

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO**

GRAZIELLE CRISTINE SILVA RODRIGUES

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS COMO VIOLAÇÃO
AO DIREITO CONSTITUCIONAL DE IMUNIDADE**

Juiz de Fora

2013

GRAZIELLE CRISTINE SILVA RODRIGUES

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS COMO VIOLAÇÃO
AO DIREITO CONSTITUCIONAL DE IMUNIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito para a obtenção
do grau de Bacharel em Direito na
Faculdade de Direito da Universidade
Federal de Juiz de Fora.

Orientador: Prof. Ms. Karol Araújo Durço

Juiz de Fora

2013

GRAZIELLE CRISTINE SILVA RODRIGUES

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS COMO VIOLAÇÃO AO DIREITO
CONSTITUCIONAL DE IMUNIDADE**

Monografia apresentada à faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

PARECER DA BANCA

Aprovado

Reprovado

Juiz de Fora, 19 de agosto de 2013.

Prof. Ms. Karol Araújo Durço (UFJF)

Prof. Laura Dutra (UFJF)

Prof. João Daniel Gonelli (UFJF)

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo examinar o tratamento dado às obrigações acessórias no direito tributário brasileiro e como estas devem ser tratadas frente às limitações ao poder de tributar previstos na Constituição. O trabalho apresenta a posição da doutrina e da jurisprudência nacional no que tange a exigência do cumprimento das obrigações acessórias por instituições imunes, quais as exigências previstas tanto na legislação constitucional, quanto na infraconstitucional e analisa quais são os limites para imposição das obrigações acessórias aos entes imunes e como estes tem sido extrapolados pela Administração Pública, visto que, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, o objetivo das obrigações acessórias é conceder a administração tributária meios para a efetiva exigibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. No entanto, a interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria não tem ocorrido à luz dos princípios constitucionais. Isto pode ser observado pelo numero desarrazoado de obrigações acessórias que têm sido impostas aqueles que praticam o fato gerador do imposto. Hoje, praticamente todo ato de pagamento de uma obrigação tributária principal, vem acompanhada de uma obrigação acessória. Essa proliferação de obrigações acessórias, instituídas nos mais diversos âmbitos da Administração, os quais nem sempre se comunicam reciprocamente, e o alto custo no cumprimento de tais exigências têm desestimulado a iniciativa privada a contribuir com a efetivação das funções estatais relativas à educação e à assistência social, violando assim a imunidade tributária.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Obrigação Acessória.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 OBRIGAÇÕES NOS RAMOS DO DIREITO CIVIL E NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	13
1.1 OBRIGAÇÕES NO DIREITO CIVIL.....	13
1.2 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA NO DIREITO CIVIL	14
1.3 EFEITOS JURÍDICOS DESSAS MODALIDADES DE OBRIGAÇÃO.....	15
1.4 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	15
1.5 PRINCIPAIS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.....	21
2 IMUNIDADES TRIBUTARIAS.....	25
2.1 IMUNIDADE TRIBUTARIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	25
2.2 IMUNIDADE TRIBUTARIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).....	29
2.3 OS ENTES IMUNES.....	33
3 EXTENSÃO CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTARIA.....	39
CONCLUSÃO.....	45
REFERENCIAS	47

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 destinou um capítulo específico para regular o Sistema Tributário Nacional. Nos artigos 150 a 152, de nossa Carta Magna, o legislador constituinte instituiu uma seção para limitar o poder de tributar.

E trouxe como uma hipótese desta limitação à imunidade tributária.

O artigo 150, VI, da Constituição Federal, trás quatro hipóteses de imunidades, a recíproca, a subjetiva incondicionada, a subjetiva condicionada e a objetiva.

Entretanto, para que algumas entidades, em especial as de assistencial social e educacional que serão o objetivo deste estudo, possam gozar de tal benesse é necessário o cumprimento de alguns requisitos. Segundo o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) estas entidades não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; devem aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e, