prevista na Lei nº 13.874/2019 e no Decreto nº 10.411/2020 é a realização da AIR **antes da edição de qualquer ato normativo de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados**. Porém, valendo-se de autorização prevista no parágrafo único do art. 5º da Lei nº 13.874/2019<sup>90</sup>, o

---

<sup>89</sup> “Art. 15. A autoridade competente do órgão ou da entidade responsável pela elaboração do relatório de AIR deverá se manifestar quanto à sua adequação formal e aos objetivos pretendidos, de modo a demonstrar se a adoção das alternativas sugeridas, considerados os seus impactos estimados, é a mais adequada ao enfrentamento do problema regulatório identificado. § 1º O relatório de AIR tem o objetivo de subsidiar a tomada de decisão pela autoridade competente do órgão ou da entidade que o elabore. § 2º O relatório de AIR não vincula a tomada de decisão de que trata o § 1º e é facultado à autoridade competente do órgão ou da entidade decidir: I - pela adoção da alternativa ou da combinação de alternativas sugerida no relatório da AIR; II - pela necessidade de complementação da AIR; ou III - pela adoção de alternativa contrária àquela sugerida no relatório, inclusive quanto às opções de não ação ou de soluções não normativas. § 3º As decisões contrárias às alternativas sugeridas no relatório de AIR deverão ser fundamentadas pela autoridade competente do órgão ou da entidade. § 4º Concluído o procedimento de que trata este artigo ou, se for o caso, publicado o ato normativo de caráter geral, o relatório de AIR será publicado no sítio eletrônico do órgão ou da entidade competente, ressalvadas as informações com restrição de acesso nos termos da Lei nº 12.527, de 2011” (Brasil, 2020).

<sup>90</sup> “Art. 5º. As propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, editadas por órgão ou entidade da administração pública federal, incluídas as autarquias e as fundações públicas, serão precedidas da realização de análise de impacto regulatório, que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo para verificar a razoabilidade do seu impacto econômico. Parágrafo único. Regulamento disporá sobre a data de início da exigência de que trata o caput deste artigo e sobre o conteúdo, a metodologia da análise de impacto regulatório, os quesitos mínimos a serem objeto de exame, as

Decreto nº 10.411/2020 prevê hipóteses nas quais a AIR é inexigível ou pode ser dispensada.

O art. 3º, §2º,<sup>91</sup> do decreto supracitado enumera os atos normativos aos quais não se aplica a exigência de AIR, quais sejam: **(i)** atos de natureza administrativa, com efeitos restritos ao âmbito interno do órgão ou entidade; **(ii)** atos de efeitos concretos, destinados a disciplinar uma situação específica e cujos destinatários sejam individualizados; **(iii)** atos que disponham sobre execução orçamentária e financeira; **(iv)** atos que disponham apenas sobre política cambial e monetária; **(v)** atos que disponham sobre segurança nacional e **(vi)** atos que visem consolidar outras normas, sem alterações de mérito. Como **regra geral, os atos que instituem ou alteram obrigações tributárias acessórias não se incluem em nenhuma das hipóteses de inaplicabilidade da AIR**, pois têm efeitos para além do âmbito interno do órgão que os expede, aplicam-se a uma generalidade de sujeitos e não tratam de nenhum dos temas previstos nos incisos III a V do referido art. 3º, §2º, do Decreto nº 10.411/2020. Nesse contexto, a AIR prévia à edição de atos normativos pertinentes a obrigações tributárias acessórias somente será inexigível se o ato a ser editado for apenas uma consolidação de outras normas já existentes, sem alterações de mérito.

A par das hipóteses de inexigibilidade de AIR, o art. 4º<sup>92</sup> do decreto

---

hipóteses em que será obrigatória sua realização e as hipóteses em que poderá ser dispensada” (Brasil, 2020).

<sup>91</sup> “Art. 3º. (...) § 2º O disposto no caput não se aplica aos atos normativos: I - de natureza administrativa, cujos efeitos sejam restritos ao âmbito interno do órgão ou da entidade; II - de efeitos concretos, destinados a disciplinar situação específica, cujos destinatários sejam individualizados; III - que disponham sobre execução orçamentária e financeira; IV - que disponham estritamente sobre política cambial e monetária; V - que disponham sobre segurança nacional; e VI - que visem a consolidar outras normas sobre matérias específicas, sem alteração de mérito” (Brasil, 2020).

<sup>92</sup> “Art. 4º. A AIR poderá ser dispensada, desde que haja decisão fundamentada do órgão ou da entidade competente, nas hipóteses de: I - urgência; II - ato normativo destinado a disciplinar direitos ou obrigações definidos em norma hierarquicamente superior que não permita, técnica ou juridicamente, diferentes alternativas regulatórias; III - ato normativo considerado de baixo impacto; IV - ato normativo que vise à atualização ou à revogação de normas consideradas obsoletas, sem alteração de mérito; V - ato normativo que vise a preservar liquidez, solvência ou higidez: a) dos mercados de seguro, de resseguro, de capitalização e de previdência complementar; b) dos mercados financeiros, de capitais e de câmbio; ou c) dos sistemas de pagamentos; VI - ato normativo que vise a manter a convergência a padrões internacionais; VII - ato normativo que reduza exigências, obrigações, restrições, requerimentos ou especificações com o objetivo de diminuir os custos regulatórios; e VIII - ato normativo que revise normas desatualizadas para adequá-las ao desenvolvimento tecnológico consolidado internacionalmente, nos termos do disposto no Decreto nº 10.229, de 5 de fevereiro de 2020. § 1º Nas hipóteses de dispensa de AIR, será elaborada nota técnica ou documento equivalente que fundamente a proposta de edição ou de alteração do ato normativo. § 2º Na hipótese de dispensa de AIR em razão de urgência, a nota técnica ou o documento equivalente de que trata o § 1º deverá, obrigatoriamente, identificar o problema regulatório que se pretende solucionar e os objetivos que se pretende alcançar, de modo a subsidiar a elaboração da ARR, observado o disposto no art. 12. § 3º Ressalvadas informações com restrição de acesso, nos termos do disposto na Lei nº 12.527, de 18

regulamentador elenca hipóteses em que ela, apesar de cabível, pode ser dispensada. São elas: **(i)** urgência; **(ii)** ato normativo destinado a disciplinar direitos ou obrigações definidos em norma hierarquicamente superior que não permita alternativas regulatórias diferentes, por questões técnicas ou jurídicas; **(iii)** ato normativo considerado de baixo impacto, assim entendido aquele que não provoque aumento expressivo de custos para os agentes econômicos ou para os usuários dos serviços prestados, não provoque aumento expressivo de despesa orçamentária ou financeira e não repercuta de forma substancial nas políticas públicas de saúde, de segurança, ambientais, econômicas ou sociais<sup>93</sup>; **(iv)** ato normativo que vise à atualização ou à revogação de normas consideradas obsoletas, sem alteração de mérito; **(v)** ato normativo que vise a preservar liquidez, solvência ou higidez dos mercados de seguro, resseguro, capitalização, previdência complementar, financeiros, de capitais e de câmbio ou dos sistemas de pagamentos; **(vi)** ato normativo que vise a manter a convergência a padrões internacionais; **(vii)** ato normativo que reduza exigências, obrigações, restrições, requerimentos ou especificações com o objetivo de reduzir os custos regulatórios; e **(viii)** ato normativo que revise normas desatualizadas para adequá-las ao desenvolvimento tecnológico consolidado internacionalmente, nos termos do Decreto nº 10.229/2020. A dispensa de AIR deve ser fundamentada em nota técnica ou documento equivalente. Caso a dispensa seja feita com fundamento em urgência, deve constar do documento que fundamentar a dispensa a indicação do problema regulatório que se pretende solucionar e dos objetivos que se busca alcançar, os quais irão subsidiar a futura elaboração de ARR.

Além da figura da AIR, o Decreto nº 10.411/2020 também introduz no ordenamento positivo brasileiro a ARR. A **AIR** é um estudo elaborado **previamente à edição dos atos normativos**, ao passo que a **ARR** é uma **análise posterior ao início da vigência do ato**. A AIR avalia efeitos prováveis do ato e a ARR verifica os

---

de novembro de 2011, a nota técnica ou o documento equivalente de que tratam o § 1º e o § 2º serão disponibilizados no sítio eletrônico do órgão ou da entidade competente, conforme definido nas normas próprias” (Brasil, 2020).

<sup>93</sup> “Art. 2º. Para fins do disposto neste Decreto, considera-se: (...) II - ato normativo de baixo impacto - aquele que: a) não provoque aumento expressivo de custos para os agentes econômicos ou para os usuários dos serviços prestados; b) não provoque aumento expressivo de despesa orçamentária ou financeira; e c) não repercuta de forma substancial nas políticas públicas de saúde, de segurança, ambientais, econômicas ou sociais; (...)” (Brasil, 2020).

efeitos já ocorridos (art. 2º, III, Decreto nº 10.411/2020)<sup>94</sup>. Assim como a AIR, a ARR também pode ser um importante instrumento para a aferição e controle da eficiência dos atos normativos que regulam obrigações tributárias acessórias ou instrumentais.

Em todos os casos nos quais a AIR for dispensada com fundamento em urgência, o Decreto nº 10.411/2020 prevê ser obrigatória a realização de ARR, no prazo de três anos após a entrada em vigor do ato (art. 12)<sup>95</sup>. Ademais dessa hipótese específica, o decreto supracitado prevê que os órgãos e entidades devem elaborar uma **agenda de ARR** para avaliação de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados.<sup>96</sup>

O art. 24, I, a,<sup>97</sup> do Decreto nº 10.441/2020 prevê o início de produção de seus efeitos em relação ao Ministério da Economia a partir de 15 de abril de 2021, tendo sido excetuados da obrigatoriedade de elaboração de AIR as propostas de ato normativo que na data de produção de efeitos do decreto já tivessem sido submetidas à consulta pública ou a outro mecanismo de participação social (art. 22)<sup>98</sup>. O referido decreto prevê, ainda, que as AIRs, a agenda de ARR e as ARRs elaboradas, assim como os atos de dispensa de AIR, devem ser divulgados no sítio eletrônico do órgão ou entidade competente (art. 4º, §3º; art. 13º, §§ 4º e 5º; art. 15, §4º; art. 18 e art. 23, Decreto nº 10.411/2020).

Em consulta ao sítio eletrônico do Ministério da Economia realizada em

---

<sup>94</sup> “Art. 2º. Para fins do disposto neste Decreto, considera-se: (...) III - avaliação de resultado regulatório - ARR - verificação dos efeitos decorrentes da edição de ato normativo, considerados o alcance dos objetivos originalmente pretendidos e os demais impactos observados sobre o mercado e a sociedade, em decorrência de sua implementação; (...)” (Brasil, 2020).

<sup>95</sup> “Art. 12. Os atos normativos cuja AIR tenha sido dispensada em razão de urgência serão objeto de ARR no prazo de três anos, contado da data de sua entrada em vigor” (Brasil, 2020).

<sup>96</sup> “Art. 13. Os órgãos e as entidades implementarão estratégias para integrar a ARR à atividade de elaboração normativa com vistas a, de forma isolada ou em conjunto, proceder à verificação dos efeitos obtidos pelos atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados. § 1º. A ARR poderá ter caráter temático e ser realizada apenas quanto a partes específicas de um ou mais atos normativos. § 2º. Os órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, com competência para edição de atos normativos sujeitos à elaboração de AIR nos termos de que trata este Decreto, instituirão agenda de ARR e nela incluirão, no mínimo, um ato normativo de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados de seu estoque regulatório. §3º A escolha dos atos normativos que integrarão a agenda de ARR a que se refere o § 2º observará, preferencialmente, um ou mais dos seguintes critérios: I - ampla repercussão na economia ou no País; II - existência de problemas decorrentes da aplicação do referido ato normativo; III - impacto significativo em organizações ou grupos específicos; IV - tratamento de matéria relevante para a agenda estratégica do órgão; ou V - vigência há, no mínimo, cinco anos” (Brasil, 2020).

<sup>97</sup> “Art. 24. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação e produz efeitos em: I - 15 de abril de 2021, para: a) o Ministério da Economia; (...)” (Brasil, 2020).

<sup>98</sup> “Art. 22. A obrigatoriedade de elaboração de AIR não se aplica às propostas de ato normativo que, na data de produção de efeitos deste Decreto, já tenham sido submetidas à consulta pública ou a outro mecanismo de participação social” (Brasil, 2020).

dezembro de 2023, não localizamos AIR relativa a qualquer ato normativo referente à instituição ou modificação de obrigações tributárias acessórias.<sup>99</sup> Em temática tributária, identificamos até dezembro de 2023 apenas uma AIR elaborada pela PGFN (2021), para avaliação do tema de incentivos à conformidade fiscal na dívida ativa da União. Na referida AIR, não foram avaliados custos regulatórios, pois os responsáveis pela elaboração do documento entenderam que a medida irá apenas reduzir os custos para os administrados. No site do CONFAZ, por sua vez, em consulta realizada em dezembro de 2023, foram identificadas dezenas de notas técnicas justificando a dispensa de AIR. Não identificamos até o início de janeiro de 2024, data da conclusão desta tese, nenhuma AIR realizada, apenas os atos de dispensa.

O Tribunal de Contas da União (TCU) realizou auditoria de acompanhamento de ações do Governo Federal para a melhoria do ambiente regulatório com foco na implementação do Decreto nº 10.411/2020, tendo as suas conclusões e recomendações sido objeto do Acórdão nº 2525/2022, aprovado na sessão de 19 de outubro de 2022, e que conta com o seguinte sumário:

SUMÁRIO: AUDITORIA DE ACOMPANHAMENTO DE AÇÕES DO GOVERNO FEDERAL PARA MELHORIA DO AMBIENTE REGULATÓRIO COM FOCO NA IMPLEMENTAÇÃO DO DECRETO 10.411/2020. ADOÇÃO DA ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO (AIR) POR PARTE DAS ORGANIZAÇÕES FEDERAIS. RISCOS PARA O ALCANCE DOS OBJETIVOS PREVISTOS PELO DECRETO. PROBLEMAS PARA ELABORAÇÃO PRÉVIA DE AIR POR PARTE DE ÓRGÃOS E ENTIDADES FEDERAIS. RECOMENDAÇÕES. CIÊNCIA (Brasil, 2022).

A equipe de auditoria aponta deficiências na atuação do Governo Federal na implementação do Decreto nº 10.411/2020. O relatório aponta que dos 29 órgãos que declararam ter publicado atos normativos sob a vigência do Decreto nº 10.411/2020, apenas seis elaboraram a AIR prévia, ao passo que os demais declararam se enquadrar em hipóteses de dispensa. O alto percentual de dispensas chamou a atenção da equipe de auditoria. O relatório sinaliza, ainda, que muitos órgãos e entidades declararam não ter pessoal qualificado e não ter os dados necessários para a elaboração de AIR. 30 órgãos, de um total de 53 respondentes, informaram não ter

---

<sup>99</sup> Vale mencionar que foram editadas normas que afetaram obrigações tributárias instrumentais no período de vigência do Decreto nº 10.411/2020. É o caso da inclusão do Evento S-2500 no eSocial, que trata das informações acerca de processos trabalhistas. O referido evento, que consiste em obrigação nova imposta aos sujeitos passivos, foi introduzido na versão S-1.1 do Manual de Orientação do eSocial, aprovada pela Portaria Conjunta SEPRT/RFB nº 33, de 06 de outubro de 2022. Não localizamos AIR que tenha precedido a edição da norma.

peçoal capacitado para a elaboração de AIR; e 30 órgãos, de um total de 47 respondentes, afirmaram não ter plena disponibilidade de informações para a elaboração da AIR. Em relação ao Ministério da Economia, o relatório do TCU aponta o projeto “AIR na Economia Já” como uma boa prática, a ser disseminada para os demais órgãos da administração federal.

Os achados da auditoria de acompanhamento realizada pelo TCU sinalizam que, apesar de a legislação prever a realização de AIR prévia à edição de atos normativos federais com impacto perante os agentes econômicos ou usuários de serviços públicos como uma etapa obrigatória, **muitos órgãos públicos parecem ainda não estar preparados para a sua realização**, o que pode impactar negativamente a eficácia da norma.

Em caso de descumprimento do que determina o art. 5º da Lei nº 14.874/2019, regulamentado pelo Decreto nº 10.411/2020, com a elaboração de novos atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados sem a prévia realização de AIR, quais as consequências no que se refere à exigibilidade e validade do ato normativo?

O Decreto nº 10.411/2020 prevê que a inobservância de suas disposições **não autoriza o descumprimento da norma editada e não acarreta a sua invalidade** (art. 21)<sup>100</sup>. Trata-se, contudo, de uma **disposição ilegal**, por violar o disposto no já citado art. 5º da Lei nº 13.874/2019 e o princípio constitucional da eficiência administrativa (art. 37, *caput*, CRFB/88). Sendo a AIR uma **exigência legal** e um **instrumento para a concretização de um princípio constitucional**, o decreto não poderia prever que atos normativos editados sem a sua observância seguem válidos e exigíveis.

A par disso, ainda que o art. 21 do Decreto nº 10.411/2020 seja considerado válido e que atos editados sem a prévia elaboração de AIR sejam admitidos como válidos e exigíveis, o cidadão prejudicado pela ausência da AIR que pretender questionar em juízo a eficiência da obrigação a ele imposta por ato infralegal poderá pleitear que o órgão ou entidade que se furtou à sua obrigação de realização prévia da AIR seja compelido a cumprir o art. 5º da Lei nº 13.874/2019 e elaborar a mencionada análise (ou, como o ato já terá sido editado, seja compelida a elaborar

---

<sup>100</sup> “Art. 21. A inobservância ao disposto neste Decreto não constitui escusa válida para o descumprimento da norma editada e nem acarreta a invalidade da norma editada” (Brasil, 2020).

ARR que tenha como objeto o ato em análise).

A AIR e a ARR, caso adequadamente elaboradas, podem subsidiar **(i) a tomada de decisão** do agente público, que terá **dados concretos** para avaliar a solução mais eficiente a ser adotada; **(ii) o controle de eficiência** do ato administrativo normativo editado e **(iii) o controle de proporcionalidade** do ato, na medida em que será um documento apto a demonstrar os custos exigidos dos administrados para a observância das obrigações a eles impostas. O principal desafio é viabilizar o cumprimento do art. 5º da Lei nº 13.874/2019 e do Decreto nº 10.411/2020, os quais dependem de estrutura e pessoal qualificados para a elaboração dos estudos técnicos, assim como da conscientização das autoridades administrativas acerca da necessidade de observância das normas que determinam a elaboração dos referidos documentos.

## **7 PRATICABILIDADE EM DIREITO TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL**

### **7.1 Conceito de praticabilidade**

A praticabilidade tributária visa à **redução de complexidades na execução da lei**, de modo a **viabilizar a sua aplicação com eficiência e proporcionalidade**.

Onofre Alves Batista Júnior conceitua a praticabilidade como “princípio reitor do Direito Tributário que reclama mecanismos e condições hábeis a garantir uma execução eficiente e econômica das leis, necessário para que se possa assegurar uma tributação eficaz” (Batista Júnior, 2023, p. 436). Em sua prestigiada obra “Direito Tributário, Direito Penal e Tipo”, Misabel Derzi identifica a praticabilidade com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis (Derzi, 2007, p. 138) e aponta a necessidade de simplificação, comodidade e economicidade como alguns aspectos da praticabilidade (Derzi, 2007, p. 142). A autora destaca, ainda, em seus comentários à obra de Baleeiro sobre limitações constitucionais ao poder de tributar, a necessidade de se evitar execuções muito complexas da lei, especialmente ao se executar a lei em massa (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 1.249). No mesmo sentido, Regina Helena Costa relaciona a praticabilidade à exequibilidade das leis tributárias, de modo que se tenha o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente e com a devida arrecadação dos tributos devidos (Costa, 2007, p. 53 e 93). Daniel Giotti de Paula também aponta a praticabilidade como um

princípio que indica a busca por redução de complexidade do sistema tributário, de modo a contribuir para o cumprimento das normas pelos contribuintes e para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária (Paula, 2018, p. 343). Carlos Renato Cunha, por sua vez, entende a praticabilidade como um conjunto de técnicas que visa o atendimento do princípio da eficiência sob uma ótica estatal (Cunha, 2019, p. 253-254 e 273-274). Paulo Roberto Coimbra Silva entende a praticidade como princípio implícito da CRFB/88 voltado à busca de maior eficiência, agilidade e economicidade na atividade de arrecadação tributária (*in Scaff et al.*, 2022, p. 670). Tem-se em comum nos conceitos acima delineados a busca por eficiência e a necessidade de se viabilizar a execução da lei.

Considerando-se o seu objetivo de **tornar a lei exequível** e, portanto, praticável, optamos por denominar o princípio como **praticabilidade**, deixando de adotar a nomenclatura de praticidade, utilizada por parte da doutrina.

Em linha com os entendimentos de Onofre Alves Batista Júnior (2023, p. 433), Misabel de Abreu Machado Derzi (2010, p. 1.249), Regina Helena Costa (2007, p. 92-93), Daniel Giotti de Paula (2018, p. 225 e 319) e Paulo Roberto Coimbra Silva (*in Scaff et al.*, 2022, p. 670), classificamos a praticabilidade como **princípio implícito na CRFB/88**. Conforme aponta Costa (2007, p. 92-93), a praticabilidade pode ser enquadrada como princípio considerando-se **(i)** o seu elevado grau de generalidade e abstração e **(ii)** o fato de ela ter como objeto um valor fundamental para a sociedade (a saber, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico), o que lhe permite **(iii)** delimitar o âmbito de atuação do legislador infraconstitucional e orientar os agentes públicos na interpretação e aplicação das normas.<sup>101</sup>

A praticabilidade é, portanto, um princípio implícito na CRFB/88, voltado a viabilizar a **aplicação eficiente da lei**, por meio da redução de complexidade nos casos em que a sua presença inviabilize ou torne excessivamente onerosa ou desarrazoada a observância da norma.

Regina Helena Costa entende que a praticabilidade é princípio derivado da supremacia do interesse público sobre o particular (Costa, 2007, p. 93) e da razoabilidade (Costa, 2007, p. 369). Onofre Alves Batista Júnior a considera um princípio decorrente da proporcionalidade (Batista Júnior, 2023, p. 433). Daniel Giotti

---

<sup>101</sup> O enquadramento da praticabilidade como princípio não é unânime na doutrina. Carlos Renato Cunha, por exemplo, entende que a praticabilidade não é princípio, mas um conjunto de técnicas (Cunha, 2019, p. 253-254).

de Paula (2018), por sua vez, considera ser ela um princípio decorrente do Estado de Direito (2018, p. 243), da separação de poderes (2018, p. 261), da legalidade tributária (2018, p. 277), da igualdade (2018, p. 282) e da neutralidade e liberdade de iniciativa e ofício (2018, p. 291).

Onofre Alves Batista Júnior e Regina Helena Costa têm razão ao relacionar a praticabilidade à proporcionalidade e à razoabilidade (Costa, 2007, p. 369), na medida em que seria desarrazoada, por inadequação, desproporção e irrazoabilidade em sentido estrito, uma interpretação da lei que ensejasse um modo de aplicação inexecutável ou excessivamente complexo ou oneroso. Como ensina Onofre Alves Batista Júnior (2023, p.433-434), a intervenção na esfera de liberdade e propriedade do indivíduo em prol da coletividade deve ser a menor possível e cada sacrifício imposto ao particular deve ensejar o máximo de benefício que seja viável para a coletividade. Daí decorrem, conforme aponta Batista Júnior (2023, p. 433-434), os princípios da economicidade, eficiência administrativa e praticabilidade.

A correlação entre praticabilidade e o princípio da supremacia do interesse público, por sua vez, não nos parece ideal. Embora exista um interesse público na adequada execução da lei, o que parece fundamentar a conclusão de Costa (2007, p. 93) no sentido de que a praticabilidade decorre do princípio da supremacia do interesse público, este princípio não nos parece ser a melhor escolha para fundamentar a existência da praticabilidade como princípio implícito na CRFB/88. A praticabilidade não se fundamenta somente na supremacia do interesse público, pois ela deve atuar não apenas em favor dos interesses públicos em sentido estrito, mas em benefício de toda a coletividade, de todos os interesses, públicos e privados. **A lei deve ser praticável e executável para todos** – Administração e particulares.

O princípio da praticabilidade decorre dos princípios da legalidade, eficiência administrativa e proporcionalidade. Ele se fundamenta no princípio da **legalidade** por ser instrumento para viabilizar a sua eficácia, ao tornar a execução da lei viável. A praticabilidade também tem lastro na **eficiência administrativa**, pois a simplificação e a redução de complexidades contribuem para a redução dos custos necessários para a aplicação da norma e para a maximização de seus resultados. Ela também tem lastro na **proporcionalidade**, considerando-se que, como destacado acima, uma norma inexecutável, excessivamente onerosa ou complexa tende à irracionalidade.

A relação da praticabilidade com a **igualdade** é mais complexa. Derzi (2010, p.

1249, 2007, p. 142) sustenta que a praticabilidade se opõe à igualdade individual, mas serve à uniformidade geral. A renomada jurista entende que a praticidade restringe ou abranda a igualdade, mas ao mesmo tempo também contribui para a sua realização, pois as leis que não são exequíveis não podem ser aplicadas igualmente a todos. Costa (2007, p. 124), por sua vez, aponta que a praticabilidade, apesar de promover atenuações na isonomia, é um instrumento para se realizar a isonomia possível de ser alcançada.

## 7.2 Destinatários e hipóteses de aplicabilidade da praticabilidade: uma via de mão dupla

Conceituada a praticabilidade e identificados os princípios dos quais ela decorre, devem ser identificados os destinatários do princípio da praticabilidade tributária e as hipóteses em que ele se faz aplicável.

A praticabilidade, como visto acima, busca viabilizar a execução da lei de modo eficiente e racional. Para atingir esse mister, ela tem como destinatários o **Estado-Legislator**, o **Estado-Administração** e o **Judiciário**. A praticabilidade é princípio a ser observado especialmente quando da produção legislativa, mas também tem lugar por ocasião da aplicação e interpretação da norma, de modo a tornar o ordenamento exequível para a **Administração Pública** e para os **administrados**.

Misabel de Abreu Machado Derzi (2007, p. 139) entende ser a praticabilidade codeterminante de todas as formas de atividade estatal. Leciona a referida jurista que, a par de sua atuação sobre os Poderes Legislativo (2007, p. 139) e Executivo (2007, p. 141), ela é um tipo de interpretação, segundo a qual “deve-se colher o sentido da norma que acarrete a aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional” (Derzi, 2007, p. 139). Regina Helena Costa (2007, p. 54) também defende que a praticabilidade está presente em toda a atuação estatal, seja em sua função legislativa, seja na aplicação administrativa ou judicial da lei. Carlos Renato Cunha (2019, p. 259), por sua vez, restringe os destinatários da praticabilidade ao Estado-Legislator e ao Estado-Administração. Em relação ao Estado-Jurisdição, Cunha (2019, p. 257) sustenta que o Judiciário em sua função jurisdicional típica (que não se confunde com eventuais funções administrativas, atípicas) somente pode validar ou invalidar a praticabilidade, ao interpretar a Constituição e as leis.

Sendo um princípio dotado de generalidade e abstração e que visa concretizar

um valor fundamental para a sociedade (adequada execução do ordenamento jurídico)<sup>102</sup>, a praticabilidade deve ser observada por todos os agentes que **editam, interpretam e aplicam** as normas jurídicas em matéria tributária. Nesse contexto, ela tem como destinatários tanto o **Legislativo** e o **Executivo** quanto o **Judiciário**. Mais do que avaliar a legitimidade de atos executados com a aplicação da praticabilidade, o Judiciário deve aplicar a praticabilidade em sua atuação, tanto administrativa quanto jurisdicional, de modo a interpretar e aplicar o ordenamento da forma que mais lhe torne exequível e simples. Diante de mais de uma interpretação cabível frente ao texto da norma, deve prevalecer aquela interpretação que seja praticável e menos complexa e onerosa.

A par da amplitude de destinatários do princípio em estudo, as **hipóteses de sua aplicação** também devem receber **interpretação abrangente**, incluindo-se dentre os **beneficiários das técnicas de simplificação** e redução de complexidades não apenas a **Administração Pública**, mas também os **administrados**. Sendo objetivo da praticabilidade a viabilização da execução da norma, deve ela ser aplicada em favor de todos aos quais a observância do ordenamento é imposta. **A norma deve ser exequível para todos**, razão pela qual a praticabilidade deve ser aplicada em favor de todos.

Em seu conceito de praticabilidade, Regina Helena Costa (2007, p. 93) inclui no objeto de atuação desse princípio não apenas a viabilização da geração de receita tributária, mas também a possibilitação de que o contribuinte cumpra as suas obrigações fiscais de forma eficiente e sem ônus excessivos. Onofre Alves Batista Júnior ensina que os sacrifícios impostos aos particulares em prol da coletividade devem ser minimizados (Batista Júnior, 2023, P. 433). Daniel Giotti de Paula (2018, p. 227-228) também sustenta que a praticabilidade deve ser aplicada tanto em favor da Administração Tributária quanto dos contribuintes.

Carlos Renato Cunha (2019, p. 256), contudo, restringe a praticabilidade à ótica exclusiva do Estado. Ele entende que os contribuintes não são destinatários da praticabilidade, embora dela possam até se beneficiar indiretamente, na medida em que uma maior eficiência na atuação estatal pode gerar efeitos secundários favoráveis aos particulares (Cunha, 2019, p. 259). O autor destaca, ainda, que a praticabilidade muitas vezes irá importunar o contribuinte, pois a comodidade do Estado pode ensejar

---

<sup>102</sup> Conforme as já citadas lições de Costa, 2007, p. 92-93.

a imposição de mais obrigações ao particular, impondo-lhe maiores ônus e custos (Cunha, 2019, p. 259). Conclui Cunha (2019, p. 273) no sentido de que a praticabilidade é voltada à eficiência sob a ótica apenas do Estado, visando os interesses públicos secundários, embora seja limitada pelos demais princípios constitucionais, em especial a eficiência em sentido global.

A perspectiva proposta por Cunha (2019, p. 273) apequena o princípio constitucional da praticabilidade e é incompatível com uma interpretação sistemática, integral e coerente da CRFB/88. A praticabilidade não é textualmente prevista na CRFB/88, mas é extraída de seu texto, como princípio implícito, por decorrer da legalidade, da eficiência administrativa e, principalmente, da proporcionalidade – princípios cujos âmbitos de aplicação não são restritos ao Estado, abarcando e beneficiando também o contribuinte. A limitação da praticabilidade por princípios e garantias que protegem o contribuinte não é suficiente para tornar constitucional uma visão limitada de praticabilidade. Mais do que ser limitada por princípios protetores dos contribuintes, a praticabilidade deve também ser aplicada em favor dos administrados, de modo a reduzir complexidades e custos e maximizar a eficiência das obrigações tributárias a eles impostas. **Uma norma inexecutável para o contribuinte é tão inconstitucional quanto uma norma inexecutável para a Administração Tributária**, e em ambos os casos se tem a violação não apenas da proporcionalidade e da eficiência, mas também da praticabilidade.

Especificamente na seara das obrigações tributárias instrumentais, a praticabilidade pode ser aplicada em favor do contribuinte reconhecendo-se, por exemplo, a ilegitimidade da criação de **exigências excessivamente onerosas**, impostas à totalidade dos contribuintes, com vistas a facilitar a identificação de possíveis **situações excepcionais** que poderiam ser objeto de fiscalização pela Administração Tributária por meios menos onerosos para a coletividade. As abstrações generalizantes e a criação de **padrões razoáveis para fins de prestação de informações e cumprimento de obrigações instrumentais** devem ser utilizadas também em favor da redução da onerosidade e da complexidade para os contribuintes. Outra hipótese de possível aplicação da praticabilidade tributária em benefício do contribuinte é a autorização para cumprir obrigações acessórias com **informações consolidadas, agrupadas ou sintetizadas na hipótese da realização em massa de operações que ensejem o dever de apresentação de obrigações**

**instrumentais**. Autorizações dessa natureza são muitas vezes outorgadas por meio de regimes especiais concedidos a determinados contribuintes, mas elas não deveriam ser uma exceção, reconhecida apenas em favor de parte dos contribuintes (em violação à isonomia), e não raras vezes condicionadas a exigências por parte das autoridades fiscais, tratadas como um benefício fiscal, com todas as restrições decorrentes desse enquadramento. Em sendo uma decorrência do princípio da praticabilidade, medidas como as acima exemplificadas deveriam ser reconhecidas como um **direito dos sujeitos passivos**, a lhes serem outorgados independentemente de regimes especiais e de condicionantes impostas pela Administração Tributária.

### 7.3 A privatização da gestão tributária como técnica a serviço da praticabilidade e os limites para sua aplicação

O princípio constitucional da praticabilidade pode ser concretizado pela utilização de diferentes técnicas, dentre as quais se destacam **(i) as abstrações generalizantes** (padronizações, presunções, generalizações e sintetizações) e **(ii) as delegações**, aí incluída a **privatização da gestão tributária**.

Misabel de Abreu Machado Derzi aponta como principal técnica a serviço da praticidade, a utilização das abstrações generalizantes (Derzi, 2010, p. 1.250). A prestigiada jurista aborda em sua obra o modo de pensar padronizante (por alguns denominado “tipificante”), por meio do qual se busca extrair as características comuns a um determinado fenômeno de modo a se estabelecer um padrão médio, que funcionará como presunção ou ficção, abandonando-se as particularidades de cada caso concreto (Derzi, 2010, p. 1.262 e 1.257, 2007, p. 335). Como alerta a autora, o esquema que se extrai do modo de pensar padronizante não será um verdadeiro tipo (aberto e flexível), mas um padrão rígido (Derzi, 2010, p. 1.263, 2007, p. 336).

Paulo Roberto Coimbra Silva (2001, p. 41-43) também aponta as abstrações generalizantes, com destaque para as presunções, como técnica a serviço da praticidade, de modo a tornar o exercício do poder tributária exequível, cômodo e viável. O referido doutrinador destaca, contudo, que a praticidade deve ser balizada por outros princípios regentes do Sistema Tributário pátrio, a exemplo da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco (*in Scaff et al.*, 2022, p. 670).

Regina Helena Costma, por sua vez, elenca como instrumentos de viabilização

da praticabilidade tributária, além das (i) abstrações generalizantes (presunções, ficções, indícios, normas de simplificação, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas em branco); também a (ii) analogia; a (iii) privatização da gestão tributária e os (iv) meios alternativos de solução de conflitos tributários (Costa, 2007, p. 158-159).

Carlos Renato Cunha classifica as técnicas de praticabilidade em (i) delegações normativas (privatização, descentralização, desjudicialização, delegação legislativa, deslegalização, polissemização e agencificação); (ii) generalizações normativas (desconsideração por abstração, padronização ou fabulação e indicialização) e (iii) sintetizações normativas (ocultação, contração, simplificação e indução) (Cunha, 2019, p. 299-300).

A **privatização da gestão tributária** é expressamente indicada como uma técnica da praticabilidade por Regina Helena Costa e Carlos Renato Cunha. Costa (2010, p. 194) a indica como um expediente específico e conceitua a privatização da gestão tributária como a delegação a particulares de atos que antes eram executados pela Administração Pública. Cunha (2019, p. 299 e 302-304), por sua vez, inclui a privatização no grupo “Delegações normativas”, subgrupo “de Terceirização”. Derzi (2010, p. 1.271) não se vale do termo “privatização da gestão tributária”, mas aponta os lançamentos por homologação e por declaração como alternativas para a aplicação da lei em massa.

O uso da privatização da gestão tributária como instrumento de praticabilidade não pode ser feito de forma ilimitada. A delegação a particulares de atividades afetas à identificação e quantificação do tributo devido somente é cabível, à luz do princípio da praticabilidade, quando esta é uma medida que contribui para maior exequibilidade da lei e para a redução dos custos (coletivos) para a sua efetivação. **Não pode a Administração Pública apenas transferir a complexidade ou a onerosidade de sua atividade para o particular**, sem que essa delegação importe em um ganho de eficiência ou praticabilidade. Uma norma inexecutável ou excessivamente custosa para o particular é tão inconstitucional e ineficiente quanto aquela que onera excessivamente a Fazenda Pública.

Ao tratar da privatização da gestão tributária, Costa (2007, p. 197) destaca que a imposição aos particulares de deveres instrumentais ou formais tributários, denominados pelo CTN como obrigações acessórias, devem contribuir para a

adequada e eficiente arrecadação tributária e não podem onerar em demasia o sujeito passivo.

As obrigações tributárias acessórias, embora possam ser usadas como um instrumento para a praticabilidade, também estão sujeitas ao mesmo princípio e devem ser impostas de modo a serem exequíveis e o mais simples e econômicas possível. Em síntese, o princípio da praticabilidade fundamenta e limita, simultaneamente, a imposição de obrigações instrumentais tributárias.

A par disso, enquanto instrumento a favor da praticabilidade, a privatização da gestão tributária sujeita-se, ainda, aos demais limites aplicáveis às medidas adotadas com fundamento na praticabilidade, dentre os quais se destacam o **respeito aos direitos e garantias fundamentais** previstos na CRFB/88, a **vedação ao uso de presunções absolutas e ficções jurídicas** e a **inadmissibilidade** de se impor novas obrigações aos particulares que ensejem **custos excessivos ou complexidade demasiada**.

Onofre Alves Batista Júnior (2023, p. 436) indica como limites para a praticabilidade os direitos e garantias fundamentais.

Misabel de Abreu Machado Derzi (2010, p. 1.271) elenca os seguintes limites para a praticidade e a execução simplificada das leis: **(i)** legalização do modo de raciocinar padronizante (presunções e pautas devem constar da lei); **(ii)** se não for possível que conste da lei, a declaração de vontade do contribuinte deve substituir a vontade da lei e **(iii)** deve se buscar obstar as evasões. Derzi (2007, p. 362) ressalta, ainda, que o legislador pode criar presunções jurídicas, mas nunca presunções absolutas (*iure et de iure*), pois a praticidade não tem primazia sobre a justiça. Os principais limites identificados por Misabel de Abreu Machado Derzi seriam, portanto, a **legalidade** e a **igualdade**, sendo a primeira passível de mitigação em caso de anuência (declaração de vontade) do contribuinte.

Regina Helena Costa aponta para a impossibilidade de se invocar a praticabilidade como fundamento para que a Administração Pública extrapole a sua competência e destaca, ainda, que a praticabilidade exercida por meio de atos administrativos (praticabilidade por parte do Estado-Administração, e não do legislador) somente será cabível onde houver discricionariedade administrativa (Costa, 2007, p. 103). Ela também ressalta a necessidade de se compatibilizar a praticabilidade com a **isonomia** e a **capacidade contributiva** (Costa, 2007, p. 123),

bem como de que a praticabilidade seja implementada com observância da **razoabilidade**, ponderando-se os ônus impostos com os benefícios obtidos e respeitando-se, sempre, os direitos de propriedade e liberdade (Costa, 2007, p. 130-131 e 392). Regina Helena Costa (2007, p. 216) conclui que a praticabilidade é **limitada especialmente pela realidade ou verdade material e pela capacidade contributiva** e elenca 11 limites à praticabilidade tributária (Costa, 2007, p. 216-220): **(i)** veiculação dos instrumentos de praticabilidade tributária por lei (princípio da legalidade), restringindo ao máximo a atividade administrativa discricionária e a produção normativa da Administração Pública em matéria de praticabilidade tributária (2007, p. 216-217); **(ii)** observância do princípio da capacidade contributiva e subsidiariedade da utilização de técnicas presuntivas (2007, p. 217); **(iii)** impossibilidade da adoção de presunções absolutas ou ficções para a instituição de obrigações tributárias, admitindo-se sempre a possibilidade de produção de prova em sentido contrário pelo contribuinte, no exercício de seu direito à ampla defesa (2007, p. 218); **(iv)** transparência na adoção de técnicas presuntivas, viabilizando-se aos contribuintes que estarão sujeitos às referidas técnicas a possibilidade de manifestação prévia (2007, p. 218); **(v)** observância do princípio da razoabilidade tributária (2007, p. 218); **(vi)** respeito à repartição constitucional de competências tributárias (2007, p. 218-219); **(vii)** justificação das normas de simplificação (2007, p. 219); **(viii)** caráter opcional e benéfico aos contribuintes dos regimes normativos de simplificação e padronização (2007, p. 219); **(ix)** limitação do recurso às cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados e competências discricionárias nas hipóteses sujeitas ao princípio da especificidade conceitual (legalidade estrita) (2007, p. 219); **(x)** equilíbrio na implementação da gestão tributária, efetuando-se a delegação de atividades aos particulares com cautela e parcimônia, acompanhada de mecanismos de controle, sem excessividade e sem gerar complexidade demasiada, para que a obrigação tributária não se torne “impraticável” (2007, p. 219-220) e **(xi)** respeito aos direitos e princípios fundamentais (2007, p. 220).

Carlos Renato Cunha, por sua vez, indica diferentes limites conforme o caso se trate de delegações, generalizações ou sintetizações (Cunha, 2019, p. 515, 520 e 523). Para as delegações, o referido autor aponta como limites: **(i)** legalidade; **(ii)** competência; **(iii)** hierarquização; **(iv)** motivação; **(v)** coerência vertical (estrita observância das normas de competência tributária) (2019, p. 454); **(vi)** coerência

horizontal (igualdade geral em matéria tributária) (2019, p. 454); **(vii)** condicionamento formal e material (a delegação deve ser condicionada, limitada e controlável) (2019, p. 471); **(viii)** revogabilidade (2019, p. 474); **(ix)** neutralidade (nos casos de delegação de atividades, como a imposição de dever de retenção, o resultado final deve ser neutro, o que importa em indicar responsáveis que tenham meios de se ressarcir perante o contribuinte) (2019, p. 511) e **(x)** proporcionalidade e razoabilidade (2019, p. 512-513). Na generalização, Cunha (2019, p. 520) aponta como limites **(i)** competência; **(ii)** hierarquização; **(iii)** motivação; **(iv)** coerência vertical; **(v)** coerência horizontal; **(vi)** metonimização (inferência de causa e efeito valendo-se de indícios ou fatos e de um juízo probabilístico) (2019, p. 477); **(vii)** dialogicidade (procedimento que permita, por meio da ampla defesa e do contraditório, a oposição à generalização, buscando ver considerados aspectos individualizados) (2019, p. 480); **(viii)** neutralidade (2019, p. 512) e **(ix)** proporcionalidade e razoabilidade (2019, p. 512-513). Por fim, na sintetização, Cunha (2019, p. 523) relaciona como limites **(i)** competência; **(ii)** hierarquização; **(iii)** motivação; **(iv)** coerência vertical; **(v)** coerência horizontal; **(vi)** metonimização; **(vii)** dialogicidade; **(viii)** desaglutinação (no caso de tributos em valor fixo, reconstruir, se possível, o seu racional de cálculo, que deve ser apto a medir a riqueza no caso de tributos não vinculados a uma atividade estatal e apto a medir o valor da atividade estatal no caso dos tributos vinculados) (2019, p. 504); **(ix)** paridade de armas (não se pode criar privilégios para os créditos públicos federais por lei da União, mas apenas por lei nacional) (2019, p. 505); **(x)** incoerções (não são admitidas sanções políticas) (2019, p. 508); **(xi)** autocontenção (as garantias especiais e os privilégios do crédito tributário somente podem ser criados pelo legislador nacional, com respeito às normas gerais em Direito Tributário e sem criar privilégios em favor de um ente federado em específico) (2019, p. 509-510); **(x)** neutralidade (2019, p. 512) e **(xi)** proporcionalidade e razoabilidade (2019, p. 512-513).

Daniel Giotti de Paula, por sua vez, ao tratar dos parâmetros de controle dos mecanismos de praticabilidade (Paula, 2018, p. 413-478), sinaliza as seguintes hipóteses como autorizativas da aplicação da praticabilidade tributária: **(i)** opção do contribuinte (2018, p. 430); **(ii)** necessidade administrativa específica, em razão de onerosidade e incapacidade fática qualificada para a Administração Tributária, valendo-se dos métodos tradicionais, de identificar fato gerador e base de cálculo,

fiscalizar, constituir e cobrar créditos tributários (2018, p. 441-442); **(iii)** concretização de conceitos constitucionais (o autor inclui nessa hipótese o lançamento por homologação e defende que deve ser respeitada a interpretação adotada pelo contribuinte nesta modalidade de constituição do crédito tributário, desde que ela seja razoável) (2018, p. 461); **(iv)** outras situações que se mostrem compatíveis com um exame de proporcionalidade da praticabilidade, em que sejam avaliadas a importância da realização do fim e a intensidade da restrição imposta a direitos fundamentais (2018, p. 473).

Alguns autores abordam o tema de modo mais analítico e outros de forma sintética, mas pode-se identificar como ponto em comum na doutrina de Onofre Alves Batista Júnior (2023, p. 436), Misabel de Abreu Machado Derzi (2010, p. 362, 2007, p. 1.271), Regina Helena Costa (2007, p. 216-220), Carlos Renato Cunha (2019, p. 515-523) e Daniel Giotti de Paula (2018, p. 413-478) a indicação dos **direitos e garantias fundamentais como limites para a adoção de medidas lastreadas na praticabilidade tributária**.

Incluem-se como restrições pautadas em direitos e garantias fundamentais **(i)** a observância do **princípio da legalidade**; **(ii)** a vedação ao uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados nas hipóteses sujeitas à **legalidade estrita** (Direito Tributário Material e Direito Tributário Sancionador); **(iii)** o respeito às regras de competência e hierarquia e a exigência de limitações nas hipóteses em que se admite a delegação legislativa – inclusive o que Cunha denomina de condicionamento e de revogabilidade (Cunha, 2019, p. 471 e 474) –; **(iv)** a **vedação ao uso de presunções absolutas e ficções jurídicas** e o necessário respeito ao que Cunha (2019, p. 480) denomina dialogicidade, cuja não observância poderia violar as competências estabelecidas na CRFB/88, o princípio da legalidade, o princípio da igualdade e a garantia de contraditório e ampla defesa; **(v)** os princípios da **igualdade** e da **capacidade contributiva**; **(vi)** a exigência de neutralidade, na forma conceituada por Cunha (2019, p. 511), a qual estaria lastreada na capacidade contributiva – capacidade essa que é do contribuinte, e não do responsável, razão pela qual a esse último devem ser garantidos meios de se ressarcir perante o primeiro –; **(vii)** o princípio da **proporcionalidade**; **(viii)** a necessidade de que os padrões ou presunções estabelecidos estejam lastreados em inferências razoáveis e justificadas em termos probabilísticos, assim como a imposição de que o racional para fixação de

tributos em valores fixos seja compatível com a capacidade contributiva no caso dos tributos não vinculados a uma atuação estatal e com a atividade estatal nos casos de tributos vinculados – o que é uma decorrência do princípio da proporcionalidade; **(ix)** a imposição de que a adoção da praticabilidade em favor da Administração Tributária esteja justificada em uma situação de necessidade administrativa, o que é uma decorrência da aplicação do princípio da proporcionalidade, mais especificamente do seu subprincípio da necessidade e **(x)** a vedação ao uso de sanções políticas. Derzi (2010, p. 1.271), Costa (2007, p. 219) e Paula (2018, p. 430) apontam a possibilidade de mitigação de alguns desses limites, a exemplo da legalidade, nos casos em que a medida prevista com fundamento na praticabilidade é opcional e benéfica para o contribuinte.

Além dos limites fundamentados em direitos e garantias previstos na CRFB/88, **(i)** Costa (2007, p. 219) e Cunha (2019, p. 515) apontam o **dever de motivação** como um limite adicional para aplicação da praticabilidade; **(ii)** Costa (2007, p. 218) também aponta como limite para a praticabilidade a **transparência** na adoção de técnicas presuntivas; **(iii)** Cunha (2019, p. 505 e 509-510) considera como limite a vedação à previsão de garantias e privilégios para créditos tributários por instrumento normativo que não seja lei complementar apta ao estabelecimento de normas gerais em Direito Tributário e **(iv)** especificamente no que se refere às obrigações instrumentais em Direito Tributário, Costa (2007, p. 219-220) aponta para a necessidade de **equilíbrio na implementação da gestão tributária**, de modo a que a delegação de atividades aos particulares seja realizada sem excessividade e sem gerar complexidade demasiada, para que a obrigação tributária não se torne “impraticável” para o contribuinte.

Somando-se a todas as limitações extraídas das obras supracitadas e sintetizadas nos dois parágrafos precedentes, adicionamos, ainda, como limite à praticabilidade, o **princípio da eficiência administrativa**. A medida de praticabilidade a ser adotada deve ter como resultado a maximização dos benefícios almejados com o menor uso possível de recursos da sociedade (considerando-se a soma dos recursos públicos em sentido estrito e dos recursos particulares necessários para a implementação da medida). Caso o resultado da adoção da medida pretendida aumente os custos exigidos da coletividade sem um incremento de benefícios que a justifique, ela será ilegítima, por violar o princípio da eficiência administrativa.

Diante de medida que implique violação à praticabilidade ou no caso da adoção de medida voltada à praticabilidade que afronte direitos e garantias fundamentais ou viole outras dentre as limitações acima listadas, é cabível não apenas o controle interno do ato pela Administração Tributária, mas também o **controle judicial**. Caso se esteja diante de hipótese de discricionariedade administrativa, o controle judicial deve ser restrito aos contornos ou limites da discricionariedade, sem adentrar o mérito do ato administrativo, como alerta Costa (2007, p. 320).

## **8 RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL**

Os termos razoabilidade e proporcionalidade são utilizados na doutrina brasileira ora como sinônimos e ora com significados distintos.

Regina Helena Costa (Costa, 2007, p. 128) considera os termos fungíveis. Hely Lopes Meirelles (2018, p. 97-98) os considera distintos, mas relacionados. Onofre Alves Batista Júnior (2023, p. 296), Maurício Zockun (2005, p. 168), Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p.111) e Maria Sylvia Di Pietro (2019, p. 108) entendem a proporcionalidade como uma das faces que compõem a razoabilidade.

A **proporcionalidade** é uma das faces da **razoabilidade**, sendo ambos **princípios implícitos** da CRFB/88<sup>103</sup>, que são também previstos de forma expressa

---

<sup>103</sup> Acerca da caracterização da proporcionalidade e da razoabilidade como normas implícitas na CRFB/88, veja-se: Batista Júnior (2023, p. 290), que entende a proporcionalidade como um princípio implícito da CRFB/88 que impõe limites à atuação estatal interventiva; Mendes (2012, p. 257), que conceitua a proporcionalidade como norma constitucional não escrita; Meirelles (2018, p. 97), que trata da razoabilidade como um princípio implícito de proibição do excesso; e Velloso (2010, p. 249), que considera a proporcionalidade uma norma jurídica implícita a qualquer sistema jurídico. O enquadramento da proporcionalidade e da razoabilidade como princípio, e não regra ou postulado, é matéria mais controversa. Adotamos a sua classificação como princípio, considerando-se o seu grau de generalidade e abstração.

em algumas normas de natureza infraconstitucional<sup>104</sup><sup>105</sup>, e impõem a observância, por todos os Poderes da República Federativa do Brasil, de uma **racionalidade mínima** na criação, aplicação e interpretação da norma, assim como de um juízo de **adequação, necessidade e proporcionalidade** na análise dos meios empregados para se atingir as finalidades previstas no ordenamento jurídico.

A doutrina majoritária no Brasil entende que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade decorrem do princípio constitucional do devido processo legal substantivo, previsto no art. 5º, LIV, da CRFB/88<sup>106</sup>. Nesse sentido, cita-se os posicionamentos de Maurício Zockun (2005, p. 163), Regina Helena Costa (2007, p.

---

<sup>104</sup> Batista Júnior (2023, p. 293) aponta o art. 2º, parágrafo único, *d*, da Lei nº 4.717/65 como um fundamento infraconstitucional do princípio da proporcionalidade, embora singelo. Confira-se a redação do referido dispositivo: “Art. 2º. São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de: (...) Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas: (...) d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido; (...)” (Brasil, 1965a). Di Pietro (2019, p. 108) aponta o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 como exemplo de previsão da razoabilidade em sede legislativa: “Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; (...)” (Brasil, 1999b). A par dos dois dispositivos acima transcritos, Espírito Santo (*in* Motta, 2004, p. 34) cita, ainda, como exemplo de previsão legal relacionada à razoabilidade, o disposto no art. 29 da Lei 9.784/99: “Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulso do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias. (...) § 2º Os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes (...)” (Brasil, 1999b).

<sup>105</sup> Também podem ser citados como exemplos de normas infraconstitucionais que fazem referência à proporcionalidade os artigos 21, parágrafo único, 23, e 26, §1º, I, todos da LINDB: “Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas. Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos. (...) Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais. (...) Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial. § 1º O compromisso referido no caput deste artigo: I - buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais; (...)” (Brasil, 1942)

<sup>106</sup> “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; (...)” (Brasil, 1988).

125) e Luciano Ferraz (*in* Motta, 2011, p. 21).<sup>107</sup> Gilmar Ferreira Mendes ressalta que, antes de 1988, os julgados do STF que aplicavam racional que se aproxima da ideia de proporcionalidade se fundamentavam nos direitos fundamentais, mas entende que após 1988 a fundamentação do princípio da proporcionalidade tem sido feita principalmente com base no devido processo legal substantivo (Mendes, 2012, p. 254).

Em linha com o que Gilmar Ferreira Mendes relata ter sido a tendência de nossa Suprema Corte até 1988, Andrei Velloso sustenta que a proporcionalidade é uma decorrência do Estado de Direito e dos direitos fundamentais (Velloso, 2010, p. 249).

Onofre Alves Batista Júnior, por sua vez, embora relate o posicionamento da doutrina vinculando-o ao devido processo legal (Batista Júnior, 2023, p. 292-293), relaciona o princípio da proporcionalidade ao princípio da igualdade (Batista Júnior, 2023, p. 291), à ideia de Estado Democrático de Direito e à dignidade da pessoa humana (Batista Júnior, 2023, p. 292).

Celso Antônio de Mello entende serem a razoabilidade e a proporcionalidade uma decorrência dos princípios da legalidade e da finalidade, sendo desarrazoado ou desproporcional aquele ato que ultrapasse o necessário para alcance do objeto que justifica a competência para a sua prática (Mello, 2009, p. 109 e 111-112). José dos Santos Carvalho Filho (Carvalho Filho, 2012, p. 40) concorda com a posição de Celso Antônio Bandeira de Mello no sentido de que a razoabilidade decorre da legalidade e da finalidade, mas sustenta que o Judiciário não pode invalidar um ato administrativo com fundamento genérico em razoabilidade. Os vícios de falta de congruência ou falhas nas razões que impulsionam a vontade seriam, para ele, um vício de ilegalidade, e não de razoabilidade pura (Carvalho Filho, 2012, p. 40).

Concordamos com o posicionamento da doutrina majoritária, que entende os princípios da razoabilidade e proporcionalidade como decorrência do **devido processo legal substantivo**. A par disso, os relacionamos também ao princípio da **legalidade** e ao **Estado de Direito**, assim como ao princípio da **igualdade**.

A observância da razoabilidade e da proporcionalidade propicia uma **aplicação adequada e racional da legislação**, contribuindo para a concretização do devido processo legal, assim como para o alcance dos objetivos buscados pela lei (com os

---

<sup>107</sup> Ferraz (*in* Motta, 2011, p. 21) também relaciona o princípio da razoabilidade com o direito à duração razoável do processo.

meios adequados e proporcionais) e para a realização dos fins que justificam um Estado de Direito. A par disso, a razoabilidade e a proporcionalidade, ao viabilizarem a realização de juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade, são instrumentos também para a efetivação da **isonomia no caso concreto**, por viabilizarem o sopesamento dos custos e benefícios impostos àqueles sujeitos à norma ou ao ato em análise e afastarem a sua aplicação nos casos que se mostrarem demasiadamente onerosos para a parte por eles afetada.

### 8.1 Conceito de razoabilidade

A **razoabilidade** é o princípio implícito à CRFB/88 que impõe um juízo de **adequação (proporcionalidade)**, **racionalidade/logicidade** e **coerência** da norma ou do ato avaliado. Na análise de coerência, deve ser avaliada a coerência **interna** da norma, a sua coerência **sistêmica** à luz do ordenamento jurídico e a coerência com os  **fatos**  conhecidos, incluídos aqueles comprovados no caso concreto e os fatos públicos e notórios.

Os diferentes conceitos de razoabilidade encontrados na doutrina tendem a apresentar como pontos em comum as exigências de racionalidade, coerência e prevenção de excessos e de medidas desnecessárias. Onofre Alves Batista Júnior relaciona a razoabilidade com a necessidade de uso racional dos meios – o que demandaria fundamentação lógica, objeto possível e racional e coerência tanto entre estes elementos quanto entre os meios utilizados e os fins almejados (Batista Júnior, 2012, p. 310). Regina Helena Costa, por sua vez, considera razoável aquilo que a sociedade pode admitir como uma das soluções possíveis para o caso concreto (Costa, 2007, p. 127). Hely Lopes Meirelles trabalha a razoabilidade sob a ideia de compatibilidade entre meios e fins para evitar restrições desnecessárias ou abusivas (Meirelles, 2018, p. 97). Luciano Ferraz relaciona a razoabilidade com as ideias de coerência, prudência e equilíbrio (Ferraz *in* Motta, 2011, p. 21). Leonardo Motta Espírito Santo, utilizando termo “proporcionalidade”, a relaciona também à coerência, prudência e equilíbrio, e inclui a avaliação de custo e benefício do interesse público almejado (Espírito Santo *in* Motta, 2004, p. 34).

O conceito de razoabilidade é dotado de vaguidade, o que dificulta a sua aplicação nos casos limítrofes, situados em zonas cinzentas. Contudo, conforme aponta Zockun (2005, p. 165), é possível identificar-se a afronta à razoabilidade e à

proporcionalidade nos casos em que essa é evidente, situando-se em uma zona de certeza negativa.<sup>108</sup>

Em linha com as lições de Batista Júnior e com o conceito de razoabilidade acima delineado, podem ser identificadas como hipóteses de violação à razoabilidade, os casos de **(i)** contradição interna; **(ii)** absurdo; **(iii)** incoerência; **(iv)** falta de motivação; **(v)** uso arbitrário de faculdades discricionárias; **(vi)** fundamentação insuficiente; **(vii)** falta de consideração a fatos públicos e notórios; **(viii)** fatos ou provas inexistentes (Batista Júnior, 2012, p. 307-308) e, ainda, **(ix)** atuação ilógica (Batista Júnior, 2012, p. 310). Acrescem-se a essas hipóteses, as situações em que se identificar **(x)** inadequação entre meios e fins (Mendes, 2012, p. 257).

## 8.2 Conceito de proporcionalidade

A proporcionalidade é o aspecto da razoabilidade voltado especificamente à averiguação da **adequação e necessidade** dos meios utilizados pela norma ou pelo ato administrativo para se alcançar os fins por eles almejados, assim como da **proporcionalidade estrita**, mediante a ponderação entre os custos exigidos pelos meios utilizados e os benefícios decorrentes do alcance dos objetivos almejados.

Gilmar Ferreira Mendes, ao tratar da evolução do princípio da proporcionalidade no Direito Comparado, aponta a conversão do princípio da reserva legal no **princípio da reserva legal proporcional**, que impõe **(i)** legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos e **(ii)** adequação dos meios para os fins pretendidos (Mendes, 2012, p. 258-259), somados à **(iii)** inexistência de outras medidas menos lesivas aos prejudicados (Mendes, 2012, p. 258).

Do princípio da proporcionalidade decorrem os subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.<sup>109</sup>

O subprincípio da **adequação** relaciona-se à **aptidão das medidas adotadas para atingir os fins pretendidos** pela norma ou ato sob análise. Nos dizeres de Onofre Alves Batista Júnior, a proporcionalidade impõe que se utilize meios adequados para se alcançar o fim a que se destina a norma (Batista Júnior, 2023, p.

---

<sup>108</sup> Zockun propõe os seguintes passos para se aferir a razoabilidade de um ato: (i) conferir se o fato descrito na norma ocorreu; (ii) verificar a coerência lógica entre o fato ocorrido e a consequência prevista na norma; (iii) avaliar proporcionalidade; (iv) avaliar atendimento da finalidade prevista no ordenamento (Zockun, 2005, p. 168).

<sup>109</sup> Nesse sentido, vide Batista Júnior (2023, p. 297), Mendes (2012, p. 259), Mello (2009, p. 111), Carvalho Filho (2012, p. 41), Velloso (2010, p. 249) e Ferraz (*in* Motta, 2011, p. 21-22).

294). Os meios de que se vale o legislador ou a Administração Pública para buscar o atingimento dos objetivos previstos na legislação deve ter potencial para alcançar o resultado pretendido. Registre-se, contudo, que a adequação dos meios aos fins é uma **análise de potencialidade**, de aptidão em tese para o alcance dos objetivos da norma – o que não se confunde com a necessária efetivação desses resultados no mundo fático, a qual é questão afeta à eficácia da norma, e não à sua proporcionalidade.

O subprincípio da **necessidade** exige que se avalie se a medida adotada é de fato necessária para o atingimento do resultado pretendido e se não há outros meios menos gravosos que sejam igualmente aptos para se atingir o fim almejado. Do princípio da proporcionalidade e de seu subprincípio da necessidade decorre o imperativo de que se busque a **menor onerosidade possível** para os afetados pela norma ou pela atuação estatal.

No que interessa ao Direito Tributário Instrumental, conjugando-se o princípio da proporcionalidade e seu subprincípio da necessidade com o princípio da praticabilidade tributária, devemos considerar na análise de eventuais opções alternativas aquelas medidas que, embora não viabilizem resultado idêntico àquele da alternativa adotada pela norma, são suficientes para se alcançar o fim pretendido e se afiguram mais simples e menos onerosas por adotarem técnicas de praticabilidade (generalizações ou sintetizações). Se a alternativa simplificada, mas suficientemente adequada, for menos onerosa ao contribuinte, ela deve ser adotada, em atenção ao princípio da proporcionalidade.

O subprincípio da **proporcionalidade estrita**, por sua vez, impõe um juízo de **ponderação** entre os diferentes interesses envolvidos e entre os custos demandados pelos meios eleitos pela norma ou ato e os benefícios proporcionados pelos fins que se pretende atingir. Deve-se buscar o **equilíbrio** entre os meios e os fins. Celso Antônio Bandeira de Mello alerta para a necessidade de se sopesar as desvantagens do meio em relação às vantagens do fim (Mello, 2009, p. 111) e Onofre Alves Batista Júnior destaca a necessidade desta ponderação ser feita considerando-se, em conjunto, os interesses privados e os interesses públicos, não devendo os interesses privados serem submetidos a sacrifício exacerbado (Batista Júnior, 2023, p. 294-295).

São, portanto, hipóteses de violação ao princípio da proporcionalidade: **(i)** a utilização de meios inadequados para os fins pretendidos pela norma, que não tenham

potencial para atingir os objetivos almejados; **(ii)** a opção por meios mais onerosos aos sujeitos afetados pela norma do que outras alternativas passíveis de ensejarem resultado suficientemente satisfatório para o alcance da finalidade buscada e **(iii)** a desproporção entre os custos impostos pelos meios eleitos pela norma ou ato e os benefícios decorrentes do atingimento de seus fins.

### 8.3 Âmbito de aplicabilidade da razoabilidade e da proporcionalidade

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade têm como destinatários **todos os Poderes da República** (Legislativo, Executivo e Judiciário) e se aplicam às esferas de atuação do Poder Público que tenham potencial para impactar interesses particulares. Sendo princípios que **limitam a atuação estatal interventiva** (na linha exposta por Batista Júnior, 2023, p. 290), eles atuam tanto sobre o **Direito Tributário Material** quanto no que se refere ao **Direito Tributário Instrumental**, nomeado por Onofre Alves Batista Júnior como Direito Administrativo Tributário (Batista Júnior, 2023, p. 290).

Gilmar Ferreira Mendes classifica o princípio da proporcionalidade como um **princípio geral do direito** (Mendes, 2012, p. 255), que atua como instrumento de censura da adequação e necessidade do ato legislativo (Mendes, 2012, p. 248) e se aplica igualmente à Administração e à Justiça (Mendes, 2012, p. 263). Nos dizeres de Mendes, qualquer medida concreta que afete direitos fundamentais deve ser compatível com o princípio da proporcionalidade, sobretudo nos casos que envolvem normas de conformação abertas, passíveis de valoração no ato de sua aplicação e interpretação (Mendes, 2012, p. 263-264).

Ademais, a par de ser um limite para a atuação estatal, o princípio da proporcionalidade também orienta essa ação, para que alcance os resultados o mais razoáveis e proporcionais possível. Em obra de referência sobre o tema, Helenilson da Cunha Pontes ressalta que o princípio da proporcionalidade deve ser analisado tanto em sua **função negativa** quanto em uma **acepção positiva**. Em sua função negativa, a proporcionalidade atua como um limitador do arbítrio, ao passo que em sua função positiva ela é instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais, sendo **o limite e o fim da atuação estatal** (Pontes, 2000, p. 57).

Entre os administrativistas, o princípio da proporcionalidade é apontado como

**limite ao exercício da discricionariedade administrativa.**<sup>110</sup> Nas hipóteses em que o Poder Público (em sentido lato) tem alguma margem de liberdade na sua atuação – seja na atuação do Poder Legislativo, seja no exercício da discricionariedade pelo Poder Executivo ou na interpretação e aplicação pelo Poder Executivo ou pelo Poder Judiciário de norma passível de múltiplos sentidos – os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade atuam como limitadores desta liberdade de atuação, a qual deve ser exercida de modo **racional, coerente, adequado, necessário e proporcional**.

#### 8.4 Proporcionalidade e eficiência: pontos de convergência e diferenciação

Os princípios da proporcionalidade e da eficiência têm pontos de **convergência**. Ambos demandam a avaliação dos custos relacionados à atuação estatal e dos benefícios que se espera obter como resultado dessa atividade e têm como uma de suas finalidades a minimização, na medida do possível, dos recursos (públicos e privados) necessários para a ação pública.

Os referidos princípios, contudo, se **diferenciam**, em relação ao seu **foco** e ao seu **objetivo principal**. O foco da eficiência é a maximização dos **resultados**, mediante a menor utilização possível dos recursos (escassos) disponíveis. O foco da proporcionalidade reside nos **meios** eleitos para o alcance do fim buscado pela norma, os quais devem ser adequados, necessários e proporcionais, de modo que o sacrifício imposto aos particulares seja apenas o mínimo necessário para o atingimento dos objetivos almejados e seja compatível com os benefícios pretendidos.

A observância do princípio da eficiência não necessariamente importa em respeito à proporcionalidade, assim como uma atuação proporcional nem sempre será eficiente. Uma conduta que obtenha o máximo resultado diante dos recursos disponíveis e cujos benefícios superem o custo total exigido da coletividade, mas que demande um sacrifício de interesses particulares demasiado intenso pode até ser eficiente, mas não será proporcional. Do mesmo modo, pode-se ter uma conduta proporcional que não seja eficiente, caso se opte pela adoção de meios adequados e proporcionais, mas que não correspondam à opção otimizada, que enseja os melhores resultados possíveis.

---

<sup>110</sup> Nesse sentido, vide Batista Júnior (2012, p. 311-312), Mello (2009, p. 108), Meirelles (2018, p. 98), Di Pietro (2019, p. 107), Espírito Santo (*in* Motta, 2004, p. 34-35).

Onofre Alves Batista Júnior, em obra de referência sobre o princípio da eficiência, sustenta que **a razoabilidade e a eficiência administrativa devem balizar a decisão estatal simultaneamente**, de modo que se tenha a **otimização dos resultados**, com a composição equilibrada dos interesses públicos intervenientes, **sem que o sacrifício exigido dos entes privados seja desarrazoado** (Batista Júnior, 2012, p. 316). Acerca dessa atuação conjunta e dos diferentes focos da proporcionalidade e da eficiência, vale transcrição a seguinte passagem da obra de Onofre Alves Batista Júnior:

Se a atuação prestacional também exige sempre um sacrifício direto ou indireto ao privado, essa restrição, da mesma forma, deve reverência aos mandamentos da proporcionalidade. Por sua vez, a atuação dita agressiva deve atender à ideia de eficiência administrativa, de resultados com os menores sacrifícios. Entretanto, a ideia de eficiência se assenta no resultado proporcionado à coletividade e, em outro foco, a ideia de proporcionalidade encontra seu ponto de referência no indivíduo (Batista Júnior, 2023, p. 321).

Eficiência e proporcionalidade são princípios que devem ser aplicados conjuntamente, a fim de que se tenha a **otimização dos resultados com a melhor alocação dos recursos e os menores custos para a coletividade, sem sacrifícios excessivos aos particulares**.

#### 8.5 Razoabilidade e proporcionalidade na instituição e exigência de obrigações tributárias instrumentais

Conforme apontado no item 8.3 desta tese, e em linha com o que leciona Onofre Alves Batista Júnior (2023, p. 290), os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade devem ser observados no Direito Tributário Instrumental. As obrigações tributárias instrumentais instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos devem ser razoáveis e proporcionais, dotadas de racionalidade, logicidade, coerência, adequação, necessidade e proporcionalidade estrita.

Leandro Paulsen (2014, local. 880) também aponta o princípio da proporcionalidade como um dentre os limites para o dever de colaboração para com a Fazenda Pública, indicando-o como importante mecanismo para a verificação da compatibilidade de obrigações instituídas com fundamento no princípio da colaboração com os direitos dos sujeitos passivos dessas relações jurídicas e dos contribuintes. Invocando o princípio da capacidade de colaboração, Leandro Paulsen

conclui que imposições que sejam desnecessárias ou inúteis ou que importem em ônus excessivo para o contribuinte serão inválidas (Paulsen, 2014, local. 1209). Independentemente do reconhecimento da capacidade de colaboração enquanto princípio, os referidos atributos seriam aptos a ensejar a invalidade da exigência por atraírem a aplicação do princípio da proporcionalidade. Uma exigência desnecessária, inútil ou com ônus excessivo ao contribuinte não subsiste aos testes de adequação, necessidade e proporcionalidade impostos pelo referido princípio.

Nesse contexto, devem ser entendidas como inconstitucionais aquelas exigências que: **(i)** não guardem relação com a arrecadação ou fiscalização tributárias, carecendo de racionalidade e logicidade à luz dos fins autorizados para a exigência de obrigações instrumentais. Em sua obra sobre o tema, Maurício Zockun cita como exemplo de violação à razoabilidade o ato de exigir obrigação tributária instrumental buscando apurar fato irrelevante para o Direito Tributário Material (Zockun, 2005, p. 166); **(ii)** sejam eivadas de incoerência interna, sistêmica ou fática, não sobrevivendo ao cotejo do que está prescrito na norma com os demais preceitos do ordenamento jurídico e com os fatos conhecidos; **(iii)** adotem meios inadequados para se atingir os fins nela pretendidos, os quais devem objetivar contribuir para a arrecadação ou fiscalização do tributo ou dos tributos a que se refere a obrigação instrumental; **(iv)** imponham obrigações desnecessárias para se atingir o objetivo de incremento na arrecadação ou facilitação da fiscalização tributária ou se utilizem de medidas que não são aquelas menos onerosas para os contribuintes; **(v)** prevejam obrigações instrumentais que importem em ônus desarrazoado para os sujeitos passivos, sujeitando-os a sacrifícios excessivos, especialmente ao cotejar esses sacrifícios com o incremento esperado na arrecadação tributária como decorrência da obrigação instrumental imposta.

## 9 PRINCÍPIO DA IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL

O princípio da igualdade, que está na essência de um Estado Democrático de Direito, é direito fundamental, reconhecido pelo *caput* do art. 5º da CRFB/88<sup>111</sup> e reiterado em diversos outros dispositivos ao longo do texto constitucional. A par de

---

<sup>111</sup> “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)” (Brasil, 1988).

sua previsão no rol de direitos e garantias fundamentais, a igualdade consta, ainda, do preâmbulo da CRFB/88<sup>112</sup>, da relação de objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, III e IV, CRFB/88)<sup>113</sup> e da lista de princípios que regem a ordem econômica brasileira (art. 170, VII, CRFB/88)<sup>114</sup>. Em âmbito tributário, ele é reiterado nas limitações constitucionais ao Poder de Tributar (art. 150, II, CRFB/88)<sup>115</sup>.

Trata-se de princípio destinado a todos os Poderes da República (Legislativo, Executivo e Judiciário), que orienta e limita tanto a elaboração da lei e de outros atos normativos quanto a sua interpretação e aplicação.<sup>116</sup>

### 9.1 Conceito de igualdade

O conceito de igualdade é antigo e homogêneo na doutrina. Deve-se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

A igualdade pode ser entendida tanto em uma acepção formal quanto material, tradicionalmente conceituadas como igualdade perante a lei (**igualdade formal**) e igualdade na lei (**igualdade material**).

Onofre Alves Batista Júnior conceitua a igualdade formal como o dever de aplicar as normas gerais aos casos concretos e aponta a igualdade material como a ausência de distinções nas normas, com exceção daquelas autorizadas pela CRFB/88 (Batista Júnior, 2023, p. 364). Seguindo a mesma linha e conferindo destaque para as distinções constitucionalmente autorizadas ou recomendadas, José Casalta Nabais

---

<sup>112</sup> “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL” (Brasil, 1988).

<sup>113</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (Brasil, 1988).

<sup>114</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; (...)” (Brasil, 1988).

<sup>115</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)” (Brasil, 1988).

<sup>116</sup> Nesse sentido, a doutrina de Onofre Alves Batista Júnior (2023, p. 364, 2007, p. 124), Regina Helena Costa (2007, p. 110), Alexandre de Moraes (2000, p. 63), Luciano Ferraz (*in* Motta, 2011, p. 19-20) e José Casalta Nabais (2015, p. 436).

defende que, para a realização da igualdade material, o legislador é obrigado não apenas a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual, mas também a promover desigualdades para buscar alcançar maiores níveis de igualdade na sociedade (Casalta Nabais, 2015, p. 436).

O grande desafio e fonte de conflitos na aplicação do princípio da igualdade reside na identificação dos critérios para se definir **(i)** quem deve ser considerado um igual ou um desigual para fins de definição do tratamento adequado a ser conferido em cada caso e **(ii)** quais são as **medidas de discriminação** que justificam a concessão de tratamentos diferenciados diante de situações similares.<sup>117</sup> Misabel de Abreu Machado Derzi, em notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, destaca que a igualdade vem sendo correlacionada à ideia de justiça desde Aristóteles e Platão, mas que a identificação do que seria igual para o fim de merecer o mesmo tratamento tem evoluído, já tendo prevalecido no passado concepções de igualdade intoleráveis nos tempos atuais (a exemplo da admissão de desigualdade com fundamento em raça, gênero ou nobreza) (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 848-850).

A igualdade não impede o tratamento desigual. Na verdade, quando se está diante de uma condição de desigualdade, ela o recomenda, afinal, os desiguais devem ser tratados de modo desigual. O que o princípio da igualdade veda são as **discriminações arbitrárias**, incompatíveis com os princípios e valores da Constituição.<sup>118</sup>

Para se identificar se estamos diante de um caso de “iguais” ou “desiguais” para fins de aplicação do princípio da igualdade, é preciso partir de um **critério de comparação**. Como apontam Onofre Alves Batista Júnior e Misabel de Abreu Machado Derzi, a igualdade é relacional (Batista Júnior, 2007, p. 127) ou relativa (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 854), pois ninguém é totalmente idêntico a outro, sendo sempre preciso avaliar a existência ou não de **diferenças relevantes** com foco em determinadas características ou aspectos. A avaliação de igualdade pressupõe comparação e é preciso definir um critério para essa comparação (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 854), o qual deve ser compatível com a Constituição.

---

<sup>117</sup> Nesse sentido, vide Batista Júnior (2007, p. 125), Costa (2007, p. 110) e Espírito Santo (*in* Motta, 2004, p. 28).

<sup>118</sup> Nesse sentido, Batista Júnior (2007, p. 127-128), Derzi (2010, p. 848), Baleeiro (2010, p. 846) e Moraes (2000, p. 62). Em linha similar, Hely Lopes Meirelles relaciona o princípio da igualdade com o da finalidade. A Administração Pública deve agir buscando sempre o interesse público, e não interesses privados, de modo que deve tratar todos os iguais de forma igual e os desiguais de modo desigual (Meirelles, 2018, p. 97).

Misabel de Abreu Machado Derzi aponta cinco critérios para que se possa promover a igualação ou desigualação com observância do princípio da igualdade: **(i)** proibição de distinguir na aplicação da lei, em respeito à segurança jurídica; **(ii)** proibição de distinguir no teor da lei, com a abolição de privilégios e de arbítrio; **(iii)** no conteúdo da lei, dever de distinguir entre desiguais, na medida de sua desigualdade; **(iv)** dever de considerar as desigualdade existentes no mundo fático, com o fim de atenuá-las e **(v)** possibilidade de outros valores constitucionais serem usados como critério de comparação, para além da capacidade contributiva (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 858-859). Ademais, considerando-se que os atos de aplicação da norma não são apenas lógicos, mas axiológicos, por demandar uma decisão do aplicador por ocasião da interpretação do texto, Misabel de Abreu Machado Derzi destaca, ainda, a importância da **motivação** dos atos, para que seja possível o seu **controle**, inclusive em relação à observância da igualdade (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 861-862).

Complementando-se o conceito de igualdade, tem-se que ela consiste em **tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais**, na medida de sua desigualdade, a qual deve ser identificada com base em **critérios de comparação compatíveis com a Constituição** e externalizados na **motivação** do ato (normativo, executivo ou jurisdicional), sendo vedadas discriminações arbitrárias, injustificadas ou incompatíveis com o ordenamento jurídico.

## 9.2 A igualdade no exercício do Poder Tributário Instrumental

Conforme destacado nos capítulos 2 e 3, acima, a competência para o exercício do Poder Tributário Instrumental foi outorgada aos entes federados brasileiros por meio do §1º do art. 145 da CRFB/88<sup>119</sup>. Nos termos do referido dispositivo, a faculdade para a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte deve ser feita com **respeito aos direitos individuais** – o que sequer precisaria ser externado, considerando-se que toda atividade estatal deve ser realizada com respeito aos direitos e garantias individuais, cuja observância é obrigatória e vincula não apenas a Administração Pública, mas todos os Poderes da República e os particulares. Dentre esses direitos individuais inclui-se o princípio da

---

<sup>119</sup> “Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (Brasil, 1988).

igualdade.

Em obra destinada ao estudo do Poder de Polícia Fiscal, Onofre Alves Batista Júnior aponta que o poder de polícia fiscal, ao laborar pela arrecadação de todo o tributo devido, compelindo aqueles que tentaram se furtar de cumprir as suas obrigações a também fazê-lo, **contribui para a realização da isonomia** na tributação e previne prejuízos à livre concorrência (Batista Júnior, 2001, p. 184-185).

De fato, o exercício legítimo do Poder Tributário Instrumental pode ser um importante instrumento na busca pela efetivação da igualdade na tributação. Não obstante, **se deturpado**, ele pode ser um **instrumento de desigualdade** injustificada, de arbítrio.

Conforme já sinalizado nos tópicos precedentes, o cumprimento das obrigações tributárias instrumentais importa em custos para os sujeitos a elas obrigados, impactando o exercício de suas atividades. Nesse contexto, eventuais **tratamentos privilegiados ou agravados** têm potencial para gerar prejuízo aos administrados e impactos em concorrência, devendo ser **justificados** com base em **critérios de comparação e medidas de diferenciação compatíveis com a CRFB/88**, os quais devem ser expostos, com **transparência**, na motivação do ato de sua concessão.

As **exigências casuísticas** realizadas muitas vezes no curso de fiscalizações, **sem lastro em lei** (e em alguns casos sem lastro sequer em atos normativos subalternos), violam não apenas o princípio da legalidade, mas também o **princípio da igualdade em sua acepção formal** (igualdade perante a lei), que veda a distinção na aplicação da lei. Os sujeitos passivos não podem ser submetidos a imposições diferenciadas e sem padrão, especialmente quando a imposição é injustificada e não tem lastro normativo. Toda exigência de natureza instrumental direcionada ao particular deve ser lastreada em lei e motivada.

Outro exemplo de situação com potencial para infringência do princípio da igualdade são as hipóteses de **regimes especiais** deferidos em favor de determinados contribuintes, muitas vezes **secretos** (sob a alegação de aplicabilidade do sigilo fiscal), para a dispensa de obrigações tributárias instrumentais ou para autorização para o seu cumprimento de modo simplificado.

A concessão desses regimes diferenciados em favor apenas de alguns contribuintes e sem a disponibilização de acesso aos interessados dos fundamentos

que motivaram o seu deferimento tem potencial para violar o princípio da igualdade. A identificação de efetiva afronta (ou não) à igualdade demandará, sempre, a análise de cada situação em concreto, pois é preciso ter acesso à motivação do ato para se avaliar se há um critério de comparação e uma medida de discriminação compatíveis com a CRFB/88 e aptos a justificar o regime privilegiado reconhecido em favor de um determinado sujeito passivo.

Sem prejuízo da questão afeta à igualdade, tem-se, ainda, possível violação aos princípios da eficiência e da praticabilidade. **Se há uma forma menos onerosa de se cumprir a obrigação instrumental e que seja igualmente eficaz para a arrecadação e fiscalização tributárias, ela deve ser concedida em favor de todos os sujeitos passivos que se encontram na mesma situação**, e não ser objeto de regime especial concedido apenas em favor de alguns sujeitos e muitas vezes vinculado à observância de exigências impostas pela Administração Pública.

Conforme advertem Luciano Ferraz (*in* Motta, 2011, p. 20) e Leonardo Motta Espírito Santo (Espírito Santo *in* Motta, 2004, p. 28), **a Administração Pública deve proporcionar oportunidades iguais a todos os indivíduos que estejam em idênticas situações**. Onofre Alves Batista Júnior afirma que há violação ao princípio constitucional da isonomia quando se tem tratamento diferenciado em que o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pela CRFB/88 (Batista Júnior, 2023, p. 365). Maurício Zockun, por sua vez, sustenta que eventuais tratamentos diferenciados não podem ser concedidos de forma individualizada, a pessoas previamente determinadas, bem como que eles devem ter como elemento de diferenciação, a justificar a sua concessão, algo que guarde relação lógica com a diferença outorgada, pois o princípio da igualdade veda favoritismos ou perseguições (Zockun, 2005, p. 160-161). Tratando especificamente do tema das transações tributárias, Onofre Alves Batista Júnior afirma que condições diferenciadas outorgadas por meio de transação administrativa não violam a igualdade, **desde que a Administração Pública possibilite e não negue o mesmo tratamento a todos aqueles que estiverem na mesma situação** (Batista Júnior, 2007, p. 132).

No caso dos regimes especiais que têm como objeto condições diferenciadas para o cumprimento de obrigações tributárias instrumentais é preciso, para que se tenha observância do princípio constitucional da igualdade, que **(i) a motivação para a sua concessão seja pública**, resguardado o sigilo apenas em relação a eventuais

informações relativas especificamente ao contribuinte beneficiado, a exemplo de dados sobre receita bruta, despesas e volume de empregos gerados; **(ii)** a motivação do ato seja **fundamentada em critérios de comparação e medidas de diferenciação compatíveis com a CRFB/88**; **(iii)** a concessão do regime especial **não seja vinculada a requisitos impostos pela Administração Tributária**, a exemplo da inexistência de ações judiciais contra a Fazenda Pública e **(iv) idêntico tratamento seja disponibilizado a outros sujeitos passivos que demonstrem se encontrar em igual situação**, considerando-se os critérios de comparação indicados na motivação da concessão do regime diferenciado.

## **10 SISTEMATIZAÇÃO DOS LIMITES PARA A INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS**

Conforme apontado nos capítulos precedentes, a competência para a instituição de obrigações tributárias instrumentais tem fundamento constitucional no art. 145, §1º, da CRFB/88<sup>120</sup>, que faculta à União, Estados, Distrito Federal e Municípios identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei. O CTN, por sua vez, recepcionado na ordem constitucional vigente com status de lei complementar apta a veicular normas gerais sobre obrigação tributária, conceituada a obrigação acessória no art. 113, §2º<sup>121</sup>, como sendo as prestações positivas ou negativas previstas na legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

São **pressupostos fáticos** para o exercício da competência para a instituição de obrigações tributárias instrumentais: **(i)** que a conduta eleita pela norma como fato gerador da obrigação instrumental seja relevante para a arrecadação ou fiscalização tributárias, sendo apta a ensejar uma prestação (positiva ou negativa) com potencial para contribuir para essas atividades e **(ii)** que o sujeito passivo tenha condições de adimplir a obrigação sem sacrifícios excessivos.

---

<sup>120</sup> “Art. 145 (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (Brasil, 1988).

<sup>121</sup> “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. (...) § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (Brasil, 1966b).

A par da necessária presença dos pressupostos fáticos para que a obrigação instrumental se faça devida, a sua instituição deve observância ao princípio da legalidade nos termos do art. 5º, II, e art. 37, ambos da CRFB/88, e aos princípios da eficiência, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade, sem prejuízo da aplicação de outros princípios e preceitos constitucionais que se façam pertinentes no caso concreto.

Os princípios da eficiência, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade aplicam-se tanto na fase prévia à edição do ato legislativo quanto na sua regulamentação e na aplicação da norma.

Antes da edição da lei, o legislador deve avaliar se: **(i)** a instituição da nova obrigação tributária instrumental ou modificação de obrigação já existente é **eficiente**? Ela tem potencial para ensejar mais benefícios para a coletividade (incremento arrecadatório) do que os custos que serão impostos à Administração Pública e aos particulares para o seu cumprimento? – Para essa avaliação, deve ser realizada AIR prévia à edição da norma, com a medição dos custos regulatórios estimados com a nova obrigação e dos benefícios esperados; **(ii)** a instituição da nova obrigação tributária instrumental ou modificação de obrigação já existente atende à **praticabilidade**? Ela é uma medida exequível? Há opções alternativas com potencial de eficácia similar cuja execução seja menos onerosa ou menos complexa? – Os dados obtidos com a elaboração da AIR podem contribuir para essa análise; **(iii)** em se tratando de medida a ser imposta com fundamento em praticabilidade a favor da Administração Pública, ela está em conformidade com os princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, proporcionalidade e eficiência?; **(iv)** a instituição da nova obrigação tributária instrumental ou modificação de obrigação já existente é **razoável e proporcional**? Trata-se de medida apta a atingir o fim pretendido? Ela é coerente com o sistema e com os fatos conhecidos? A opção realizada é a menos onerosa dentre aquelas disponíveis e com potencial de alcançar resultado similar, aí incluídas eventuais opções simplificadas com fundamento em técnicas de praticabilidade (abstrações, generalizações e simplificações)? Os sacrifícios impostos aos sujeitos passivos são razoáveis? – Os dados obtidos com a elaboração da AIR podem contribuir para essa análise; **(v)** a instituição da nova obrigação tributária instrumental ou modificação de obrigação já existente atende ao princípio da **igualdade**? Há sujeitos passivos recebendo tratamentos díspares? Em caso positivo,

há um critério de comparação e uma medida de diferenciação compatíveis com a CRFB/88 que justifique a diferença de tratamento?

Superada a análise da compatibilidade da obrigação a ser instituída ou modificada com os princípios da eficiência, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade, e sendo ela positiva, cabe ao legislador realizar a escolha política de conveniência e oportunidade.

Publicada a lei que institui a obrigação tributária instrumental, o Poder Executivo é competente para regulamentá-la, mas não para estabelecer novas obrigações por meio do regulamento. O ato normativo do Poder Executivo somente pode ter uma dentre as seguintes finalidades, sendo-lhe vedado inovar em relação à lei:

**Quadro 2 – Finalidades do ato normativo do Poder Executivo**

Finalidade	Objeto possível	Pontos a serem analisados
<b>Discricionariedade procedimental</b>	Definição do procedimento a ser observado para cumprimento de obrigações instrumentais.	O regulamento ou outros atos infralegais incluem nos modelos de declaração obrigações que não estavam previstas na lei sequer em seus contornos mínimos (conceitos indeterminados)?
<b>Interpretação</b>	Tornar pública a interpretação da Administração acerca de conceitos vagos ou imprecisos.	O regulamento ou outros atos infralegais pretendem a interpretação da Administração vinculante para o contribuinte? O regulamento ou outros atos infralegais limitam direitos ou estabelecem ou majoram penalidades em caso de divergência do contribuinte em relação à interpretação prevista no ato normativo subalterno?
<b>Discricionariedade técnica</b>	Explicitar ou detalhar conceitos técnicos previstos em lei.	O regulamento ou outro ato infralegal observa os parâmetros previstos na lei para aferir ou especificar as questões técnicas delegadas ao regulamento? O regulamento ou outro ato infralegal adota critérios alternativos ou adicionais àqueles previstos na lei?
<b>Facilitar compreensão da lei</b>	Consolidar a legislação sobre determinada matéria. Detalhar conceitos sintéticos.	Todas as previsões constantes da consolidação têm lastro em lei?

Fonte: Elaborado pela autora, 2024.

Caso o ato normativo a ser exarado pelo Poder Executivo no exercício de seu poder regulamentar esteja em conformidade com os limites acima sintetizados, é preciso partir para a análise da **eficiência, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade** (sem prejuízo da aplicação de outros princípios e preceitos constitucionais que se façam relevantes em cada situação específica) em relação às escolhas realizadas pela Administração Pública nas **zonas discricionárias e nas hipóteses de conceitos jurídicos indeterminados**. Repetem-se, aqui, as mesmas análises e perguntas elencadas para a atividade do legislador como ato prévio à edição da lei.

Por fim, por ocasião da aplicação da lei e dos atos normativos infralegais, assim como em eventual controle de sua legitimidade pelo Poder Judiciário, as mesmas análises devem ser novamente realizadas, considerando-se tanto a norma em abstrato quanto os seus efeitos à luz das particularidades do caso concreto, inclusive por meio da realização periódica de ARR.

## **11 ESTUDO DE CASO: O BLOCO K DO SPED FISCAL**

O Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) foi instituído pelo Decreto nº 6.022/2007 e tem como finalidade unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações (art. 2º, Decreto nº 6.022/2007)<sup>122</sup>. São usuários do Sped **(i)** a Secretaria da RFB; **(ii)** os órgãos e entidades da Administração Pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização de particulares e **(iii)** as administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante convênio com a Secretaria da RFB (art. 3º, Decreto nº 6.022/2007). Em relação às informações de natureza fiscal de interesse comum, o art. 8º, §2º, do referido Decreto

---

<sup>122</sup> “Art. 2º. O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. (...)” (Brasil, 2007).

nº 6.022/2007<sup>123</sup> estabelece que os leiautes e prazos de apresentação serão estabelecidos mediante convênio celebrado entre a Secretaria da RFB e os usuários do Sped.

Conforme procedimento previsto no supracitado art. 8º, §2º, do Decreto nº 6.022/2007, a Secretaria da RFB e o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) celebraram o Ajuste do Sistema Nacional de Informações Econômicas Fiscais (SINIEF) nº 2/2009, por meio do qual foi instituída a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) devem escriturar, na EFD, os livros previstos no §3º da cláusula primeira do Ajuste SINIEF nº 2/2019, dentre os quais se inclui, desde 1º de dezembro de 2013, o **Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RCPE)**, conforme inciso VII do §3º da cláusula primeira do ajuste<sup>124</sup>, inserido pelo Ajuste SINIEF nº 18/2013. O RCPE é de escrituração obrigatória pelos estabelecimentos industriais, equiparados a indústria ou atacadistas, esses últimos quando classificados nos grupos 462 a 469 da Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE). O detalhamento das informações a serem apresentadas na EFD, por sua vez, consta do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital, aprovado pelo Ato nº 44/2018 da Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (COTEPE/ICMS), na redação que lhe foi conferida pelo Ato COTEPE nº 134/2023.

As exigências pertinentes ao supracitado **Bloco K da EFD** são **complexas, custosas e controversas**, o que ensejou: **(i)** a reiterada postergação do início de sua obrigatoriedade<sup>125</sup>; e **(ii)** a inclusão, pelo legislador, de dispositivo na Lei nº 13.874/2019 determinando a substituição em nível federal da versão digital do RCPE

---

<sup>123</sup> “Art. 8º. (...) § 2º Em relação às informações de natureza fiscal de interesse comum, os leiautes e prazos de apresentação serão estabelecidos mediante convênio celebrado entre a Secretaria da Receita Federal e os usuários de que trata o inciso II do art. 3º” (Brasil, 2007).

<sup>124</sup> “Cláusula primeira (...) § 3º O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do: I - Livro Registro de Entradas; II - Livro Registro de Saídas; III - Livro Registro de Inventário; IV - Livro Registro de Apuração do IPI; V - Livro Registro de Apuração do ICMS; VI - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP. VII - Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque” (CONFAZ; RFB, 2013, 2009).

<sup>125</sup> Nesse sentido, vide o Ajuste SINIEF nº 25/2022 (CONFAZ; RFB, 2022).

(Bloco K) por um novo sistema simplificado.<sup>126</sup> Atualmente, o calendário para o início da obrigatoriedade de transmissão do Bloco K da EFD se dilata até 1º de janeiro de 2025, embora alguns grupos de contribuintes já estejam obrigados à referida escrituração. Em resposta ao art. 16 da Lei nº 13.874/2019, por sua vez, foi incluída no Ajuste SINIEF nº 2/2019, por meio do Ajuste SINIEF nº 25/2021, previsão autorizando os contribuintes que assim o desejarem a realizar a escrituração do Bloco K da EFD de modo simplificado (cláusula terceira, §13, Ajuste SINIEF nº 2/2019)<sup>127</sup>, hipótese na qual, contudo, não serão dispensados de manter a escrituração do RCPE fora da EFD (cláusula terceira, §13, Ajuste SINIEF nº 2/2019)<sup>128</sup>.

O último ajuste celebrado entre a Secretaria da RFB e o CONFAZ (Ajuste SINIEF nº 25/2021) para postergar o calendário de obrigatoriedade do Bloco K da EFD foi publicado quando já estava em vigor a Lei nº 13.874/2019 e o seu decreto regulamentador, que trata da elaboração de **AIR** prévia à edição de atos normativos com potencial de impacto para os agentes econômicos. Não obstante, a elaboração de AIR no caso foi **dispensada**, conforme Nota Técnica Ascif/Gab/RFB nº 7, de 29 de setembro de 2021 (COTEPE/CONFAZ; RFB, 2021). A dispensa foi fundamentada nas alegações de que o referido ajuste **(i)** seria um **ato de efeitos concretos**, destinado a disciplinar situação específica, com destinatários individualizados – o que enseja a inaplicabilidade da AIR, nos termos art. 3º, §2º, II, do Decreto nº 10.411/2020; **(ii)** ele foi um ato considerado ótimo pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP); e **(iii)** seria ato normativo de **baixo impacto** – o que atrairia a possibilidade de dispensa da AIR, nos termos do art. 4º, III, do Decreto nº 10.411/2020.

Os argumentos invocados na referida nota de dispensa são equivocados. O Ajuste SINIEF nº 25/2021 não é um ato de efeitos concretos, pois se trata de **norma**

---

<sup>126</sup> “Art. 16. O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial) será substituído, em nível federal, por sistema simplificado de escrituração digital de obrigações previdenciárias, trabalhistas e fiscais. Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às obrigações acessórias à versão digital gerenciadas pela Receita Federal do Brasil do Livro de Controle de Produção e Estoque da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Bloco K)” (Brasil, 2019a).

<sup>127</sup> “Cláusula terceira. (...) § 13 A obrigatoriedade prevista nas alíneas “b”, “c”, “d”, “e” e “f”, do inciso I do § 7º desta cláusula, poderá, a partir de 1º de janeiro de 2023, ser atendida pela escrituração simplificada, de que trata o parágrafo único do artigo 16 da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e implica a guarda da informação da escrituração completa do Bloco K que poderá ser exigida em procedimentos de fiscalização e por força de regimes especiais” (CONFAZ; RFB, 2019).

<sup>128</sup> “Cláusula terceira. (...) §10. Somente a escrituração completa do Bloco K na EFD desobriga a escrituração do Livro modelo 3, conforme previsto no Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970” (CONFAZ; RFB, 2019).

**geral e abstrata**, que vincula a todos os estabelecimentos industriais, equiparados a industriais ou atacadistas dos grupos 462 a 469 da CNAE. Não se trata tampouco de um ato de baixo impacto, pois a escrituração do Bloco K da EFD é obrigação **complexa e onerosa**, que impacta todos os contribuintes de quem ela é exigida.<sup>129</sup> A elaboração de AIR poderia de fato ser dispensada no caso, mas os fundamentos seriam outros. Considerando-se que o ato teve como objeto postergar os prazos para início da obrigatoriedade do envio do Bloco K e autorizar a opção por uma escrituração simplificada do referido bloco, a dispensa poderia ser fundamentada na hipótese descrita no art. 4º, VII, do Decreto nº 10.411/2020, que trata dos atos normativos que reduzam exigências com os objetivos de diminuir os custos regulatórios. Não obstante, a elaboração de AIR ou ARR na temática relativa ao Bloco K da EFD é medida recomendável, para que seja possível avaliar-se com dados concretos a eficiência, praticabilidade e proporcionalidade da referida exigência – que foi inclusive objeto de dispositivo expresso na Lei nº 13.874/2019, que instituiu no Brasil a figura da AIR.

Tratando-se de obrigação tributária instrumental que enseja custos relevantes para os sujeitos passivos aos quais é imposta, selecionamos as normas que instituem o dever de escrituração do Bloco K da EFD para avaliação de constitucionalidade e legalidade, aplicando-se os parâmetros desenvolvidos no decorrer desta tese.

### 11.1 Pressupostos fáticos para a instituição da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD

Conforme apontado no capítulo 10 desta tese, são **pressupostos fáticos** para o exercício da competência para a instituição de obrigações tributárias instrumentais: **(i)** que a conduta eleita pela norma como fato gerador da obrigação instrumental seja **relevante para a arrecadação ou fiscalização tributárias**, sendo apta a ensejar uma prestação (positiva ou negativa) com potencial para contribuir para essas atividades e **(ii)** que o sujeito passivo tenha **capacidade de colaboração**, a saber, condições de adimplir a obrigação sem sacrifícios excessivos à sua liberdade ou patrimônio.

---

<sup>129</sup> Acerca de alguns impactos, positivos e negativos, da implantação do Bloco K da EFD, veja-se artigo de Débora Alline de Mello *et al.* publicado na Revista Catarinense da Ciência Contábil (Mello *et al.*, 2018, n. p.).

As atividades informadas no Bloco K da EFD são **pertinentes** para a fiscalização do IPI e do ICMS e **podem contribuir para a arrecadação e fiscalização tributárias**. O cotejo do volume total de insumos adquiridos pelo contribuinte com a sua produção comercializada e os seus saldos em estoque contribui para a identificação, pela fiscalização, de eventuais operações que tenham deixado de ser submetidas à tributação. O cruzamento de dados apresentados pelos diferentes contribuintes, o qual é facilitado pelo uso de plataformas digitais para a apresentação das informações, também contribui para a identificação de eventuais contradições nas declarações apresentadas, podendo direcionar a fiscalização para aqueles contribuintes que tenham maior probabilidade de ter incorrido em práticas de sonegação tributária. Tem-se, portanto, o atendimento ao primeiro dos pressupostos para que a exigência instrumental seja legítima.

O segundo pressuposto, contudo, não se faz presente. Além da relevância da informação para a fiscalização ou arrecadação tributárias, é preciso também a aferição da capacidade de colaboração do sujeito passivo, que depende da possibilidade de cumprimento da obrigação sem sacrifício excessivo à liberdade ou ao patrimônio do administrado.

No que se refere ao Bloco K da EFD, **a capacidade de colaboração não se faz presente**, pois, embora seja uma obrigação passível, em análise abstrata, de ser cumprida pelo contribuinte, **o nível de detalhamento exigido nos registros do Bloco K do Sped demanda labor e investimentos superlativos dos contribuintes**.

O Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (COTEPE/ICMS, 2018) detalha as informações a serem apresentadas pelo sujeito passivo nos Blocos 0<sup>130</sup> e K da EFD, as quais incluem: **(i)** todos os itens que sejam objeto de suas transações (insumos, produtos em processo e acabados, mercadorias para revenda, bens do ativo, serviços), identificados **(i.1)** por Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), em determinadas hipóteses discriminadas no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital e **(i.2)** em todos os casos, por um código próprio, que deve ser o mesmo em todos os documentos e declarações relacionados ao item, inclusive notas fiscais. Se o produto vier a sofrer alguma alteração em suas características básicas, o código deve ser alterado. Se um mesmo código de item tiver mais de uma destinação, deve ser

---

<sup>130</sup> O Bloco 0 da EFD é o bloco de abertura, identificação e referências. Ele complementa as informações prestadas nos demais blocos da EFD.

informado o tipo de maior relevância na movimentação física (Registro 0200 da EFD); **(ii)** indicação da correlação entre mercadorias adquiridas para revenda ou produtos acabados cadastrados individualmente e produto vendido de forma agregada (kits e cestas, por exemplo) (Registro 0221); **(iii)** todos os bens de seu ativo imobilizado, com a descrição de sua função na atividade do estabelecimento e de sua vida útil estimada (Registros 0300, 0305 e 0600); **(iv)** movimentações internas de insumos e mercadorias (Registros K210, K215 e K220); **(v)** todas as ordens de produção, com data de início e de conclusão, e os itens produzidos, inclusive em relação às industrializações realizadas por terceiros (Registros K230, K250, K290, K291, K300 e K301); **(vi)** todos os insumos consumidos na produção, inclusive em relação às industrializações realizadas por terceiros (Registros K235, 255, 292 e 302); **(vii)** movimentações de estoque para reprocessamento ou reparo do produto ou insumo (Registros K260 e 265).

As informações exigidas são, em muitos casos, **complexas** e demandam **esforço** e **investimentos técnicos** para serem obtidas. É o caso, por exemplo, da classificação por código NCM em determinadas circunstâncias descritas no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (COTEPE/ICMS, 2018). A classificação fiscal é um procedimento técnico que envolve a necessidade de investigação das características do produto e, em casos limítrofes, demanda até mesmo a realização de perícias.

A exigência de atribuição de código interno a todos os itens que circulam na empresa e de se ter uniformidade no seu uso em todas as transações realizadas, inclusive com terceiros, assim como a necessidade de revisar o código atribuído a cada alteração de características do item, também majora os **custos de conformidade**, por ensejar a necessidade de **treinamento de equipe**, **monitoramento** e **controle de processos**. O mesmo ocorre em relação às exigências de cadastramento no sistema de todos os bens do ativo, elaboração de descrição de seu funcionamento no processo produtivo e a realização de estimativa para informar a vida útil do bem.

Os registros do Bloco K da EFD exigem informações que, embora pertinentes para a fiscalização, são demandadas com **alto nível de detalhamento**, o que incrementa o **volume de horas** a serem incorridas pelo contribuinte para o

**levantamento de dados e preenchimento do sistema**, além dos já citados dispêndios com **treinamento de equipe, monitoramento e controle dos processos**.

Até 31 de dezembro de 2021, exigia-se, ainda, que o sujeito passivo informasse o seu consumo específico padronizado – que consiste na indicação do consumo esperado e da perda normal esperada de cada insumo utilizado para se produzir uma unidade do produto objeto da atividade daquele contribuinte, segundo as técnicas de produção de sua atividade e o projeto do produto. Sem prejuízo da complexidade dessas informações e da dificuldade de levantar-se com um nível adequado de precisão os volumes esperados de consumo e de perda de cada insumo, dadas as inúmeras variáveis que podem impactar o resultado da produção, trata-se de dados que implicam na apresentação de fórmulas e do processo de produção do contribuinte, muitas vezes secretos até mesmo para a maioria de seus empregados. Sabe-se que a informação incluída na EFD é resguardada por sigilo fiscal, mas a indicação de dados resguardados por sigilo industrial é um ônus adicional imposto ao contribuinte e deve ser considerado na mensuração dos custos regulatórios da exigência, até porque pode demandar medidas internas para controle de acesso à EFD, tendo em vista que nem sempre os profissionais responsáveis pela contabilidade e pela conformidade fiscal têm acesso aos dados sigilosos pertinentes à produção.

## 11.2 Análise de legalidade dos atos normativos que regulamentam a obrigação de escriturar o Bloco K da EFD

Sob o prisma da legalidade, a exigência de escrituração dos Blocos O e K da EFD **encontra respaldo na legislação federal**<sup>131</sup> em relação à maioria de seus registros (excepcionados apenas os Registros 0305 e 0600 e o já não mais exigível Registro 0210, todos do Bloco O da EFD), conforme indicado no **Apêndice A**.

O fundamento para a maioria dos registros dos Blocos O e K da EFD é o **art. 56 da Lei nº 4.502/1964**, que estabelece o dever de possuir livros fiscais para registro da **produção, estoque, movimentação, entrada e saída de produtos** tributados ou isentos e para controle de **imposto a pagar ou a creditar**:

Art. 56. Os contribuintes e outros sujeitos passivos que o regulamento indicar dentre os previstos nesta lei, são obrigados a possuir, de acôrdo com a

---

<sup>131</sup> Não analisamos no presente trabalho a legalidade sob a ótica da legislação estadual, para os casos em que a exigência é feita de contribuintes do ICMS que não sejam também contribuintes do IPI.

atividade que exercerem e os produtos que industrializarem, importarem, movimentarem, venderem, adquirirem ou receberem, livros fiscais para o registro da produção, estoque, movimentação, entrada e saída de produtos tributados ou isentos, bem como para controle de imposto a pagar ou a creditar e para registro dos respectivos documentos (Brasil, 1964).

A lei se vale no caso de conceitos abertos, tipológicos (na nomenclatura utilizada por Misabel de Abreu Machado Derzi, 2007), que foram densificados pelo regulamento, mais especificamente pelos artigos 462<sup>132</sup> e 477<sup>133</sup> do Decreto nº 7.212/2010, assim como pelo Ato COTEPE nº 44/2018, em sua redação atualizada, que aprovou o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (COTEPE/ICMS, 2018).

---

<sup>132</sup> “Art. 462. Os registros serão feitos da seguinte forma: I - no quadro “Produto”: identificação do produto; II - no quadro “Unidade”: especificação da unidade (quilograma, litro etc.); III - no quadro “Classificação Fiscal”: indicação do Código da TIPI e da alíquota do imposto; IV - nas colunas sob o título “Documento”: espécie e série, se houver, do respectivo documento fiscal ou documento de uso interno do estabelecimento, correspondente a cada operação; V - nas colunas sob o título “Lançamento”: número e folha do livro Registro de Entradas ou Registro de Saídas, em que o documento fiscal tenha sido registrado, bem como a respectiva codificação contábil e fiscal, quando for o caso; VI - nas colunas sob o título “Entradas”: a) coluna “Produção - No Próprio Estabelecimento”: quantidade do produto industrializado no próprio estabelecimento; b) coluna “Produção - Em Outro Estabelecimento”: quantidade do produto industrializado em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, com matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, anteriormente remetidos para esse fim; c) coluna “Diversas”: quantidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, produtos em fase de fabricação e produtos acabados, não compreendidos nas alíneas “a” e “b”, inclusive os recebidos de outros estabelecimentos da mesma firma ou de terceiros, para industrialização e posterior retorno, consignando-se o fato, nesta última hipótese, na coluna “Observações”; d) coluna “Valor”: base de cálculo do imposto, quando a entrada dos produtos originar crédito do tributo; se a entrada não gerar crédito ou quando se tratar de isenção, imunidade ou não incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos; e e) coluna “IPI”: valor do imposto creditado; VII - nas colunas sob o título “Saídas”: a) coluna “Produção - No Próprio Estabelecimento”: em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade remetida do almoxarifado para o setor de fabricação, para industrialização do próprio estabelecimento; no caso de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado do próprio estabelecimento; b) coluna “Produção - Em Outro Estabelecimento”: em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade saída para industrialização em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, quando o produto industrializado deva ser remetido ao estabelecimento remetente daquelas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; em se tratando de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado em estabelecimentos de terceiros; c) coluna “Diversas”: quantidade de produtos saídos, a qualquer título, não compreendidos nas alíneas “a” e “b”; d) coluna “Valor”: base de cálculo do imposto; se a saída estiver amparada por isenção, imunidade ou não incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos; e e) coluna “IPI”: valor do imposto, quando devido; VIII - na coluna “Estoque”: quantidade em estoque após cada registro de entrada ou de saída; e IX - na coluna “Observações”: anotações diversas. § 1º Quando se tratar de industrialização no próprio estabelecimento, será dispensada a indicação dos valores relativos às operações indicadas na alínea “a” do inciso VI e na primeira parte da alínea “a” do inciso VII. § 2º No último dia de cada mês serão somados as quantidades e valores constantes das colunas “Entradas” e “Saídas”, apurando-se o saldo das quantidades em estoque, que será transportado para o mês seguinte” (Brasil, 2010a).

<sup>133</sup> “Art. 477. O livro Registro de Apuração do IPI, modelo 8, destina-se a consignar, de acordo com os períodos de apuração fixados neste Regulamento, os totais dos valores contábeis e dos valores fiscais das operações de entrada e saída, extraídos dos livros próprios, atendido o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP. Parágrafo único. No livro Registro de Apuração do IPI serão também registrados os débitos e os créditos do imposto, os saldos apurados e outros elementos que venham a ser exigidos” (Brasil, 2010a).

Os regulamentos executivos no caso, incluído aqui o Ato COTEPE nº 44/2018, exerceram a discricionariedade procedimental, com a densificação de conceitos abertos utilizados na lei e a padronização da declaração a ser apresentada.

Em relação aos Registros 0305 e 0600 e ao já não mais exigível Registro 0210, todos do Bloco O da EFD, não identificamos o lastro legal para a exigência de apresentação das informações.

Os **Registros 0305 e 0600** têm como objeto informações acerca da utilização dos bens do ativo imobilizado e do centro de custo ao qual cada um desses bens se encontra vinculado. Eles complementam as informações constantes do Registro 0300, em que são indicados os bens ou componentes do ativo imobilizado.

A obrigação de indicar os bens que compõem o ativo imobilizado tem fundamento legal nos arts. 178<sup>134</sup> e 179<sup>135</sup> da Lei nº 6.404/1964, que preveem o dever de elaborar Balanço Patrimonial. Os referidos dispositivos, contudo, exigem apenas a escrituração das contas contábeis com a classificação dos bens que integram o ativo. **Não há previsão legal impondo o detalhamento da função de cada um desses bens no processo produtivo e tampouco exigência legal para a sua classificação por centro de custo.**

O supracitado art. 56 da Lei nº 4.502/1964 também não fundamenta a exigência dos Registros 0305 e 0600, pois o detalhamento da função e centro de custo dos bens do ativo permanente não são informações que caibam dentro do conceito de registro da produção, estoque, movimentação, entrada e saída de produtos.

---

<sup>134</sup> “Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. § 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: I – ativo circulante; e II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível” (Brasil, 1964).

<sup>135</sup> “Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo: I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte; II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia; III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa; IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo” (Brasil, 1964).

Em relação ao já não mais exigível Registro 0210, que se referia à indicação de consumo específico padronizado, também não localizamos fundamento legal para a sua imposição.

As informações sobre os **padrões de consumo e de perda esperada** para se produzir cada unidade de produto **não se enquadra no conceito de registro da produção**, por ser mais atrelada ao modo e processo produtivo do que ao seu resultado. A par disso, a exigência de apresentação do referido Registro 0210, já não mais vigente, era prevista em redações anteriores do Ato COTEPE 44/2018, mas é **incompatível com o detalhamento das informações a serem apresentadas no RCPE constante do art. 462 do Decreto nº 7.212/2010**. Considerando-se que o decreto é ato emanado do Chefe do Poder Executivo, ele tem precedência hierárquica em âmbito federal sobre as normas regulamentares exaradas pelo SINIEF e pela COTEPE.

Em relação às exigências que têm lastro na lei e no regulamento, é preciso prosseguir com a análise de sua compatibilidade com os princípios da eficiência, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade.

### 11.3 Análise de eficiência da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD

Sob o ponto de vista da eficiência, é preciso avaliar se a imposição da obrigação de escrituração do Bloco K da EFD tem potencial para ensejar mais benefícios para a coletividade do que os custos que serão por ela impostos, tanto sob a ótica da Administração Pública quanto em relação aos sujeitos passivos da obrigação.

Considerando-se a onerosidade das obrigações impostas aos contribuintes, conforme avaliado no item 11.1 deste capítulo, há **provável violação à eficiência**. Para se aferir a efetiva eficiência ou ineficiência da exigência, de modo a viabilizar o controle (interno, legislativo e judicial), é necessário que sejam medidos os custos regulatórios impostos pela norma e os benefícios (incremento de arrecadação) por ela proporcionados.

Considerando-se que não foi elaborada AIR prévia à instituição da obrigação e diante do seu impacto relevante para os particulares – já reconhecido inclusive pelo legislador, que determinou, no art. 16 da Lei nº 13.874/2019, a simplificação do Bloco K da EFD – é recomendável a elaboração de **ARR** no caso, a viabilizar a análise de

eficiência e contribuir também para a avaliação de praticabilidade e proporcionalidade dessa obrigação instrumental.

#### 11.4 Análise de praticabilidade da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD

A avaliação de praticabilidade da exigência de escrituração do Bloco K da EFD demanda a apreciação de sua exequibilidade e da identificação de eventuais alternativas com potencial de eficácia similar cuja execução seja menos onerosa ou menos complexa.

O Bloco K da EFD **não atende ao princípio constitucional da praticabilidade**. Trata-se de medida complexa e de difícil exequibilidade, especialmente por contribuintes de menor capacidade econômica e com níveis ainda menos maduros de gestão interna. As informações exigidas do sujeito passivo da obrigação instrumental têm alto nível de detalhamento e poderiam ser simplificadas adotando **técnicas de agregação** ou valendo-se de **abstrações generalizantes**, que permitissem a apresentação de informações simplificadas e menos estratificadas, mas igualmente adequadas para se aferir a coerência entre o volume de insumos adquiridos pelo contribuinte e o total de sua produção comercializada e declarada à fiscalização tributária.

#### 11.5 Análise de razoabilidade e proporcionalidade da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD

Para investigar a compatibilidade da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é preciso avaliar se a medida **(i)** é apta a atingir o fim pretendido; **(ii)** é coerente com o sistema e com os fatos conhecidos; **(iii)** é a opção menos onerosa dentre aquelas disponíveis e com potencial de alcançar resultado similar, aí incluídas eventuais opções simplificadas com fundamento em técnicas de praticabilidade; bem como se **(iv)** os sacrifícios impostos aos sujeitos passivos são razoáveis.

A exigência de escrituração do Bloco K da EFD é medida **adequada** para os fins pretendidos, pois tem como objeto informações com potencial de utilidade para a fiscalização. Os dados informados no referido Bloco K da EFD viabilizam o cotejo entre os insumos adquiridos pelo contribuinte e os produtos por ele comercializados, o que contribui para a identificação de eventuais operações não declaradas à fiscalização.

Trata-se, ainda, de obrigação **coerente** com o sistema e com os fatos conhecidos, não se vislumbrando em análise em abstrato violação a outros preceitos do ordenamento jurídico brasileiro.

A medida, contudo, não tem resultado positivo nos testes de necessidade e de razoabilidade em sentido estrito, para fins de aferição de sua proporcionalidade.

Em relação à **necessidade**, para a sua análise mais adequada é recomendável a aferição dos custos impostos pelo modelo atual e daqueles que seriam exigidos em caso de adoção de medidas alternativas, mas é possível antever-se que eventuais **opções simplificadas**, com autorização ao contribuinte para apresentar a **declaração agrupando os itens similares**, serão certamente **menos onerosas ao sujeito passivo**. A par disso, seria preciso avaliar se a adoção de outras medidas de fiscalização, em substituição à exigência das declarações pelo contribuinte, não seriam menos onerosas do que os custos de conformidade atualmente exigidos da sociedade, especialmente considerando-se que os registros na EFD das entradas e saídas objeto das notas fiscais e o próprio sistema de nota fiscal eletrônica, com a possibilidade de cruzamento de dados com as declarações realizadas pelas contrapartes no negócio, já minora o risco de que sejam realizadas operações não declaradas pelo contribuinte, pois elas poderiam ser identificadas quando da declaração da entrada do bem a ser realizada pelo adquirente do produto.

A obrigação de escrituração do Bloco K da EFD também não tem resultado positivo no teste de **razoabilidade estrita**, dados os **custos excessivos** impostos aos contribuintes, conforme avaliado no item 11.1 deste capítulo.

#### 11.4 Análise da obrigação de escriturar o Bloco K da EFD à luz da igualdade

Por fim, para se proceder ao teste de conformidade da obrigação de escrituração do Bloco K da EFD com a igualdade é preciso averiguar se **(i)** há sujeitos passivos recebendo tratamentos díspares e, **(ii)** em caso positivo, se há um critério de comparação e uma medida de diferenciação compatíveis com a CRFB/88 que justifiquem a diferença de tratamento.

Com exceção das empresas optantes pelo Simples Nacional e dos microempreendedores individuais<sup>136</sup>, o preenchimento e envio do Bloco K da EFD

---

<sup>136</sup> Conforme Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011, e alterações, que lista os livros obrigatórios e neles não inclui o RCPE (CGSN, 2011).

será exigido de todos os contribuintes do IPI ou do ICMS que se caracterizem como estabelecimentos industriais, equiparados a indústria ou atacadistas, esses últimos quando classificados nos grupos 462 a 469 da Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE). A concessão de tratamento diferenciado para microempresas, empresas de pequeno porte e microempreendedores individuais é consentânea com o princípio da igualdade e aplica medida de diferenciação que tem lastro nos artigos 146, III, d<sup>137</sup>, 170, IX<sup>138</sup>, e 179<sup>139</sup> da CRFB/88.

O calendário que define os prazos para o início da obrigatoriedade de envio do Bloco K da EFD, contudo, considera para a concessão de **prazos diferenciados** não apenas a capacidade econômica do contribuinte, mas também o seu **ramo de atividade**, conforme divisão da CNAE (cláusula 3<sup>a</sup>, §7º, Ajuste SINIEF nº 2/2019). Não localizamos a exposição dos motivos pelos quais se considerou as divisões de atividade econômica para fins de escalonamento do início da obrigatoriedade de envio do Bloco K da EFD, o que inviabiliza a avaliação da compatibilidade do critério de comparação utilizada e da medida de distinção adotada com a CRFB/88. A adoção do **tratamento diferenciado** associada à **ausência de transparência** em relação ao critério de comparação e à medida de distinção utilizados caracteriza **ofensa ao princípio da igualdade**.

## 12 ESTUDO DE CASO: INFORMAÇÕES PESSOAIS E CADASTRAIS DOS TRABALHADORES NO EVENTO S-2200 DO eSOCIAL

O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (**eSocial**) foi instituído pelo Decreto nº 8.373/2014 com a finalidade de unificar a prestação de informações referentes a **obrigações fiscais, previdenciárias**

---

<sup>137</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239” (Brasil, 1988).

<sup>138</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (Brasil, 1988).

<sup>139</sup> “Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei” (Brasil, 1988).

e **trabalhistas**. O art. 2º, §5º, do decreto estabelece que as informações devem ser prestadas na forma disciplinada pelo Manual de Orientação do eSocial<sup>140</sup>. Da leitura do referido manual e dos leiautes do eSocial, constata-se que ele apresenta 48 eventos, sendo 38 a serem preenchidos pelos empregadores, 8 eventos de retorno do sistema e 2 a serem facultativamente preenchidos pelo Poder Judiciário Trabalhista.

Trata-se de exigências **complexas, custosas e controversas**, muitas delas com lastro exclusivamente no manual elaborado e publicado por autoridades administrativas, às quais carece legitimidade democrática para a realização de escolhas políticas (ponderação de conveniência, oportunidade, custo e benefício da imposição de novas obrigações ao cidadão). Em resposta, o legislador incluiu, na Lei nº 13.874/2019, artigo determinando a substituição do eSocial por um novo sistema, simplificado<sup>141</sup>.

Neste capítulo, analisaremos os registros relativos a **informações pessoais e cadastrais dos trabalhadores** constantes do **Evento S-2200** do eSocial (Cadastramento Inicial do Vínculo e Admissão/Ingresso de Trabalhador). O referido evento conta com um total de 163 registros, dos quais 55 foram selecionados para análise nesta tese.

Tratando-se de obrigação tributária instrumental que enseja custos relevantes para os sujeitos passivos aos quais é imposta, selecionamos as normas que instituem o dever de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial para avaliação de constitucionalidade e legalidade, aplicando-se os parâmetros desenvolvidos no decorrer desta tese.

## 12.1 Pressupostos fáticos para a instituição da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial

Conforme apontado no capítulo 10 desta tese, são **pressupostos fáticos** para o exercício da competência para a instituição de obrigações tributárias instrumentais:

---

<sup>140</sup> No presente trabalho, consideramos a versão S-1.2 do referido manual e dos leiautes do eSocial, aprovados pela Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44, de 11 de agosto de 2023.

<sup>141</sup> “Art. 16. O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial) será substituído, em nível federal, por sistema simplificado de escrituração digital de obrigações previdenciárias, trabalhistas e fiscais. Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às obrigações acessórias à versão digital gerenciadas pela Receita Federal do Brasil do Livro de Controle de Produção e Estoque da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Bloco K)” (Brasil, 2019a).

(i) que a conduta eleita pela norma como fato gerador da obrigação instrumental seja **relevante para a arrecadação ou fiscalização tributárias**, sendo apta a ensejar uma prestação (positiva ou negativa) com potencial para contribuir para essas atividades e

(ii) que o sujeito passivo tenha **capacidade de colaboração**, a saber, condições de adimplir a obrigação sem sacrifícios excessivos à sua liberdade ou patrimônio.

A **qualificação do trabalhador** – que inclui o seu nome, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), estado civil e endereço – é **informação relevante** para a fiscalização das contribuições previdenciárias e para a observância da legislação trabalhista. Os dados sobre **deficiências a serem computadas para fins de observância da cota** mínima de contratação de pessoas com deficiência e as **informações de dependentes** relevantes para fins de cálculo e retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) também apresentam pertinência, sendo a primeira necessária para a fiscalização das normas que impõem a observância da mencionada cota e a segunda importante para a fiscalização do dever de retenção do IRRF.

A **capacidade de colaboração** também se faz presente no caso, considerando-se tratar-se de informações que são usualmente solicitadas ao empregado no ato de sua admissão no emprego, não importando em sacrifícios excessivos ao sujeito passivo da obrigação instrumental.

Porém, o manual de orientação do eSocial e os leiautes do sistema exigem também a apresentação de outras informações para além daquelas pertinentes à qualificação civil do trabalhador. São demandadas do sujeito passivo a indicação do **gênero** do trabalhador e de seus dependentes, de sua **etnia e raça**, do **grau de instrução** do empregado, das **informações sobre o seu nascimento**, o detalhamento de **deficiências**, do trabalhador e de seus dependentes, ainda que não consideradas para fins de atendimento da cota prevista no art. 93 da Lei nº 8.213/1991, além de **telefone** e **endereço eletrônico** do trabalhador. São dados **irrelevantes para fins tributários e trabalhistas**, cuja utilidade é provavelmente estatística, o que retira o pressuposto fático necessário para a sua exigência.

A par disso, em relação a parte desses dados também não se faz presente a **capacidade de colaboração**, por envolverem questões delicadas de se questionar aos empregados (como se tem com as questões afetas a deficiências não consideradas para fins de cota e, em algumas circunstâncias, ao gênero do

empregado e de seus dependentes) ou dados que podem sofrer variações ao longo do tempo (telefone e endereço eletrônico, por exemplo), não sendo dever do empregador diligenciar e arcar com os custos necessários para mantê-los atualizados.

## 12.2 Análise de legalidade dos atos normativos que regulamentam a obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial

Sob o prisma da legalidade, **apenas parte** das informações pessoais e cadastrais do trabalhador exigidas no Evento S-2200 do eSocial encontra respaldo na legislação federal, conforme indicado no **Apêndice B**.

O dever de informar os dados de qualificação do trabalhador encontra respaldo no art. 32, I e III, da Lei nº 8.212/1991<sup>142</sup>, assim como no art. 41, parágrafo único, da CLT<sup>143</sup> e no art. 1º, §1º, da Lei nº 4.923/1965<sup>144</sup>. O primeiro deles trata da obrigação da empresa de preparar folhas de pagamento com a identificação dos segurados e os dois últimos preveem, respectivamente, o dever de manter livros de registro de empregados com a qualificação civil ou profissional de cada trabalhador e de comunicar às Delegacias Regionais do Trabalho as admissões e dispensas de empregados, acompanhadas dos dados para sua identificação pessoal.

A exigência de indicar a etnia e raça do trabalhador conforme autoclassificação está prevista no art. 39, §8º, da Lei nº 12.288/2010<sup>145</sup> e a apresentação de informações

---

<sup>142</sup> “Art. 32. A empresa é também obrigada a: I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social; (...) IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (...)” (Brasil, 1991a).

<sup>143</sup> “Art. 41 - Em todas as atividades será obrigatório para o empregador o registro dos respectivos trabalhadores, podendo ser adotados livros, fichas ou sistema eletrônico, conforme instruções a serem expedidas pelo Ministério do Trabalho. Parágrafo único - Além da qualificação civil ou profissional de cada trabalhador, deverão ser anotados todos os dados relativos à sua admissão no emprego, duração e efetividade do trabalho, a férias, acidentes e demais circunstâncias que interessem à proteção do trabalhador” (Brasil, 1943).

<sup>144</sup> “Art. 1º - Fica instituído, em caráter permanente, no Ministério do Trabalho e Previdência Social, o registro das admissões e dispensas de empregados nas empresas abrangidas pelo sistema da Consolidação das Leis do Trabalho. § 1º As empresas que dispensarem ou admitirem empregados ficam obrigadas a fazer a respectiva comunicação às Delegacias Regionais do Trabalho, mensalmente, até o dia sete do mês subsequente ou como estabelecido em regulamento, em relação nominal por estabelecimento, da qual constará também a indicação da Carteira de Trabalho e Previdência Social ou, para os que ainda não a possuírem, nos termos da lei, os dados indispensáveis à sua identificação pessoal (...)” (Brasil, 1965b).

<sup>145</sup> “Art. 39. (...) § 8º Os registros administrativos direcionados a órgãos e entidades da Administração Pública, a empregadores privados e a trabalhadores que lhes sejam subordinados conterão campos destinados a identificar o segmento étnico e racial a que pertence o trabalhador retratado no respectivo

sobre deficiências consideradas para fins de cumprimento da cota prevista no art. 93 da Lei nº 8.213/1991<sup>146</sup> tem lastro no §2º do referido artigo, o qual outorga ao Ministério do Trabalho e Emprego a incumbência de obter os dados sobre as vagas preenchidas por pessoas com deficiência e por beneficiários reabilitados da Previdência Social. A obrigação de indicar os dados gerais de dependentes considerados para fins de IRRF, por sua vez, encontra fundamento no art. 15, IV, da Lei nº 9.779/1999<sup>147</sup>, por se tratar de informação relevante para a apuração de tributo de competência federal.

Em relação às demais informações pessoais e cadastrais dos trabalhadores previstas no Evento S-2200 (Registros 16, 19, 21, 22, 23, 24, 43, 44, 45, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 54, 59, 60, 62, 63, 64, 65, 66 e 67<sup>148</sup>), **não identificamos o lastro legal para a exigência de apresentação das informações.**

Para as obrigações que têm lastro na lei, é preciso prosseguir com a análise de sua compatibilidade com os princípios da eficiência, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade.

### 12.3 Análise de eficiência da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial

Sob o ponto de vista da **eficiência**, é preciso avaliar se a imposição da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 da eSocial tem potencial para ensejar mais benefícios para a coletividade do que os custos que serão impostos pela obrigação.

---

documento, com utilização do critério da autoclassificação em grupos previamente delimitados” (Brasil, 2010b).

<sup>146</sup> “Art. 93. A empresa com 100 (cem) ou mais empregados está obrigada a preencher de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento) dos seus cargos com beneficiários reabilitados ou pessoas portadoras de deficiência, habilitadas, na seguinte proporção: (...) § 2º Ao Ministério do Trabalho e Emprego incumbe estabelecer a sistemática de fiscalização, bem como gerar dados e estatísticas sobre o total de empregados e as vagas preenchidas por pessoas com deficiência e por beneficiários reabilitados da Previdência Social, fornecendo-os, quando solicitados, aos sindicatos, às entidades representativas dos empregados ou aos cidadãos interessados” (Brasil, 1991b).

<sup>147</sup> “Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica: (...) IV - a apresentação das declarações de débitos e créditos de tributos e contribuições federais e as declarações de informações, observadas normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal” (Brasil, 1999a).

<sup>148</sup> A saber, informações sobre gênero, grau de instrução, dados de nascimento, informações do trabalhador imigrante, deficiências físicas não consideradas para fins de cumprimento de cota, gênero e eventual incapacidade física ou mental do dependente, telefone e endereço eletrônico do trabalhador.

O dever de indicar os dados de qualificação do trabalhador (nome, número de inscrição no CPF, estado civil e endereço), as informações sobre deficiências computadas para fins de observância da cota mínima prevista em lei e os dados de dependentes considerados para fins do IRRF e do salário-família atende ao princípio da eficiência, por serem **informações relevantes** para a fiscalização das contribuições previdenciárias e da observância da legislação trabalhista, cuja identificação e indicação pelo empregador **não tem potencial para lhe impor custos excessivos**.

Em relação às informações sobre etnia e raça e sobre estado civil, não é possível identificar-se sem maior **aprofundamento técnico** uma possível violação ou a observância do princípio da eficiência, embora se mostre pouco provável tratar-se de exigência passível de ser enquadrada como ineficiente em uma zona de certeza apta a justificar controle judicial.

#### 12.4 Análise de praticabilidade da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial

A avaliação de **praticabilidade** da exigência de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial demanda a apreciação de sua exequibilidade e da identificação de eventuais alternativas com potencial de eficácia similar cuja execução seja menos onerosa ou menos complexa.

O dever de indicar os dados de qualificação do trabalhador (nome, número de inscrição no CPF, estado civil e endereço), as informações sobre deficiências computadas para fins de observância da cota mínima prevista em lei e os dados de dependentes considerados para fins do IRRF e do salário-família atende ao princípio da praticabilidade. São obrigações **exequíveis** e não identificamos alternativa menos onerosa que possa substituí-las.

Em relação às informações sobre etnia e raça e sobre estado civil, a avaliação da observância (ou não) da praticabilidade demandaria **estudo técnico** para aferir se os custos de se obter os dados estatísticos por outros meios (a exemplo da realização do censo demográfico) seria menos oneroso para a sociedade do que os custos impostos aos particulares para a obtenção, manutenção e atualização dessas informações.

## 12.5 Análise de razoabilidade e proporcionalidade da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial

Para investigar a compatibilidade da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é preciso avaliar se a medida **(i)** é apta a atingir o fim pretendido; **(ii)** é coerente com o sistema e com os fatos conhecidos; **(iii)** é a opção menos onerosa dentre aquelas disponíveis e com potencial de alcançar resultado similar, aí incluídas eventuais opções simplificadas com fundamento em técnicas de praticabilidade; bem como se **(iv)** os sacrifícios impostos aos sujeitos passivos são razoáveis.

A exigência dos dados de qualificação do trabalhador, assim como das informações sobre deficiências consideradas para fins de cumprimento da cota mínima prevista na Lei nº 8.213/1991 e dos dados de dependentes para fins de IRRF é medida **adequada** para os fins pretendidos, pois tem como objeto informações com potencial de utilidade para a fiscalização tributária e trabalhista.

Trata-se, ainda, de obrigação **coerente** com o sistema e com os fatos conhecidos, não se vislumbrando em análise em abstrato violação a outros preceitos do ordenamento jurídico brasileiro.

A medida também tem resultado positivo nos testes de **necessidade** e de **razoabilidade em sentido estrito**, por se tratar de obrigação necessária para a identificação do trabalhador e segurado e para fiscalização do cumprimento da Lei nº 8.213/1991 e da regularidade das retenções realizadas a título de IRRF, não se vislumbrando alternativa menos onerosa que possa substituir o modelo atualmente adotado.

Em relação às informações sobre etnia e raça e sobre estado civil, o teste de necessidade e razoabilidade em sentido estrito demanda **estudo técnico** para se aferir os custos de obtenção, manutenção e atualização das informações pelos empregadores (incluindo-se os custos de observância das normas impostas pela Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD, Lei nº 13.709/2018) e para se verificar se há alternativas menos onerosas.

## 12.6 Análise da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial à luz da igualdade

Por fim, para se proceder ao teste de conformidade da obrigação de informar dados pessoais e cadastrais dos trabalhadores no Evento S-2200 do eSocial com a **igualdade** é preciso averiguar se **(i)** há sujeitos passivos recebendo tratamentos díspares e, **(ii)** em caso positivo, se há um critério de comparação e uma medida de diferenciação compatíveis com a CRFB/88 que justifiquem a diferença de tratamento.

O preenchimento e envio dos eventos do eSocial é exigido de todos os empregadores, sendo prevista a necessidade de se dispensar tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, ao Microempreendedor Individual (MEI) com empregado, ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física. A concessão do tratamento diferenciado para esse grupo de empregadores é consentânea com o princípio da igualdade e aplica medida de diferenciação que tem lastro nos artigos 146, III, *d*<sup>149</sup>, 170, IX,<sup>150</sup> e 179<sup>151</sup> da CRFB/88.

O calendário que define os prazos para o início da obrigatoriedade de envio dos grupos de eventos do eSocial, por sua vez, considera para a concessão de prazos diferenciados o porte econômico do contribuinte (faturamento no ano de 2016), a sua natureza de pessoa física ou jurídica e o fato de serem entes públicos ou organismos internacionais. Os referidos critérios de comparação justificam a atribuição de tratamento díspar, pois é razoável considerar-se que as empresas de maior faturamento terão melhores meios de se ajustar às novas obrigações instrumentais, assim como que empresas têm maior capacidade de se adaptar às novas exigências do que as pessoas físicas e os entes públicos ou organismos internacionais.

### **13 ESTUDO DE CASO: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

---

<sup>149</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239” (Brasil, 1988).

<sup>150</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (Brasil 1988).

<sup>151</sup> “Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei” (Brasil, 1988).

Até primeiro de janeiro de 2024, as normas de preços de transferência para fins de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) constavam dos artigos 18 a 23 da Lei nº 9.430/1996. A partir de 2024<sup>152</sup>, entrou em vigor a Lei nº 14.596/2023, que passa a reger a matéria.

Para a observância das normas brasileiras de preços de transferência, é atribuído ao contribuinte que realiza operações com partes relacionadas<sup>153</sup> o ônus de **(i) identificar e delinear transações controladas (arts. 3<sup>o</sup><sup>154</sup> e 7<sup>o</sup><sup>155</sup>, Lei nº 14.596/2023);**

---

<sup>152</sup> Com possibilidade de aplicação retroativa a primeiro de janeiro de 2023, em caso de opção do contribuinte.

<sup>153</sup> A Lei nº 14.596/2023 conceitua as partes relacionadas em seu art. 4º: “Art. 4º Considera-se que as partes são relacionadas quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis. § 1º São consideradas partes relacionadas, sem prejuízo de outras hipóteses que se enquadrem no disposto no caput deste artigo: I – o controlador e as suas controladas; II – a entidade e a sua unidade de negócios, quando esta for tratada como contribuinte separado para fins de apuração de tributação sobre a renda, incluídas a matriz e as suas filiais; III – as coligadas; IV – as entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou que seriam incluídas caso o controlador final do grupo multinacional de que façam parte preparasse tais demonstrações se o seu capital fosse negociado nos mercados de valores mobiliários de sua jurisdição de residência; V – as entidades, quando uma delas possuir o direito de receber, direta ou indiretamente, no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) dos lucros da outra ou de seus ativos em caso de liquidação; VI – as entidades que estiverem, direta ou indiretamente, sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular detiver 20% (vinte por cento) ou mais do capital social de cada uma; VII – as entidades em que os mesmos sócios ou acionistas, ou os seus cônjuges, companheiros, parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, detiverem no mínimo 20% (vinte por cento) do capital social de cada uma; e VIII – a entidade e a pessoa natural que for cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, até o terceiro grau, de conselheiro, de diretor ou de controlador daquela entidade. § 2º Para fins do disposto neste artigo, o termo entidade compreende qualquer pessoa, natural ou jurídica, e quaisquer arranjos contratuais ou legais desprovidos de personalidade jurídica. § 3º Para fins do disposto no § 1º deste artigo, fica caracterizada a relação de controle quando uma entidade: I – detiver, de forma direta ou indireta, isoladamente ou em conjunto com outras entidades, inclusive em função da existência de acordos de votos, direitos que lhe assegurem preponderância nas deliberações sociais ou o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores de outra entidade; II – participar, direta ou indiretamente, de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital social de outra entidade; ou III – detiver ou exercer o poder de administrar ou gerenciar, de forma direta ou indireta, as atividades de outra entidade. § 4º Para fins do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se coligada a entidade que detenha influência significativa sobre outra entidade, conforme previsto nos §§ 1º, 4º e 5º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976” (Brasil, 2023c).

<sup>154</sup> “Art. 3º Para fins do disposto nesta Lei, transação controlada compreende qualquer relação comercial ou financeira entre 2 (duas) ou mais partes relacionadas, estabelecida ou realizada de forma direta ou indireta, incluídos contratos ou arranjos sob qualquer forma e série de transações” (Brasil, 2023c).

<sup>155</sup> “Art. 7º O delineamento da transação controlada a que se refere o inciso I do caput do art. 6º desta Lei será efetuado com fundamento na análise dos fatos e das circunstâncias da transação e das evidências da conduta efetiva das partes, com vistas a identificar as relações comerciais e financeiras entre as partes relacionadas e as características economicamente relevantes associadas a essas relações, considerados, ainda: I – os termos contratuais da transação, que derivam tanto dos documentos e dos contratos formalizados como das evidências da conduta efetiva das partes; II – as funções desempenhadas pelas partes da transação, considerados os ativos utilizados e os riscos economicamente significativos assumidos; III – as características específicas dos bens, direitos ou

(ii) identificar transações comparáveis (art. 5º, Lei nº 14.596/2023)<sup>156</sup>; (iii) realizar análise de comparabilidade (art. 9º, Lei nº 14.596/2023)<sup>157</sup>. Para a análise de comparabilidade, o contribuinte precisa, dentre outras atividades, de (iv) selecionar o **método mais apropriado** e o indicador financeiro (art. 9º, IV, Lei nº 14.596/2023). Com exceção de algumas situações específicas, a exemplo das operações com *commodities*, a legislação revogada (Lei nº 9.430/1996) outorgava ao contribuinte a possibilidade de livre escolha dentre os métodos admitidos pela legislação. A lei vigente a partir de 2024, contudo, determina que cabe ao contribuinte identificar e aplicar necessariamente o método mais apropriado, assim entendido “aquele que

---

serviços objeto da transação controlada; IV – as circunstâncias econômicas das partes e do mercado em que operam; e V – as estratégias de negócios e outras características consideradas economicamente relevantes. § 1º No delineamento da transação controlada, serão consideradas as opções realisticamente disponíveis para cada uma das partes da transação controlada, de modo a avaliar a existência de outras opções que poderiam ter gerado condições mais vantajosas para qualquer uma das partes e que teriam sido adotadas caso a transação tivesse sido realizada entre partes não relacionadas, inclusive a não realização da transação. § 2º Na hipótese em que as características economicamente relevantes da transação controlada identificadas nos contratos formalizados e nos documentos apresentados, inclusive na documentação de que trata o art. 34 desta Lei, divergirem daquelas verificadas a partir da análise dos fatos, das circunstâncias e das evidências da conduta efetiva das partes, a transação controlada será delineada, para fins do disposto nesta Lei, com fundamento nos fatos, nas circunstâncias e nas evidências da conduta efetiva das partes. § 3º Os riscos economicamente significativos a que se refere o inciso II do caput deste artigo consistem nos riscos que influenciam significativamente os resultados econômicos da transação. § 4º Os riscos economicamente significativos serão considerados assumidos pela parte da transação controlada que exerça as funções relativas ao seu controle e que possua a capacidade financeira para assumi-los” (Brasil, 2023c).

<sup>156</sup> “Art. 5º A transação entre partes não relacionadas será considerada comparável à transação controlada quando: I – não houver diferenças que possam afetar materialmente os indicadores financeiros examinados pelo método mais apropriado de que trata o art. 11 desta Lei; ou II – puderem ser efetuados ajustes para eliminar os efeitos materiais das diferenças, caso existentes. § 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, será considerada a existência de diferenças entre as características economicamente relevantes das transações, inclusive em seus termos e suas condições e em suas circunstâncias economicamente relevantes. § 2º Os indicadores financeiros examinados sob o método mais apropriado de que trata o art. 11 desta Lei incluem preços, margens de lucro, índices, divisão de lucros entre as partes ou outros dados considerados relevantes” (Brasil, 2023c).

<sup>157</sup> “Art. 9º A análise de comparabilidade será realizada com o objetivo de comparar os termos e as condições da transação controlada, delineada de acordo com o disposto no art. 7º desta Lei, com os termos e as condições que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis, e considerará, ainda: I – as características economicamente relevantes da transação controlada e das transações entre partes não relacionadas; II – a data em que a transação controlada e as transações entre partes não relacionadas foram realizadas, de forma a assegurar que as circunstâncias econômicas das transações que se pretende comparar sejam comparáveis; III – a disponibilidade de informações de transações entre partes não relacionadas, que permita a comparação de suas características economicamente relevantes, com vistas a identificar as transações comparáveis mais confiáveis realizadas entre partes não relacionadas; IV – a seleção do método mais apropriado e do indicador financeiro a ser examinado; V – a existência de incertezas na precificação ou na avaliação existentes no momento da realização da transação controlada e se tais incertezas foram endereçadas assim como partes não relacionadas teriam efetuado em circunstâncias comparáveis, considerada inclusive a adoção de mecanismos apropriados, de forma a assegurar o cumprimento do princípio previsto no art. 2º desta Lei; e VI – a existência e a relevância dos efeitos de sinergia de grupo, nos termos do art. 10 desta Lei” (Brasil, 2023c).

forneça a determinação mais confiável dos termos e das condições que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em uma transação comparável” (Brasil, 2023c) (art. 11, §1º, Lei nº 14.596/2023).

Para viabilizar a fiscalização de sua aplicação, a Lei nº 14.596/2023 prevê, ainda, em seu art. 34<sup>158</sup>, a obrigatoriedade de o contribuinte que realizar operações com partes relacionadas elaborar e apresentar **(i)** a documentação necessária para demonstrar que a base de cálculo dos tributos relativos às transações controladas está em conformidade com o princípio *Arms Length*<sup>159</sup> (art. 34, *caput*, Lei nº 14.596/2023), contendo, inclusive, informações sobre **(ii)** transações controladas (art. 34, I, Lei nº 14.596/2023); **(iii)** partes relacionadas (art. 34, II, Lei nº 14.596/2023); **(iv)** estrutura e atividades do grupo multinacional do qual o contribuinte seja parte (art. 34, III, Lei nº 14.596/2023); **(v)** alocação global da receita e dos ativos e imposto de renda pago pelo grupo multinacional do qual o contribuinte seja parte (art. 34, IV, Lei nº 14.596/2023); **(vi)** indicadores da atividade econômica global do grupo multinacional do qual o contribuinte seja parte (art. 34, IV, Lei nº 14.596/2023) e **(vii)** informações necessárias ao delineamento da transação controlada e à análise de comparabilidade (art. 34, §1º, Lei nº 14.596/2023).

A regulamentação do artigo acima citado consta dos arts. 55 a 65 da Instrução Normativa nº 2.161/2023, que trata da obrigação de apresentação **(i)** da **Declaração**

---

<sup>158</sup> “Art. 34. O contribuinte apresentará a documentação e fornecerá as informações para demonstrar que a base de cálculo dos tributos a que se refere o parágrafo único do art. 1º relativas às suas transações controladas está em conformidade com o princípio previsto no art. 2º desta Lei, incluídas aquelas necessárias ao delineamento da transação e à análise de comparabilidade e aquelas relativas: I – às transações controladas; II – às partes relacionadas envolvidas nas transações controladas; III – à estrutura e às atividades do grupo multinacional a que pertence o contribuinte e as demais entidades integrantes; e IV – à alocação global das receitas e dos ativos e ao imposto sobre a renda pago pelo grupo a que pertence o contribuinte, juntamente com os indicadores relacionados à sua atividade econômica global. § 1º Na hipótese de o sujeito passivo deixar de fornecer as informações necessárias ao delineamento preciso da transação controlada ou à realização da análise de comparabilidade, caberá a adoção das seguintes medidas pela autoridade fiscal: I – alocar à entidade brasileira as funções, os ativos e os riscos atribuídos a outra parte da transação controlada que não possuam evidências confiáveis de terem sido efetivamente por ela desempenhadas, utilizados ou assumidos; e II – adotar estimativas e premissas razoáveis para realizar o delineamento da transação e a análise de comparabilidade. § 2º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil disciplinará a forma pela qual serão prestadas as informações sobre a entrega ou a disponibilização dos documentos de que trata o caput deste artigo, sem prejuízo de comprovações adicionais a serem requeridas pela autoridade fiscal, inclusive quanto à apresentação da documentação prevista nesta Lei relativa ao primeiro ano-calendário de sua aplicação, de modo a conceder prazo adicional para o atendimento das obrigações acessórias decorrentes da alteração da legislação” (Brasil, 2023c).

<sup>159</sup> “Art. 2º Para fins de determinação da base de cálculo dos tributos de que trata o parágrafo único do art. 1º desta Lei, os termos e as condições de uma transação controlada serão estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis” (Brasil, 2023c).

**País-a-País** (art. 55, I, IN nº 2.161/2023); **(ii) do Arquivo Global** (art. 55, II, IN nº 2.161/2023) e **(iii) do Arquivo Local** (art. 55, III, IN nº 2.161/2023). A instrução normativa detalha as informações que devem constar de cada uma das declarações acima indicadas.

Diante da complexidade da matéria, a lei prevê que, caso a autoridade administrativa discorde do procedimento adotado pelo contribuinte para a aplicação das normas de preço de transferência e determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ela poderá autorizar o contribuinte a retificar suas declarações e escriturações fiscais em relação aos ajustes de preços de transferência, sem a aplicação de penalidades (art. 36, Lei nº 14.596/2023)<sup>160</sup>. São requisitos para essa autorização que o contribuinte **(i)** não tenha contrariado ato normativo ou interpretativo da administração tributária; **(ii)** tenha sido cooperativo durante o procedimento fiscal; **(iii)** tenha empreendido esforço razoável para cumprir a lei e **(iv)** tenha adotado critérios coerentes e razoavelmente justificáveis para a determinação da base de cálculo.

A Lei nº 14.596/2023 prevê, ainda, a possibilidade de o contribuinte apresentar **consulta específica** em matéria de preços de transferência (art. 38, Lei nº 14.596/2023), com o objetivo de obter resposta que contemple **(i)** a seleção e aplicação do método mais apropriado e dos indicadores financeiros; **(ii)** a relação de transações comparáveis e os ajustes de compatibilidade apropriados; **(iii)** a determinação dos fatores de comparabilidade considerados significativos para as circunstâncias do caso; **(iv)** a determinação das premissas críticas quanto às

---

<sup>160</sup> “Art. 36. Caso a autoridade fiscal discorde, durante o procedimento fiscal, da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL efetuada pela pessoa jurídica na forma prevista nesta Lei, o sujeito passivo poderá ser autorizado a retificar a declaração ou a escrituração fiscal exclusivamente em relação aos ajustes de preços de transferência para a sua regularização, respeitadas as seguintes premissas: I – não ter agido contrariamente a ato normativo ou interpretativo vinculante da administração tributária; II – ter sido cooperativo perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, inclusive durante o procedimento fiscal; III – ter empreendido esforços razoáveis para cumprir o disposto nesta Lei; e IV – ter adotado critérios coerentes e razoavelmente justificáveis para a determinação da base de cálculo. § 1º Na hipótese prevista no caput deste artigo, nenhuma penalidade que se relacione diretamente com as informações retificadas será aplicada, desde que haja a retificação da escrituração para a apuração do IRPJ e da CSLL e das demais declarações ou escriturações dela decorrentes, inclusive para a constituição de crédito tributário, com a sua extinção mediante o pagamento dos tributos correspondentes, com os acréscimos moratórios de que trata o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. § 2º A retificação aceita pela autoridade fiscal implicará a homologação do lançamento em relação à matéria que tiver sido regularizada pelo sujeito passivo, tornadas sem efeito as retificações de declarações e escriturações posteriores por parte do sujeito passivo sem autorização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. § 3º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto às condições, aos requisitos e aos parâmetros a serem observados em sua aplicação” (Brasil, 2023c).

transações futuras. A consulta tem validade de quatro anos, passível de prorrogação por dois anos. Para a realização dessa consulta, a lei estabelece **taxa no valor de R\$80.000,00 (oitenta mil reais)** e uma taxa adicional de R\$20.000,00 (vinte mil reais) em caso de pedido de extensão do período de validade da resposta.

As exigências de interpretação, levantamento de dados e elaboração de documentos de suporte impostas ao contribuinte que realiza transações com partes relacionadas são **complexas, custosas e controversas**. A própria Lei nº 14.596/2023 reconhece esse fato, ao prever a possibilidade de dispensa de penalidades se a autoridade administrativa discordar do procedimento adotado pelo contribuinte, bem como ao instituir processo de consulta específico e fixar o valor da taxa para a sua utilização em R\$80.000,00 (oitenta mil reais) para uma resposta com validade de quatro anos.

Tratando-se de obrigações tributárias instrumentais que ensejam custos relevantes para os sujeitos passivos aos quais são impostas, as selecionamos para avaliação de constitucionalidade e legalidade, aplicando-se os parâmetros desenvolvidos no decorrer desta tese.

### 13.1 Pressupostos fáticos para as obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência

Conforme apontado no capítulo 10 desta tese, são **pressupostos fáticos** para o exercício da competência para a instituição de obrigações tributárias instrumentais: **(i)** que a conduta eleita pela norma como fato gerador da obrigação instrumental seja **relevante para a arrecadação ou fiscalização tributárias**, sendo apta a ensejar uma prestação (positiva ou negativa) com potencial para contribuir para essas atividades e **(ii)** que o sujeito passivo tenha **capacidade de colaboração**, a saber, condições de adimplir a obrigação sem sacrifícios excessivos à sua liberdade ou patrimônio.

A obrigação de apurar e declarar o IRPJ e a CSLL com aplicação das normas de preço de transferência é **relevante** para a arrecadação e fiscalização tributária, na medida em que contribui para que seja alocado e tributado no Brasil percentual adequado do lucro auferido por empresas integrantes de grupos econômicos multinacionais. A obrigação de elaborar e apresentar às autoridades fiscais documentos que demonstrem e comprovem o procedimento e as premissas adotadas para o cálculo dos ajustes de preços de transferência também tem importância para a

fiscalização e arrecadação tributárias, por viabilizar a conferência, por parte das autoridades fiscais, da correção dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Porém, a opção legislativa por exigir do contribuinte a identificação, aplicação e comprovação da escolha do **método mais adequado**, dentre cinco opções relacionadas na lei, **não atende** ao princípio da **capacidade de colaboração**. Ao se exigir a aplicação não apenas de um dentre os métodos previstos em lei, mas daquele mais adequado, impõe-se ao contribuinte o dever de avaliar todos os métodos disponíveis, o que tem potencial para **quintuplicar os custos de conformidade**, submetendo o particular a ônus e sacrifícios excessivos.

A mencionada opção também amplia o rol de informações a serem apresentadas nas declarações do contribuinte, pois para a adequada fiscalização da lei se faz cabível a apresentação de dados pertinentes à aplicação de todos os cinco métodos previstos em lei. Dentre essas informações exigidas do contribuinte, constam questões estratégicas da empresa ou do grupo econômico, que podem demandar maiores cuidados em relação ao acesso e sigilo, o que aumenta o custo de controle pelo contribuinte, uma vez que há a possibilidade de que trabalhadores de setores responsáveis pelas demandas fiscais e jurídicas da empresa não possam ter acesso a parte dos dados a serem disponibilizados às autoridades fiscais. É o caso, por exemplo, das informações sobre **(i)** análise funcional de riscos; **(ii)** cadeia de fornecimento; **(iii)** estratégias de negócio, do grupo econômico e da entidade brasileira; **(iv)** estratégia do grupo econômico quanto ao desenvolvimento, propriedade e exploração de intangíveis e **(v)** política de financiamento do grupo econômico. Caso se mantivesse o modelo de facultar ao contribuinte a opção de um dentre os métodos disponíveis, as declarações a serem apresentadas poderiam ter como objeto apenas as informações pertinentes ao método aplicado no caso, reduzindo o volume de informações a serem expostas e controladas.

### 13.2 Análise de legalidade das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência

Sob o prisma da legalidade, as obrigações instrumentais pertinentes à legislação de preços de transferência **encontram respaldo na legislação federal**, mais especificamente na Lei nº 14.596/2023, especialmente em seu art. 34, acima citado e transcrito.

A lei se vale no caso de conceitos abertos, tipológicos (na nomenclatura utilizada por Misabel de Abreu Machado Derzi, 2007), que foram densificados pelo regulamento, mais especificamente pelos artigos 55 a 64 da Instrução Normativa nº 2.161/2023. A instrução normativa exerceu a discricionariedade procedimental, com a densificação de conceitos abertos utilizados na lei e a padronização da declaração a ser apresentada.

### 13.3 Análise de eficiência das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência

Sob o ponto de vista da **eficiência**, é preciso avaliar se a imposição das obrigações de **(i)** identificar, aplicar e comprovar a adoção dos procedimentos de preço de transferência, com a utilização do método mais adequado ao caso e **(ii)** elaborar e apresentar as declarações “Declaração País-a-País”, “Arquivo Global” e “Arquivo Local” têm potencial para ensejar mais benefícios para a coletividade do que os custos que serão impostos pelas obrigações.

Diante do alto nível de complexidade das obrigações impostas aos contribuintes, as quais têm o seu custo quintuplicado pelo dever de identificação do método mais adequado, há probabilidade relevante de violação à eficiência.

A avaliação da eficiência, no caso, contudo, recomenda a realização de **estudos técnicos**, especialmente a AIR, nos termos previstos no Decreto nº 10.411/2020, o qual já estava vigente quando da publicação da Instrução Normativa nº 2.161/2023. Não obstante, não identificamos AIR prévia à elaboração da referida norma.

### 13.4 Análise de praticabilidade das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência

As obrigações instrumentais previstas na legislação brasileira de preços de transferência **não atendem ao princípio constitucional da praticabilidade**. A obrigação de identificar o método mais adequado dentre cinco opções disponíveis e de documentar o procedimento para essa escolha, com o levantamento e declaração de dados pertinentes não apenas ao método eleito, mas também àqueles não aplicados pelo contribuinte é medida complexa e de difícil exequibilidade, que **poderia ser substituída por alternativa mais simples e menos onerosa**. O regime anterior,

em que se admitia a escolha pelo contribuinte de um dentre os métodos disponíveis era mais compatível com o princípio da praticabilidade. Ainda que o método eleito não fosse o mais adequado, todos os métodos previstos na lei, se corretamente aplicados, são razoáveis e permitem alcançar resultado que se pode presumir ser no mínimo próximo do lucro real da entidade.

### 13.5 Análise de razoabilidade e proporcionalidade das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência

Para investigar a compatibilidade das obrigações previstas na Lei nº 14.596/2023 e na Instrução Normativa nº 2.161/2023 com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é preciso avaliar se as medidas **(i)** são aptas a atingir o fim pretendido; **(ii)** são coerentes com o sistema e com os fatos conhecidos; **(iii)** são a opção menos onerosa dentre aquelas disponíveis e com potencial de alcançar resultado similar, aí incluídas eventuais opções simplificadas com fundamento em técnicas de praticabilidade; bem como se **(iv)** os sacrifícios impostos aos sujeitos passivos são razoáveis.

A exigência de identificação, aplicação e comprovação pelo contribuinte dos procedimentos previstos na legislação para fins de aplicação dos preços de transferência, assim como o dever de documentar e declarar os dados e premissas utilizados na adoção desses procedimentos são medidas **adequadas** para os fins pretendidos, pois viabilizam a adequada alocação no Brasil dos resultados auferidos por empresas integrantes de grupos econômicos multinacionais.

Trata-se, ainda, de obrigações **coerentes** com o sistema e com os fatos conhecidos, não se vislumbrando em análise em abstrato violação a outros preceitos do ordenamento jurídico brasileiro.

As medidas, contudo, têm resultado negativo nos testes de necessidade e de razoabilidade em sentido estrito.

Em relação à **necessidade**, há **opções menos onerosas ao sujeito passivo** com potencial para atingir resultados similares aos obtidos com a norma em vigor a partir de janeiro de 2024. A autorização para que o contribuinte opte por um dentre os métodos previstos na legislação, em substituição à obrigação de identificar e aplicar necessariamente o método mais adequado, tem potencial para reduzir em até cinco vezes o custo de conformidade imposto aos particulares, além de mitigar também os

custos com a fiscalização, na medida em que se trata de alternativa que reduz complexidade. Ainda que a livre opção pelo método a ser aplicado não enseje sempre a adoção do melhor método para o caso, ela é uma alternativa simplificada que permite alcançar resultado suficientemente adequado.

As obrigações em análise também encontram resultado negativo no teste de **razoabilidade estrita**, dados os **custos excessivos** impostos aos contribuintes.

### 13.6 Análise das obrigações instrumentais relacionadas à legislação de preços de transferência à luz da igualdade

Por fim, para se proceder ao teste de conformidade das obrigações instrumentais em matéria de preços de transferência com a **igualdade** é preciso averiguar se **(i)** há sujeitos passivos recebendo tratamentos díspares e, **(ii)** em caso positivo, se há um critério de comparação e uma medida de diferenciação compatíveis com a CRFB/88 que justifiquem a diferença de tratamento.

As obrigações instrumentais pertinentes aos preços de transferência são exigidas de todos os contribuintes do IRPJ e da CSLL que realizem operações com partes relacionadas, conceituadas no art. 4º da Lei nº 14.596/2023<sup>161</sup>. A exigência ou

---

<sup>161</sup> Art. 4º Considera-se que as partes são relacionadas quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que diverjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis. § 1º São consideradas partes relacionadas, sem prejuízo de outras hipóteses que se enquadrem no disposto no caput deste artigo: I – o controlador e as suas controladas; II – a entidade e a sua unidade de negócios, quando esta for tratada como contribuinte separado para fins de apuração de tributação sobre a renda, incluídas a matriz e as suas filiais; III – as coligadas; IV – as entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou que seriam incluídas caso o controlador final do grupo multinacional de que façam parte preparasse tais demonstrações se o seu capital fosse negociado nos mercados de valores mobiliários de sua jurisdição de residência; V – as entidades, quando uma delas possuir o direito de receber, direta ou indiretamente, no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) dos lucros da outra ou de seus ativos em caso de liquidação; VI – as entidades que estiverem, direta ou indiretamente, sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular detiver 20% (vinte por cento) ou mais do capital social de cada uma; VII – as entidades em que os mesmos sócios ou acionistas, ou os seus cônjuges, companheiros, parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, detiverem no mínimo 20% (vinte por cento) do capital social de cada uma; e VIII – a entidade e a pessoa natural que for cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, até o terceiro grau, de conselheiro, de diretor ou de controlador daquela entidade. § 2º Para fins do disposto neste artigo, o termo entidade compreende qualquer pessoa, natural ou jurídica, e quaisquer arranjos contratuais ou legais desprovidos de personalidade jurídica. § 3º Para fins do disposto no § 1º deste artigo, fica caracterizada a relação de controle quando uma entidade: I – detiver, de forma direta ou indireta, isoladamente ou em conjunto com outras entidades, inclusive em função da existência de acordos de votos, direitos que lhe assegurem preponderância nas deliberações sociais ou o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores de outra entidade; II – participar, direta ou indiretamente, de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital social de outra entidade; ou III – detiver ou exercer o poder de administrar ou gerenciar, de forma direta ou indireta, as atividades de outra entidade. § 4º Para fins do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se

não de elaboração e envio das declarações “Arquivo Global” e “Arquivo Local” e o nível de detalhamento e complexidade das informações exigidas varia de acordo com o valor total das transações controladas realizadas pelo contribuinte no ano anterior àquele a que se referem as declarações. Os referidos critérios de comparação justificam a atribuição de tratamento díspar, pois é razoável considerar-se que o interesse da Administração Pública na fiscalização da aplicação das normas de preço de transferência é proporcional ao volume de transações controladas realizadas pelo contribuinte.

## 14 CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

O Brasil é um Estado Tributário em que vigora a economia de mercado e a atuação direta na economia é excepcional. O financiamento da atividade estatal se dá primordialmente pela via dos tributos, o que torna a adequada arrecadação tributária imprescindível para garantir ao Estado os recursos necessários para a sua existência e manutenção (pressuposto para a existência da própria propriedade privada) e para viabilizar os direitos e garantias individuais e sociais previstos na CRFB/88.

O poder de tributar, do qual deriva a competência tributária, pode ser subdividido em três diferentes vertentes: **(i) Direito Tributário Material:** poder de instituir e exigir o tributo; **(ii) Direito Tributário Instrumental:** poder de impor aos particulares obrigações instrumentais, tendentes a viabilizar a identificação e quantificação do tributo devido, a constituição do respectivo crédito tributário e a satisfação desse crédito, inclusive por meio do devido processo tributário administrativo; e **(iii) Direito Tributário Sancionador:** poder de impor sanções em caso de descumprimento de obrigações principais ou acessórias, instituídas com fundamento no Direito Tributário Material e no Direito Tributário Instrumental.

As obrigações instrumentais impostas aos particulares no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias têm um custo (custo de conformidade), que se soma ao custo dos próprios tributos e que tende a ser regressivo. Elas são necessárias para viabilizar o custeio do Estado Democrático de Direito e dos direitos

---

coligada a entidade que detenha influência significativa sobre outra entidade, conforme previsto nos §§ 1º, 4º e 5º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976” (Brasil, 2023c).

e garantias fundamentais (individuais e sociais), mas o poder para a sua instituição deve ser exercido dentro de limites delimitados e razoáveis.

É dever de todos colaborar com a fiscalização e arrecadação tributárias, na medida de sua capacidade.

A competência para a instituição de obrigações tributárias instrumentais foi outorgada aos entes federados brasileiros pelo art. 145, §1º, da CRFB/88, que lhes faculta identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei. O art. 113, §2º, do CTN conceitua a obrigação tributária acessória, que indica como sendo aquela que tem como objeto as prestações positivas ou negativas previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Embora nomeadas pelo legislador “obrigações tributárias acessórias”, adotamos no presente trabalho a nomenclatura “obrigações tributárias instrumentais”. Elas são genuínas obrigações, apesar das controvérsias doutrinárias acerca dessa classificação, com fundamento na pretensa restrição ao enquadramento de prestações não patrimoniais como obrigacionais.

A patrimonialidade não é um requisito essencial para a caracterização de uma relação como obrigacional sequer no Direito Privado, sendo essa questão controversa na doutrina privatista. A par disso, as obrigações instrumentais em Direito Tributário são passíveis de serem exprimidas em valor monetário, pois, embora não consistam em uma obrigação de dar dinheiro ou bem com valor econômico, elas têm como objeto um agir humano que enseja custo aos sujeitos passivos, os quais podem, se necessário, ser valorados economicamente, seja pela aferição do valor médio de labor similar no mercado, seja pelo levantamento dos custos incorridos pelo particular.

Em relação ao uso do termo “acessória” para nomear as obrigações voltadas ao interesse da arrecadação e fiscalização tributárias, optamos por sua substituição pela expressão “instrumental”, que reflete de forma menos dúbia a natureza dessa obrigação. Não obstante, o uso do termo acessória não é incorreto, embora deva ser adotado em uma acepção distinta daquela utilizada no Direito Civil. As obrigações acessórias em Direito Tributário não são acessórias à obrigação principal (porque não dependem de sua existência efetiva), mas são acessórias às atividades de fiscalização e arrecadação (porque somente são legítimas para viabilizar a fiscalização e arrecadação tributárias). Elas subsistem ainda que não se tenha tributo

devido, mas dependem para a sua legitimidade de uma potencialidade de tributo devido.

As obrigações tributárias acessórias ou instrumentais são um instrumento para a efetividade da arrecadação dos tributos e decorrem do Poder Tributário, na sua faceta de Poder Tributário Instrumental. Trata-se de competência outorgada aos entes federados pelo §1º do art. 145 da CRFB/88, o qual integra o título da Constituição dedicado à Tributação e ao Orçamento, mais especificamente no tópico dedicado aos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

Os poderes para a instituição do tributo e para a sua fiscalização e arrecadação, assim como para a imposição de sanções em caso de inadimplemento, são poderes que se complementam, constituindo, em conjunto, o Poder Tributário. Sendo decorrência de um mesmo poder, as atividades de instituição, fiscalização e arrecadação tributária, assim como a imposição de sanções, devem se sujeitar a um mesmo regime jurídico (o tributário), respeitadas as particularidades de cada sub-ramo do Direito Tributário.

São pressupostos fáticos para o exercício da competência para a instituição de obrigações tributárias instrumentais: **(i)** que a conduta eleita pela norma como fato gerador da obrigação instrumental seja relevante para a arrecadação ou fiscalização tributárias e **(ii)** que o sujeito passivo tenha condições de adimplir a obrigação sem sacrifícios excessivos.

A par da necessária presença dos pressupostos fáticos para que a obrigação instrumental se faça devida, a sua instituição deve observância ao princípio da legalidade nos termos do art. 5º, II, e art. 37 da CRFB/88, assim como aos princípios da eficiência, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade, sem prejuízo da aplicação de outros princípios e preceitos constitucionais que se façam relevantes em cada situação específica.

A despeito de não dever observância a uma legalidade estrita como aquela prevista para o Direito Tributário Material, o Direito Administrativo e o Direito Tributário Instrumental também não admitem decretos que inovem no ordenamento no que se refere à imposição de deveres ao administrado (cidadão) e tampouco delegações genéricas de poderes em favor do Executivo. O art. 145, §1º, da CRFB/88 é expresso ao indicar que a faculdade de fiscalização da Administração Tributária deve ser exercida com respeito aos direitos individuais e nos termos da lei, a reforçar a

sinalização constitucional pela necessidade de observância do princípio da legalidade também no que se refere às obrigações tributárias instrumentais.

No Brasil, somente é admitido em matéria tributária (inclusive instrumental) o regulamento executivo, editado com a finalidade de viabilizar a execução da lei. A delegação genérica pelo Legislativo em favor do Executivo não é admitida no Direito brasileiro, sendo incompatível não apenas com os princípios da separação dos poderes, do devido processo legal, da legalidade e da universalidade da lei, mas também com a letra expressa do art. 25 do ADCT. Os atos administrativos normativos em matéria de obrigações tributárias instrumentais não são livres para criar obrigações novas, ainda que exista lei que tenha pretendido lhes conceder autorização genérica para este fim.

No que se refere às obrigações tributárias instrumentais, as funções (e limites) do regulamento podem ser assim classificados, de acordo com a finalidade a ser atingida pelo ato: **(i)** atos destinados ao exercício de discricionariedade procedimental, restrita à definição de aspectos pertinentes ao procedimento a ser observado para o cumprimento de obrigações já instituídas por lei (a exemplo do detalhamento acerca do local e forma como devem ser apresentadas declarações, informações e documentos e dos modelos de formulários a serem utilizados para o cumprimento de obrigações instrumentais); **(ii)** atos para tornar pública a interpretação da Administração acerca de conceitos indeterminados, vagos ou ambíguos presentes na lei, sendo esta interpretação, divulgada em atos infralegais, vinculante para a Administração (em proteção à isonomia, bem como à confiança do administrado e à boa-fé objetiva), mas não para o contribuinte, que pode questionar em contencioso administrativo e/ou judicial a interpretação atribuída à lei pela Administração, com amparo inclusive no art. 5º, XXXV, da CRFB/88<sup>162</sup>, cabendo ao Poder Judiciário a interpretação final em caso de controvérsia entre a Administração e o contribuinte; **(iii)** atos voltados ao exercício de discricionariedade técnica, com a explicitação ou detalhamento de conceitos técnicos previstos na lei, os quais devem ser aferidos nos exatos termos dos parâmetros fixados na lei (apesar do nome, não se trata propriamente de discricionariedade, ou essa, se presente, é bastante limitada, pois o que cabe à Administração é aferir tecnicamente a realidade, de acordo com os

---

<sup>162</sup> “Art. 5º. (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (...)” (Brasil, 1988).

parâmetros e balizas já deliberados pelo legislador); e **(iv)** atos para facilitar a compreensão da lei pelo administrado, por meio **(iv.1)** da consolidação de legislação esparsa aplicável à matéria (a exemplo do que se tem com o Regulamento do Imposto sobre a Renda) e/ou **(iv.2)** do detalhamento de conceitos sintéticos utilizados na legislação.

Os atos administrativos normativos podem ser editados no exercício de discricionariedade procedimental, com a finalidade de definir o modo de operacionalização de obrigações instituídas em lei. A discricionariedade procedimental permite uma padronização de procedimentos que é recomendada pelo princípio da isonomia (pois garante um tratamento uniforme aos contribuintes), além de ser necessária para que seja viável a aplicação em larga escala da legislação, atendendo aos princípios da eficiência e da praticabilidade, especialmente nos casos em que a legislação se vale do uso de conceitos indeterminados e de tipos, na nomenclatura utilizada por Misabel de Abreu Machado Derzi (2007).

Não obstante, é importante que se destaque que, mesmo nos casos em que se admite o uso de conceitos indeterminados e de tipos, como ocorre com a discricionariedade procedimental no seio do Direito Tributário Instrumental, é importante que a lei estabeleça os contornos mínimos, dentro dos quais a discricionariedade poderá ser exercida.

Os regulamentos executivos também podem ser editados com fundamento em discricionariedade técnica, assim entendida como a atividade por meio da qual a Administração Pública, por meio de ato infralegal, afere e especifica questões técnicas necessárias para a aplicação de leis nas quais o legislador tenha se utilizado de termos dessa natureza. As informações a serem especificadas por atos infralegais devem ser aferidas de acordo com os parâmetros previamente fixados em lei. As escolhas políticas devem ser feitas pelo legislador, cabendo ao Executivo apenas a identificação e aferição dos dados técnicos.

Os dispositivos legais existentes na legislação brasileira que vêm sendo interpretados como uma delegação genérica de poderes ao Poder Executivo para dispor sobre obrigações tributárias instrumentais (a exemplo dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.779/1999, do art. 32, III e IV, da Lei nº 8.212/1991, do art. 123 do Decreto-Lei nº 5.844/193 e do art. 33 da Lei nº 8.212/1991) precisam receber uma interpretação conforme à CRFB/88, sob pena de sua inconstitucionalidade. Para serem

constitucionais, eles não podem ser lidos como uma autorização genérica em favor do Poder Executivo e das autoridades administrativas. O exercício da competência ali prevista deve ser restrito às matérias admissíveis em regulamentos executivos.

Para além da observância do princípio da legalidade, as obrigações tributárias instrumentais devem respeitar, ainda, os princípios da eficiência, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade, que se somam à legalidade, especialmente nas zonas discricionárias e nas hipóteses de conceitos jurídicos indeterminados.

O princípio da eficiência pode ser conceituado como um dever de otimização na aplicação dos recursos da sociedade, de forma a se obter os melhores resultados e a maior satisfação do interesse público com o menor dispêndio possível de recursos da coletividade, aqui incluídos os recursos públicos *strictu sensu* e os recursos particulares utilizados nas atividades impostas aos administrados para contribuir com a atuação da Administração Pública.

A arrecadação tributária é um interesse público secundário. Ela não é um fim em si mesma, mas um meio para se obter os recursos necessários para o financiamento de outros interesses públicos. A sua eficiência pode ser medida sopesando-se o total de recursos a serem empregados (pela coletividade, e não apenas pela Administração Pública) para o cumprimento da obrigação imposta aos particulares e o incremento na arrecadação que se espera obter com aquelas obrigações instituídas no interesse da fiscalização e arrecadação tributárias.

Os meios não podem ser mais custosos do que os fins que com eles se pretende alcançar. A par disso, se os custos da obrigação acessória não superam o ganho potencial a ser obtido, mas se aproximam dele, ainda assim é possível que ela seja uma medida ineficiente, caso seja aferido em estudos técnicos a existência de outras opções mais econômicas para se atingir resultado similar.

A Lei nº 13.874/2019, que institui a Declaração de Direitos da Liberdade Econômica, introduz no ordenamento positivo brasileiro a figura da AIR, a qual deve preceder as propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados editadas por órgão ou entidade da Administração Pública federal. O Decreto nº 10.411/2020, que regulamentou o art. 5º da Lei nº 13.874/2019, instituiu também a ARR. A AIR é expressamente aplicável aos atos que instituem ou modifiquem obrigações acessórias

em âmbito tributário, nos termos do art. 3º, §1º, do Decreto nº 10.411/2020.

A AIR e a ARR, caso adequadamente elaboradas, podem subsidiar **(i)** a tomada de decisão do agente público, que terá dados concretos para avaliar a solução mais eficiente a ser adotada; **(ii)** o controle de eficiência do ato administrativo normativo editado e **(iii)** o controle de proporcionalidade do ato, na medida em que será um documento apto a demonstrar os custos exigidos dos administrados para a observância das obrigações a eles impostas. O principal desafio é viabilizar o cumprimento do art. 5º da Lei nº 13.874/2019 e do Decreto nº 10.411/2020, os quais dependem de estrutura e pessoal qualificados para a elaboração dos estudos técnicos, assim como da conscientização das autoridades administrativas acerca da necessidade de observância das normas que determinam a elaboração dos referidos documentos.

Registre-se que na identificação e quantificação dos custos regulatórios, o que constitui uma etapa da AIR (art. 6º, VII, Decreto nº 10.411/2020), devem ser considerados não apenas os custos a serem incorridos pelos órgãos ou entidades públicos para monitorar e fiscalizar o cumprimento da nova obrigação, mas todos os custos, diretos e indiretos, que possam vir a ser incorridos pelos agentes econômicos, pelos usuários dos serviços prestados e por outros órgãos ou entidades públicos para estar em conformidade com as novas exigências e obrigações – a evidenciar que a eficiência a ser medida na AIR não é uma eficiência unilateral, focada apenas no dispêndio de recursos públicos em sentido estrito. A eficiência considerada na AIR é a eficiência que contempla na análise de custos e benefícios todos os sacrifícios impostos à coletividade, nela incluídos os agentes públicos e particulares.

O Decreto nº 10.411/2020 prevê que a inobservância de suas disposições não autoriza o descumprimento da norma editada e não acarreta a sua invalidade (art. 21), mas essa é uma previsão ilegal, por violar o disposto no art. 5º da Lei nº 13.874/2019 e o princípio constitucional da eficiência (art. 37, *caput*, CRFB/88). Sendo a AIR uma exigência legal e um instrumento para a concretização de um princípio constitucional, o decreto não poderia prever que atos normativos editados sem a sua observância seguem válidos e exigíveis.

A par disso, ainda que o artigo 21 do Decreto nº 10.411/2020 seja considerado válido e que atos editados sem a prévia elaboração de AIR sejam admitidos como válidos e exigíveis, o cidadão prejudicado pela ausência da AIR que pretender

questionar em juízo a eficiência da obrigação a ele imposta por ato infralegal poderá pleitear que o órgão ou entidade que se furtou à sua obrigação de realização prévia da AIR seja compelido a cumprir o art. 5º da Lei nº 13.874/2019 e elaborar a mencionada análise (ou, como o ato já terá sido editado, seja compelida a elaborar ARR que tenha como objeto o ato em análise).

A praticabilidade tributária, por sua vez, é um princípio implícito na CRFB/88, decorrente da legalidade, eficiência proporcionalidade, voltado a viabilizar a aplicação eficiente da lei, por meio da redução de complexidade nos casos em que a sua presença inviabilize ou torne excessivamente onerosa ou desarrazoada a observância da norma.

A praticabilidade é princípio a ser observado especialmente quando da produção legislativa, mas também tem lugar por ocasião da aplicação e interpretação da norma, de modo a tornar o ordenamento exequível para a Administração Pública e para os administrados.

Incluem-se dentre os beneficiários da praticabilidade não apenas a Administração Pública, mas também os administrados. Sendo objetivo da praticabilidade a viabilização da execução da norma, deve ela ser aplicada em favor de todos aos quais a observância do ordenamento é imposta. A norma deve ser exequível para todos, razão pela qual a praticabilidade deve ser aplicada em favor de todos.

Mais do que ser limitada por princípios protetores dos contribuintes, a praticabilidade deve também ser aplicada em favor dos administrados, de modo a reduzir complexidades e custos e maximizar a eficiência das obrigações tributárias a eles impostas. Uma norma inexecuível para o contribuinte é tão inconstitucional quanto uma norma inexecuível para a Administração Tributária e em ambos os casos se tem a violação não apenas da proporcionalidade e da eficiência, mas também da praticabilidade.

Especificamente na seara das obrigações tributárias instrumentais, a praticabilidade pode ser aplicada em favor do contribuinte reconhecendo-se, por exemplo, a ilegitimidade da criação de exigências excessivamente onerosas, impostas à totalidade dos contribuintes, com vistas a facilitar a identificação de possíveis situações excepcionais e que possam ser objeto de fiscalização pela Administração Tributária por meios menos onerosos. As abstrações generalizantes e a criação de

padrões razoáveis para fins de prestação de informações e cumprimento de obrigações instrumentais devem ser utilizadas também em favor da redução da onerosidade e da complexidade para os contribuintes.

Outra hipótese de possível aplicação da praticabilidade tributária em benefício do contribuinte é a autorização para cumprir obrigações acessórias com informações consolidadas, agrupadas ou sintetizadas na hipótese da realização em massa de operações que ensejem o dever de apresentação de obrigações instrumentais. Autorizações desta natureza são muitas vezes outorgadas por meio de regimes especiais concedidos a determinados contribuintes, mas elas não deveriam ser uma exceção, e, sim, a regra.

A privatização da gestão tributária é uma possível técnica a serviço da praticabilidade, mas o seu uso não pode ser feito de forma ilimitada. A delegação a particulares de atividades afetas à identificação e quantificação do tributo devido somente é cabível, à luz do princípio da praticabilidade, quando essa é uma medida que contribui para maior exequibilidade da lei e para a redução dos custos (coletivos) para a sua efetivação. Não pode a Administração Pública apenas transferir a complexidade ou a onerosidade de sua atividade para o particular, sem que essa delegação importe em um ganho de eficiência ou praticabilidade.

A par disso, enquanto instrumento a favor da praticabilidade, a privatização da gestão tributária sujeita-se, ainda, aos demais limites aplicáveis às medidas adotadas com fundamento na praticabilidade – a saber: **(i)** a observância do princípio da legalidade; **(ii)** a vedação ao uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados nas hipóteses sujeitas à legalidade estrita (Direito Tributário Material e Sancionador); **(iii)** o respeito às regras de competência e hierarquia e a exigência de limitações nas hipóteses em que se admite a delegação legislativa; **(iv)** a vedação ao uso de presunções absolutas e ficções jurídicas; **(v)** os princípios da igualdade e da capacidade contributiva; **(vi)** a possibilidade de que eventual responsável pelo recolhimento de tributo devido por outro contribuinte somente seja colocado nessa condição se tiver meios de se ressarcir perante o contribuinte; **(vii)** o princípio da proporcionalidade; **(viii)** a necessidade de que os padrões ou presunções estabelecidos estejam lastreados em inferências razoáveis e justificadas em termos probabilísticos, assim como a imposição de que o racional para fixação de tributos em valores fixos seja compatível com a capacidade contributiva no caso dos tributos não

vinculados a uma atuação estatal e com a atividade estatal nos casos de tributos vinculados – o que é uma decorrência do princípio da proporcionalidade; **(ix)** a imposição de que a adoção da praticabilidade em favor da Administração Tributária esteja justificada em uma situação de necessidade administrativa, o que é uma decorrência da aplicação do princípio da proporcionalidade, mais especificamente do seu subprincípio da necessidade; **(x)** a vedação ao uso de sanções políticas; **(xi)** o dever de motivação; **(xii)** a transparência na adoção de técnicas presuntivas; **(xiii)** a vedação à previsão de garantias e privilégios para créditos tributários por instrumento normativo que não seja lei complementar apta ao estabelecimento de normas gerais em Direito Tributário; **(xiv)** especificamente no que se refere às obrigações instrumentais em Direito Tributário, a necessidade de equilíbrio na implementação da gestão tributária, de modo a que a delegação de atividades aos particulares seja realizada sem excessividade; e **(xv)** o respeito ao princípio da eficiência.

A medida de praticabilidade a ser adotada deve ter como resultado a maximização dos benefícios almejados com o menor uso possível de recursos da sociedade (considerando-se a soma dos recursos públicos em sentido estrito e dos recursos particulares necessários para a implementação da medida). Caso o resultado da adoção da medida pretendida aumente os custos exigidos da coletividade sem um incremento de benefícios que a justifique, ela será ilegítima por violar o princípio da eficiência.

Diante de medida que implique violação à praticabilidade ou no caso da adoção de medida voltada à praticabilidade que afronte direitos e garantias fundamentais ou viole outras dentre as limitações acima listadas, é cabível não apenas o controle interno do ato pela Administração Tributária, mas também o controle judicial.

A imposição de obrigações tributárias instrumentais sujeita-se, ainda, aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

A proporcionalidade é uma das faces da razoabilidade, sendo ambos princípios implícitos da CRFB/88, decorrentes dos princípios do devido processo legal substantivo, da legalidade, do Estado de Direito e da igualdade, e que impõem a observância de uma racionalidade mínima na criação, aplicação e interpretação da norma, assim como de um juízo de adequação, necessidade e proporcionalidade na análise dos meios empregados para se atingir as finalidades previstas no ordenamento jurídico.

A observância da razoabilidade e da proporcionalidade propicia uma aplicação adequada e racional da legislação, contribuindo para a concretização do devido processo legal, assim como para o alcance dos objetivos buscados pela lei (com os meios adequados e proporcionais) e para a realização dos fins que justificam um Estado de Direito. A par disso, a razoabilidade e a proporcionalidade, ao viabilizarem a realização de juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade, são instrumentos também para a efetivação da isonomia no caso concreto, por viabilizarem o sopesamento dos custos e benefícios impostos àqueles sujeitos à norma ou ao ato em análise e afastarem a sua aplicação nos casos que se mostrarem demasiadamente onerosos para a parte por eles afetada.

A razoabilidade é o princípio implícito à CRFB/88 que impõe um juízo de adequação (proporcionalidade), racionalidade/logicidade e coerência da norma ou do ato avaliado. Na análise de coerência, deve ser avaliada a coerência interna da norma, a sua coerência sistêmica à luz do ordenamento jurídico e a coerência com os fatos conhecidos, incluídos aqueles comprovados no caso concreto e os fatos públicos e notórios.

A proporcionalidade é o aspecto da razoabilidade voltado especificamente à averiguação da adequação e necessidade dos meios utilizados pela norma ou pelo ato administrativo para se alcançar os fins por eles almejados, assim como da proporcionalidade estrita, mediante a ponderação entre os custos exigidos pelos meios utilizados e os benefícios decorrentes do alcance dos objetivos almejados.

O subprincípio da adequação relaciona-se à aptidão (potencialidade) das medidas adotadas para atingir os fins pretendidos pela norma ou ato sob análise.

O subprincípio da necessidade exige que se avalie se a medida adotada é de fato necessária para o atingimento do resultado pretendido e se não há outros meios menos gravosos que sejam igualmente aptos para se atingir o fim almejado. Conjugando-se o princípio da proporcionalidade e seu subprincípio da necessidade com o princípio da praticabilidade tributária, devemos considerar na análise de eventuais opções alternativas aquelas medidas que, embora não viabilizem resultado idêntico àquele da alternativa adotada pela norma, são suficientes para se alcançar o fim pretendido e se afiguram mais simples e menos onerosas por adotarem técnicas de praticabilidade (generalizações ou sintetizações).

O subprincípio da proporcionalidade estrita, por sua vez, impõe um juízo de

ponderação entre os diferentes interesses envolvidos e entre os custos demandados pelos meios eleitos pela norma ou ato e os benefícios proporcionados pelos fins que se pretende atingir. Deve-se buscar o equilíbrio entre os meios e os fins, não devendo os interesses privados ser submetidos a sacrifício exacerbado.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade têm como destinatários todos os Poderes da República (Legislativo, Executivo e Judiciário) e se aplicam às esferas de atuação do Poder Público que tenham potencial para impactar interesses particulares. A par de ser um limite para a atuação estatal, o princípio da proporcionalidade também orienta essa ação, para que alcance os resultados o mais razoáveis e proporcionais possível.

Em Direito Tributário Instrumental, devem ser entendidas como inconstitucionais, por violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, aquelas exigências que: **(i)** não guardem relação com a arrecadação ou fiscalização tributárias, carecendo de racionalidade e logicidade à luz dos fins autorizados para a exigência de obrigações instrumentais; **(ii)** sejam eivadas de incoerência interna, sistêmica ou fática, não sobrevivendo ao cotejo do que está prescrito na norma com os demais preceitos do ordenamento jurídico e com os fatos conhecidos; **(iii)** adotem meios inadequados para se atingir os fins nela pretendidos, os quais devem objetivar contribuir para a arrecadação ou fiscalização do tributo ou dos tributos a que se refere a obrigação instrumental; **(iv)** imponham obrigações desnecessárias para se atingir o objetivo de incremento na arrecadação ou facilitação da fiscalização tributária ou se utilizem de medidas que não são aquelas menos onerosas para os contribuintes; **(v)** prevejam obrigações instrumentais que importem em ônus desarrazoado para os sujeitos passivos, sujeitando-os a sacrifícios excessivos, especialmente ao cotejar esses sacrifícios com o incremento esperado na arrecadação tributária como decorrência da obrigação instrumental imposta.

Por fim, deve ser observado o princípio da igualdade, que está na essência de um Estado Democrático de Direito e é direito fundamental, reconhecido pelo *caput* do art. 5º da CRFB/88, além de ser reiterado em diversos outros dispositivos ao longo do texto constitucional.

A igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade, a qual deve ser identificada com base em critérios de comparação compatíveis com a Constituição e externalizados na

motivação do ato (normativo, executivo ou jurisdicional), sendo vedadas discriminações arbitrárias, injustificadas ou incompatíveis com o ordenamento jurídico.

O exercício legítimo do Poder Tributário Instrumental pode ser um importante instrumento na busca pela efetivação da igualdade na tributação. Não obstante, se deturpado, ele pode ser um instrumento de desigualdade injustificada, de arbítrio.

Eventuais tratamentos privilegiados ou agravados têm potencial para gerar prejuízo aos administrados e impactos em concorrência, devendo ser justificados com base em critérios de comparação e medidas de diferenciação compatíveis com a CRFB/88, os quais devem ser expostos, com transparência, na motivação do ato de sua concessão.

As exigências casuísticas realizadas muitas vezes no curso de fiscalizações, sem lastro em lei (e, em alguns casos, sem fundamento sequer em atos normativos subalternos), violam não apenas o princípio da legalidade, mas também o princípio da igualdade em sua acepção formal (igualdade perante a lei), que veda a distinção na aplicação da lei, com a submissão dos sujeitos passivos a imposições diferenciadas e sem padrão, de modo injustificado e sem respaldo normativo. Toda exigência de natureza instrumental direcionada ao particular deve ser lastreada em lei e motivada.

Outro exemplo de situação com potencial para infringência do princípio da igualdade são as hipóteses de regimes especiais deferidos em favor de determinados contribuintes, muitas vezes secretos (sob a alegação de aplicabilidade do sigilo fiscal), para a dispensa de obrigações tributárias instrumentais ou para autorização para o seu cumprimento de modo simplificado.

A concessão desses regimes diferenciados em favor apenas de alguns contribuintes e sem a disponibilização de acesso aos interessados dos fundamentos que motivaram o seu deferimento tem potencial para violar o princípio da igualdade.

Sem prejuízo da questão afeta à igualdade, tem-se, ainda, possível violação aos princípios da eficiência e da praticabilidade. Se há uma forma menos onerosa de se cumprir a obrigação instrumental e que seja igualmente eficaz para a arrecadação e fiscalização tributárias, ela deveria ser concedida em favor de todos os sujeitos passivos que se encontram na mesma situação, e não ser objeto de regime especial concedido apenas em favor de alguns sujeitos e muitas vezes vinculado à observância de exigências impostas pela Administração Pública.

No caso dos regimes especiais que têm como objeto condições diferenciadas para o cumprimento de obrigações tributárias instrumentais é preciso, para que se tenha observância do princípio constitucional da igualdade, que **(i)** a motivação para a sua concessão seja pública, resguardado o sigilo apenas em relação a eventuais informações relativas especificamente ao contribuinte beneficiado, a exemplo de dados sobre receita bruta, despesas e volume de empregos gerados; **(ii)** a motivação do ato seja fundamentada em critérios de comparação e medidas de diferenciação compatíveis com a CRFB/88; **(iii)** a concessão do regime especial não seja vinculada a requisitos impostos pela Administração Tributária, a exemplo da inexistência de ações judiciais contra a Fazenda Pública e **(iv)** idêntico tratamento seja disponibilizado a outros sujeitos passivos que demonstrem se encontrar em igual situação, considerando-se os critérios de comparação indicados na motivação da concessão do regime diferenciado.

O adequado exercício da competência para a instituição e exigência de obrigações tributárias instrumentais pressupõe o respeito à norma constitucional de competência (art. 145, §1º, CRFB/88) e aos princípios da legalidade, eficiência, praticabilidade, razoabilidade, proporcionalidade e igualdade, sendo necessárias as seguintes análises, sintetizadas em uma linha do tempo desde a fase prévia à produção legislativa até a ato de controle legitimidade da aplicação da norma:

**Figura 5** – Fase prévia à produção legislativa até a ato de controle legitimidade da aplicação da norma



Fonte: Elaborado pela autora, 2024.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALECRIM, Eliza Remédio. **A obrigação acessória no sistema normativo brasileiro**. Orientadora: Luiza Nagib. 2017. 168f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

ALESSI, Renato. **Instituciones de Derecho Administrativo**. Tradução: Buenaventura Pellisé Prats. Barcelona: Casa Editorial Bosch, 1970.

ALTAMIRANO, Alejandro C. **Derecho Tributario**: parte general. 1. ed. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012.

AMARAL, Diogo. **Curso de Direito Administrativo**. Coimbra: Almedina, 1992, v.1.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Notas de atualização por Misabel Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Notas de atualização por Misabel Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASSI, Franco. **Lezioni de Diritto Amministrativo**. Milano: Dott. A. Giuffré Editore, 1991.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). **Direito aduaneiro e direito tributário aduaneiro**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do direito, 2022.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Poder de Polícia Fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. São Paulo: Almedina, 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Manual de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

BARASSI, Lodovico. **La teoria generale delle obbligazioni**. 2. ed. Milano: Dott. A. Guiffre, 1948, v.1.

BASSI, Franco. **Lezioni di Diritto Amministrativo**. 3. ed. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1991.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma Contribuição ao Estudo da Incidência dos Custos de Conformidade às Leis e Disposições Tributárias: um Panorama Mundial e Pesquisa dos Custos das Companhias de Capital Aberto no Brasil**. 2001. 178f. Dissertação (Mestrado em Direito) – FEA/USAP, São Paulo, 2001.

BEVILAQUA, Clóvis. **Direito das obrigações**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977.

BITTAR, Carlos Alberto. **Direito das obrigações**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.

BORGES, Arnaldo. Obrigação Tributária Acessória. **Revista de Direito Tributário (RDT)**, São Paulo, ano 2, n. 4, p. 85-97, abr./jun. 1978.

BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

BORGES, Souto Maior. Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais. **Revista de Direito Tributário (RDT)**, n. 23-24, jan./jun.1983.

BORGES, Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007**. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 6.957, de 09 de setembro de 2009**. Altera o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 6 de maio de 1999, no tocante à aplicação, acompanhamento e avaliação do Fator Acidentário de Prevenção - FAP. Brasília: Presidência da República, [2009a]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6957.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%206.957%2C%20DE%209,Fator%20Acident%C3%A1rio%20de%20Preven%C3%A7%C3%A3o%20%2D%20FAP](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6957.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%206.957%2C%20DE%209,Fator%20Acident%C3%A1rio%20de%20Preven%C3%A7%C3%A3o%20%2D%20FAP)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.** Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília: Presidência da República, [2010a]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014.** Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/decreto/d8373.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8373.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020.** Regulamenta a análise de impacto regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/decreto/d10411.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2010.411%20DE%2030%20DE%20JUNHO%20DE%202020&text=Regulamenta%20a%20an%C3%A1lise%20de%20impacto,que%20lhe%20confere%20o%20art.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10411.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2010.411%20DE%2030%20DE%20JUNHO%20DE%202020&text=Regulamenta%20a%20an%C3%A1lise%20de%20impacto,que%20lhe%20confere%20o%20art.)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Nacional de Seguros Privados, regula as operações de seguros e resseguros e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [1966a]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0073.htm#:~:text=Del0073&text=DECRETO%20DLEI%20N%C2%BA%2073%20C%20DE%2021%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20s%C3%B4bre%20o%20Sistema%20Nacional,resseguos%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Art%201%C2%BA%20T%C3%B4das%20as%20opera%C3%A7%C3%B5es,disposi%C3%A7%C3%B5es%20do%20presente%20Decreto%20Dlei.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0073.htm#:~:text=Del0073&text=DECRETO%20DLEI%20N%C2%BA%2073%20C%20DE%2021%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20s%C3%B4bre%20o%20Sistema%20Nacional,resseguos%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Art%201%C2%BA%20T%C3%B4das%20as%20opera%C3%A7%C3%B5es,disposi%C3%A7%C3%B5es%20do%20presente%20Decreto%20Dlei.)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)>. Acesso em: 11 jan.2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.** Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5844.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.** Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-9295-27-maio-1946-417535-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de análise de impacto regulatório – AIR.** Brasília: Casa Civil, 2023a. Disponível em:

<[https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view)> Acesso em: 08 dez. 2023.

**BRASIL. EC nº 19, de 04 de junho de 1998.** Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

**BRASIL. Leiautes do eSocial, versão S-1.2.** Aprovada pela Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44, de 11 de agosto de 2023. Brasília: RFB/MPS/TEM, 2023b. Disponível em: <<https://www.gov.br/esocial/pt-br/documentacao-tecnica/leiautes-esocial-v-1.2#evtAdmissao>>. Acesso em: 09 jan. 2024.

**BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

**BRASIL. Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965.** Regula a ação popular. Brasília: Presidência da República, [1965a]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4717.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

**BRASIL. Lei nº 4.923, de 23 de dezembro de 1965.** Institui o Cadastro Permanente das Admissões e Dispensas de Empregados, Estabelece Medidas Contra o Desemprego e de Assistência aos Desempregados, e dá outras Providências. Brasília: Presidência da República, [1965b]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4923.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4923.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

**BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, [1966b]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

**BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em 10 jan. 2024.

**BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [1991a]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

**BRASIL. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [1991b]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8213cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8213cons.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.** Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, (...), e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [1999a]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9779.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9779.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília: Presidência da República, [1999b]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9784.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.** Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências. Presidência da República, [2003a]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.666.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.666.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 12.288, de 20 de julho de 2010.** Institui o Estatuto da Igualdade Racial; altera as Leis nos 7.716, de 5 de janeiro de 1989, 9.029, de 13 de abril de 1995, 7.347, de 24 de julho de 1985, e 10.778, de 24 de novembro de 2003. Brasília: Presidência da República, [2010b]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/l12288.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12288.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018.** Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019.** Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; (...) e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2019a]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023.** Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (...). Brasília: Presidência da República, [2023c]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/l14596.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14596.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024

BRASIL. **Lei nº 14.874, de 20 de setembro de 2019.** Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; (...) e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2019b]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Manual de Orientação do eSocial, versão S-1.1.** Aprovada pela Portaria Conjunta SEPRT/RFB nº 33, de 06 de outubro de 2022. Brasília: SEPRT/RFB, 2023d. Disponível em: <<https://www.gov.br/esocial/pt-br/documentacao-tecnica/manuais/mos-s-1-1.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. **Manual de Orientação do eSocial, versão S-1.2.** Aprovada pela Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44 de 11 de agosto de 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/esocial/pt-br/documentacao-tecnica/manuais/mos-s-1-2-consolidada-ate-a-no-s-1-2-02-2023.pdf>>. Acesso em: 09 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial (REsp) nº 1.116.792/PB. Processo Civil. (...) Operação interestadual de deslocamento de bens do ativo permanente ou de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma instituição financeira. Hígidez da obrigação acessória consistente na exigência de nota fiscal dos bens. Irrelevância inexistência, em tese, de obrigação principal (não incidência de ICMS). (...). Relator: Ministro Luiz Fux, 24 de novembro de 2010. **Revista Eletrônica da Jurisprudência:** Brasília, 2010c. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200900071647&dt\\_publicacao=14/12/2010](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900071647&dt_publicacao=14/12/2010)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1296-7/PE. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Lei estadual que outorga ao Poder Executivo a prerrogativa de dispor, novamente, sobre matéria tributária – (...). Relator: Ministro Celso de Mello, 14 de junho de 1995. **Revista Eletrônica da Jurisprudência:** Brasília, 1995. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4397/DF. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de verificação de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto. Contribuição destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (...). Relator: Ministro Dias Toffoli, 11 de novembro de 2021. **Revista Eletrônica da Jurisprudência:** Brasília, 2021a. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1389055301/inteiro-teor-1389055357>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 855-2/PR. (...) 2. Lei 10.248/93, do Estado do Paraná, que obriga os estabelecimentos que comercializem Gás Liquefeito de Petróleo – GLP a pesarem, à vista do consumidor, os botijões ou cilindros entregues ou recebidos para eventual verificação de diferença a menor entre o conteúdo e a quantidade líquida especificada no recipiente. (...). Relator: Ministro Gilmar Mendes, 06 de março de

2008. **Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:** Brasília, [2009b]. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=583759>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 343.446/SC. Constitucional. Tributário. Contribuição: Seguro de acidente de trabalho – SAT. (...). Relator: Ministro Carlos Velloso, 20 de março de 2003. **Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:** Brasília, 2003b. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261045>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 677.725/RS. O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88). Relator: Ministro Luiz Fux, 11 de novembro de 2021. **Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:** Brasília, 2021b. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4216984&numeroProcesso=677725&classeProcesso=RE&numeroTema=554>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 76.629/RS. ESTABILIDADE DE PREÇOS - Lei 4.862 o Decreto 57.618. Nega vigência a Lei o termo que sobrepõe ao texto dela exigência regulamentar não existente no texto, negando aumento de preços que o legislador, concedeu mediante prévia autorização do órgão controlador. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro, 29 de março de 1974. **Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:** Brasília, 1974. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur50242/false>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

BRITTO, Lucas Galvão de. **Tributar na era da técnica:** como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CÁRNIO, Thais Cíntia; MORANDO, Thais Helena; NAGIB, Luiza (org.). **As obrigações acessórias no Direito Tributário.** Amazon: São Paulo, 2019. Arquivo Kindle.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigação acessórias”. **Revista de Direito Público (RDP)**, ano 4, v. 17, p. 381-386, jul./set. 1971.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Lures, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** São Paulo: Atlas, 2012.

CGSN. **Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011**. Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833>>.

Acesso em: 10 jan. 2024.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do Poder Executivo**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O fato gerador. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Obrigações tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (COTEPE/ICMS). **Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI**. Aprovado pelo Ato nº 44/2018. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2020. Disponível em:

<<http://sped.rfb.gov.br/estatico/30/5EC21565F41BC9D392045D71E5706429186705/Guia%20Pr%C3%A1tico%20EFD%20-%20Vers%C3%A3o%203.0.6.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2023.

COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (COTEPE/ICMS). **Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI**. Aprovado pelo Ato nº 134/2023. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2023. Disponível em:

<<http://sped.rfb.gov.br/estatico/C8/7EB4F4E79062567E47D16A6FA18DAB850EA92B/Guia%20Pr%C3%A1tico%20EFD%20-%20Vers%C3%A3o%203.1.5.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2023.

COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO/ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (COTEPE/CONFAZ); RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Nota Técnica Ascif/Gab/RFB nº 7, de 29 de setembro de 2021**. Brasília: Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/air/2021/7-2021-nota-tecnica-ascif-air.pdf>> Acesso em: 19 dez. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **AIR**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em:

<<https://www.confaz.fazenda.gov.br/air>>. Acesso em 09 dez. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ); RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ajuste SINIEF nº 2, de 3 de abril de 2009**. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ\\_002\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ_002_09)>. Acesso em: 10 jan. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ); RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ajuste SINIEF nº 25, de 1º de outubro de 2021**. Altera o Ajuste SINIEF nº 02/09, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2021/ajuste-sinieff-25-21>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ); RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ajuste SINIEF nº 25, de 1º de julho de 2022**. Altera o Ajuste SINIEF nº 2/09, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2022/AJ025\\_22](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2022/AJ025_22)>. Acesso em: 19 dez. 2023.

COORDENAÇÃO-GERAL DE SEGURO CONTRA ACIDENTES DE TRABALHO (CGSCAT). **Nota Administrativa nº 01/2018/CGSAT/SRGPS/SPREV/MF**. Protocolo nº 16853000231201850 – SIC. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/wp-content/uploads/2023/09/nota-secretaria-previdencia.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

CORDEIRO, António Menezes. **Direito das obrigações**, Lisboa: Associação Acadêmica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1986, v.1.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

CRESTANI, William Roberto. **Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória**. São Paulo: Almedina, 2018. Arquivo Kindle.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Orientadora: Betina Treiger Grubenmacher. 2019. 687f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.

DELOITTE. **Pesquisa Tax do Amanhã**. 2020. Disponível em: <<https://pesquisas.lp.deloittecomunicacao.com.br/tax-do-amanha>>. Acesso em: 18 jul. 2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Editora-Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (org.). **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 336-359. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/o-principio-da-preservacao-das-empresas-e-o-direito-a-economia-de-imposto.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

ESPÍRITO SANTO, Leonardo Motta. **Direito Administrativo**. *In*: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **Curso Prático de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2004.

FARIA, Jorge Leite Areias Ribeiro de. **Direito das obrigações**. Porto: Almedina, 1990, v.1.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito das obrigações**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

FERRAZ, Luciano. **Direito Administrativo**. *In*: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **Curso Prático de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2011.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Obrigação Tributária Acessória**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Eficiência Administrativa na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, Rio de Janeiro, v. 220, p. 165-177, abr./jun. 2000. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/47532/45218>>. Acesso em: 08 dez. 2023.

FURLAN, Valéria. Obrigação tributária principal e acessória: “equivocidades fiscais úteis” para aumentar a carga tributária brasileira. *In*: CÁRNIO, Thais Cíntia; MORANDO, Thais Helena; NAGIB, Luiza (org.). **As obrigações acessórias no Direito Tributário**. Amazon: São Paulo, 2019. Arquivo Kindle.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Revista, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GORLA, Gino. **Il contratto**. Milano: Dott. Antonino Giuffrè, 1954.

HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. Tradução: Andrés Báez Moreno, María Luisa Gonzáles-Cuéllar Serrano, Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A retenção na fonte como obrigação instrumental**. Niterói: Impetus, 2008.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

LAPATZA, José Juan Ferrero. El principio de legalidad y la reserva de ley. **Revista de Direito Tributário (RDT)**, n. 50, p. 8-13, out./dez. 1989.

LAPATZA, José Juan Ferrero. **Curso de Derecho Financiero Español**. 18. ed. Madrid: Marcial Pons, 1996.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas**: aulas publicadas por Javier Torres Nafarrate. Tradução: Ana Cristina Arantes Nasser. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, v.2.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. Brasil: Malheiros, 2009.

MELLO, D. A. de; PETRY, D. R.; PALUDO, J. C.; & ORO, I. M. Adaptações necessárias para implantação do Bloco K do SPED fiscal nas organizações. **Revista Catarinense Da Ciência Contábil**, 17(50), p. 7-23, jan./abr. 2018. Disponível em <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477554908001>>. Acesso em: 17 dez. 2023.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de Direito Administrativo**: Introdução. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, v.1.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo, Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MENDES, Raquel Vieira. **Deveres instrumentais tributários**: limites e funções. Orientadora: Elizabeth Nazar Carazza. 2018. 161f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

MENDONÇA, Gabriel Prado Amarante. Legalidade “fraca” em obrigações acessórias de direito tributário? *In*: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MIELE, Giovanni. **Principi di Diritto Amministrativo**. Modena: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1960.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil, vol. 4: direito das obrigações**, 1ª parte: das modalidades das obrigações, da transmissão das obrigações. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, v.4.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MORANDO, Thais Helena; MARCON, Giancarla Coelho Naccarati. As obrigações acessórias diante das imunidades tributárias. *In*: CÁRNIO, Thais Cíntia; MORANDO, Thais Helena; NAGIB, Luiza (org.). **As obrigações acessórias no Direito Tributário**. Amazon: São Paulo, 2019. Arquivo Kindle.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho (coord.). **Curso Prático de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2004.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho (coord.). **Curso Prático de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2011.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, ano 3, n. 2, p. 9-30, 2002.

Disponível em:

<<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246/4913>>. Acesso em: 11 jan. 2024.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015.

NAGIB, Luiza; SILVA, Thiago Santos. Os custos de conformidade das obrigações acessórias no sistema tributário brasileiro. *In*: CÁRNIO, Thais Cíntia; MORANDO, Thais Helena; NAGIB, Luiza (org.). **As obrigações acessórias no Direito Tributário**. Amazon: São Paulo, 2019. Arquivo Kindle.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Obrigação tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. **Regulatory Impact Assessment: OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/7a9638cb-en/index.html?itemId=/content/publication/7a9638cb-en>>. Acesso em: 08 dez. 2023.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Governança e Análise de Impacto Regulatório. **Revista de Direito da Procuradoria Geral, Rio de Janeiro (Edição Especial)**: Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, Rio de Janeiro, p. 389-418, 2014.

PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípios de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. Arquivo Kindle.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, v.2.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTO, Antônio José Maristrello; GAROUPA, Nuno. Análise de Impacto Regulatório: Dimensões Econômicas de sua Aplicação. **EALR**, Brasília-DF, v. 10, n. 2, p.173-190, mai./ago. 2019.

PROCCHI, Federico. Contenuto dela obligatio: Dal diritto romano al nuovo Codice civili brasiliano. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 37, Belo Horizonte, p. 1-15, 2005.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Relatório Análise de Impacto Regulatório** – Tema: Incentivo à conformidade fiscal na dívida ativa da União. Brasília: Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <[https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/ministerio-da-economia-2019-2022/relatriofinal\\_air\\_pgfn\\_04-21\\_semlogo.pdf/view](https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/ministerio-da-economia-2019-2022/relatriofinal_air_pgfn_04-21_semlogo.pdf/view)>. Acesso em: 09 dez. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Revista Fato Gerador**, Brasília, 11. ed., p. 1-58, jan./jun. 2016. Disponível em: <<https://pt.slideshare.net/joseadrianopinto/rfb-revista-fato-gerador-11a-edio>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 2055, de 06 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=122002>>. Acesso em: 10. jan. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 2.161, de 28 de setembro de 2023**. Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=133782#:~:text=1%C2%BA%20Esta%20Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20disp%C3%B5e,as%20transa%C3%A7%C3%B5es%20controladas%20com%20partes>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da obrigação tributária acessória**. Orientadora: Regina Helena Costa. 2009. 209f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, Rio de Janeiro-RJ, n. 109, p. 11-33, jul./set. 1972.

Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/36954/35723>>. Acesso em: 10 jan. 2024.

SAAB, Flavio; SILVA, Suylan de Almeida Midlej. Qual a qualidade da análise de impacto regulatório elaborada por agências reguladoras do Brasil? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.56(4), p. 529-549, jul./ago. 2022.

SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: Uma abordagem exploratória. **IPEA**, Brasília, jan. 2010. Disponível em: <[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2669/1/TD\\_1463.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2669/1/TD_1463.pdf)>. Acesso em: 08 dez. 2023.

SANDFORD. **The administrative and compliance costs of taxation: lessons from the United Kingdom**, 1985. Disponível em:

<<http://www5.austlii.edu.au/nz/journals/VUWLawRw/1985/17.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2024.

SANDULLI, Aldo M. **Manuale di Diritto Amministrativo**. 15. ed. Napoli: Grafitalia, 1989, v.1.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Um discurso sobre as ciências**. 5 ed. São Paulo: Cortez, 2008.

SCAFF, Fernando Facury ... [et al] (org.). **Supremos acertos: avanços doutrinários a partir da Jurisprudência do STF**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Tributação e regulação econômica: contribuições para um modelo de Análise de Impacto Regulatório das normas tributárias indutoras. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, Rio de Janeiro, v. 281, n. 2, p. 175-206, mai./ago. 2022.

SEPE, Onorato. **L'efficienza nell'azione amministrativa**. Milano: Dott. A. Guiffirè, 1975.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Obrigação tributária: Regra matriz, Hipótese de Incidência e os Limites da Confiança Outorgada aos Legisladores e Aplicadores da Lei** – Coleção Paulo Coimbra. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Reintegra: natureza jurídica e amplitude do direito de devolução de resíduos tributários**. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). **Direito aduaneiro e direito tributário aduaneiro**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do direito, 2022, p. 59-81.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A base de cálculo presumida para recolhimento antecipado do ICMS/ST e a suprema redenção**. In: SCAFF, Fernando Facury ... [et al] (org.). **Supremos acertos: avanços doutrinários a partir da Jurisprudência do STF**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022.

SILVA, Thiago Moreira da. **Obrigações acessórias: legalidade, racionalidade, desenvolvimento e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

SHAPIRO, Scott J. **Legality**. Cambridge: Belknap, 2011.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Obrigação Tributária Acessória. **Revista de Direito Tributário (RDT)**, ano 10, n. 36, p. 191-204, abr./jun. 1986.

SOUSA, Renan Martins de. A Análise de Impacto Regulatório (AIR) e o papel do Tribunal de Contas da União na avaliação da regulação social. **Revista do TCU**, p. 102-113, jan./abr. 2012.

TAKANO, Caio Augusto. **Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional)**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. **A supremacia do interesse público e o direito tributário**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012.

TIPKE, Klaus *et al.* **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. *In*: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário e a Constituição**: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 355-376.

TORRES, Ricardo Lobo. Obrigação Tributária. *In*: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, v.1.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Delegação Legislativa: A legislação por associações. **Revista de Direito Público (RDP)**, n. 92, out./dez. 1989.

WORLD BANK. **Doing Business**. Washington, DC: World Bank, 2020. DOI: 10.1596/978-1-4648-1440-2. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Disponível em: <<https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acesso em: 19 dez. 2023.

ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

## APÊNDICE A – Fundamento normativo dos registros do Bloco K do Sped

Registro	Conteúdo	Fundamento legal em âmbito federal	Fundamento infralegal	Obrigatório no modelo simplificado?
0000	Abertura do arquivo digital e identificação da entidade	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 454, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0001	Abertura do bloco 0	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 454, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0002	Classificação do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 454, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0005	Dados complementares da entidade	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 454, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0015	Dados do contribuinte substituto ou responsável pelo ICMS Destino	N/A*	N/A*	Sim
0100	Dados do contabilista	Arts. 12 e 25, b, Decreto-Lei nº 9.295/1946	Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0150	Tabela de cadastro do participante	Art. 47, Lei nº 4.502/1964	Arts. 454, 456, 457 e 461, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0175	Alteração da tabela de cadastro de participante	Art. 47, Lei nº 4.502/1964	Art. 454, 456, 457 e 461, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0190	Identificação das unidades de medida	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, III, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim

0200	Tabela de identificação do item (produtos e serviços)	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, II, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0205	Alteração do item	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, II, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0206	Código de produto conforme tabela ANP	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, II, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0210	Consumo específico padronizado	Não localizado	Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Excluído da EFD desde 01/01/2022**
0220	Fatores de conversão de unidades	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, III, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0221	Correlação entre códigos de itens comercializados	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, II, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0300	Cadastro de bens ou componentes do ativo imobilizado	Arts. 178 e 179, Lei nº 6.404/1976	Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0305	Informação sobre a utilização do bem	Não localizado	Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0400	Tabela de natureza da operação/prestação	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 454, 456, 457 e 461, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0450	Tabela de informação complementar do documento fiscal	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 454, 456, 457 e 461, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0460	Tabela de observações do lançamento fiscal	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 477, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato	Sim

			COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	
0500	Plano de contas contábil	Arts. 1.179 e 1.180 do CCB; arts. 177 e 178 da Lei nº 6.404/1976	Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0600	Centro de custos	Não localizado	Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
0990	Encerramento do Bloco 0	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K001	Abertura do Bloco K	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K010	Informação sobre o tipo de leiaute (simplificado/ completo)	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 454, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K100	Período de apuração do ICMS/IPI	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 477, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K200	Estoque escriturado	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VIII, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K210	Desmontagem de mercadorias - Item de origem	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VII, a, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K215	Desmontagem de mercadorias - Item de destino	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VII, a, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K220	Outras movimentações internas entre mercadorias	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VII, c, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim

K230	Itens produzidos	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, a, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K235	Itens consumidos	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, c, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K250	Industrialização efetuada por terceiros - Itens produzidos	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, b, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K255	Industrialização em terceiros - Insumos consumidos	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, c, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Não
K260	Reprocessamento / reparo de produto/ insumo	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VII, a, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Não
K265	Reprocessamento / reparo - Mercadorias consumidas e/ou retornadas	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VII, b, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Não
K270	Correção de apontamento dos Registros K210, K220, K230, K250 e K260	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K275	Correção de apontamento dos Registros K215, K220, K235, K255 e K265	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Não
K280	Correção de apontamento - Estoque escriturado	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K290	Produção conjunta - Ordem de produção	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, a, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato	Sim

			COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	
K291	Produção conjunta - Itens produzidos	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, a, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K292	Produção conjunta - Itens consumidos	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, c, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Não
K300	Produção conjunta - Industrialização efetuada por terceiros	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, b, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K301	Produção conjunta - Industrialização efetuada por terceiros - itens produzidos	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, b, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
K302	Produção conjunta - Industrialização efetuada por terceiros - Insumos consumidos	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, VI, c, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Não
K990	Encerramento do Bloco K	Art. 56, Lei nº 4.502/1964	Art. 462, Decreto nº 7.212/2010 Ajuste SINIEF nº 2/2009, cláusula quarta do Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações subsequentes	Sim
<p>* Exigência relacionada ao ICMS. Fundamento normativo deve ser buscado na legislação estadual de cada ente federado.  ** Excluído conforme Ato COTEPE/ICMS nº 62/2021.</p>				

**APÊNDICE B – Fundamento normativo dos registros relativos a informações pessoais e cadastrais do trabalhador no Evento S-2200 do eSocial**

Grupo/ Grupo pai	Registro	Conteúdo	Fundamento legal	Fundamento infralegal	Obrigatório?
Trabalhador/ evtadmissão	13	Informações pessoais do trabalhador	Art. 32, I e III, Lei nº 8.212/1991 Art. 41, parágrafo único, CLT Art. 1º, §1º, Lei nº 4.923/1965	Art. 225, I, III e §9º, I, Decreto nº 3.048/1999 Art. 164, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Trabalhador/ evtadmissão	14	CPF	Art. 32, I e III, Lei nº 8.212/1991 Art. 41, parágrafo único, CLT Art. 1º, §1º, Lei 4.923/1965	Art. 165, III, Decreto nº 10.854/2021 Art. 225, I e III, Decreto nº 3.048/99 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Trabalhador/ evtadmissão	15	Nome	Art. 32, I e III, Lei nº 8.212/1991 Art. 41, parágrafo único, CLT Art. 1º, §1º, Lei nº 4.923/1965	Art. 225, I, III e §9º, I, Decreto nº 3.048/1999 Art. 164, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Trabalhador/ evtadmissão	16	Sexo	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Trabalhador/ evtadmissão	17	Etnia e raça, conforme autotclassificação	art. 39, §8º, Lei nº 12.288/2010	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Trabalhador/ evtadmissão	18	Estado civil do trabalhador	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Trabalhador/ evtadmissão	19	Grau de instrução do trabalhador	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim

Trabalhador/ evtadmissão	20	Nome social para travesti ou transexual	Art. 32, I e III, Lei nº 8.212/1991 Art. 41, parágrafo único, CLT Art. 1º, §1º, Lei nº 4.923/1965	Art. 225, I, III e §9º, I Decreto nº 3.048/1999 Art. 164, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Nascimento/ trabalhador	21	Informações do nascimento do trabalhador	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Nascimento/ trabalhador	22	Data de nascimento	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Nascimento/ trabalhador	23	Código do país de nascimento	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Nascimento/ trabalhador	24	Código do país de nacionalidade	Não localizado	Art. 164, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim
Endereço/ trabalhador	25	Informações do endereço do trabalhador	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Brasil/ endereço	26	Endereço no Brasil	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no exterior
Brasil/ endereço	27	Tipo de logradouro	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no exterior
Brasil/ endereço	28	Descrição do logradouro	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no exterior

Brasil/ endereço	29	Número do logradouro	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no exterior
Brasil/ endereço	30	Complemento do logradouro	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no exterior
Brasil/ endereço	31	Nome do bairro/distrito	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no exterior
Brasil/ endereço	32	Código de Endereçamento Postal - CEP	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no exterior
Brasil/ endereço	33	Código do município, conforme tabela do IBGE	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no exterior
Brasil/ endereço	34	Unidade da Federação - UF	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no Brasil
Exterior/ endereço	35	Endereço no exterior	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no Brasil
Exterior/ endereço	36	País	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no Brasil
Exterior/ endereço	37	Descrição do logradouro	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no Brasil
Exterior/ endereço	38	Número do logradouro	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no Brasil
Exterior/ endereço	39	Complemento do logradouro	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no Brasil
Exterior/ endereço	40	Nome do bairro/distrito	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no Brasil
Exterior/ endereço	41	Nome da cidade	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no Brasil

Exterior/ endereço	42	Código de endereço postal	Art. 41, parágrafo único, CLT	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou com endereço no Brasil
Trablmig/ trabalhador	43	Informações do trabalhador imigrante	Não localizado	Art. 164, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou brasileiros
Trablmig/ trabalhador	44	Tempo de residência	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim para datas a partir de 19/07/2021, exceto para trabalhadores já desligados ou brasileiros
Trablmig/ trabalhador	45	Condição de ingresso	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados ou brasileiros
Infodeficiência / trabalhador	46	Pessoa com deficiência	Art. 93, §2º, Lei nº 8.213/1991	Art. 36, §5º, Decreto nº 3.248/1999 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Infodeficiência / trabalhador	47	Deficiência física	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Infodeficiência / trabalhador	48	Deficiência visual	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Infodeficiência / trabalhador	49	Deficiência auditiva	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas

Infodeficiência / trabalhador	50	Deficiência mental	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Infodeficiência / trabalhador	51	Deficiência intelectual	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Infodeficiência / trabalhador	52	Informar se é reabilitado ou readaptado	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Infodeficiência / trabalhador	53	Informar se deve ser contabilizado no preenchimento de cota	Art. 93, §2º, Lei nº 8.213/1991	Art. 36, §5º, Decreto nº 3.248/1999 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Infodeficiência / trabalhador	54	Observação	Não localizado	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Dependente/ trabalhador	55	Informações dos dependentes	Art. 15, IV, Lei nº 9.779/1999	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável
Dependente/ trabalhador	56	Tipo de dependente	Art. 15, IV, Lei nº 9.779/1999	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável e se for dependente para fins do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF)
Dependente/ trabalhador	57	Nome do dependente	Art. 15, IV, Lei nº 9.779/1999	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável
Dependente/ trabalhador	58	Data de nascimento	Art. 15, IV, Lei nº 9.779/1999	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável
Dependente/ trabalhador	59	CPF	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria	Sim, se aplicável e se for dependente para fins do Imposto sobre

				Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	a Renda Retido na Fonte (IRRF)
Dependente/ trabalhador	60	Sexo do dependente	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Apenas para segurados de Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)
Dependente/ trabalhador	61	Informar se é dependente para fins de dedução do rendimento tributário pelo IR	Art. 15, IV, Lei nº 9.779/1999	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável
Dependente/ trabalhador	62	Informar se é dependente para fins de recebimento do benefício de salário-família	Não localizado	Art. 225, §9º, V Decreto nº 3.048/1999 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável
Dependente/ trabalhador	63	Informar se o dependente tem incapacidade física ou mental para o trabalho	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável, exceto para trabalhadores vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Dependente/ trabalhador	64	Descrição da dependência	Não localizado	Art. 164, V, Decreto nº 10.854/2021 Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável e se for dependente para fins do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF)
Contato/ trabalhador	65	Informações de contato	Não localizado	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
Contato/ trabalhador	66	Número de telefone do trabalhador, com DDD	Não localizado	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas

Contato/ trabalhador	67	Endereço eletrônico	Não localizado	Portaria Conjunta RFB/MPS/MTE nº 44/2023	Sim, se aplicável, exceto para trabalhadores já desligados e para vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas
-------------------------	----	------------------------	----------------	---	--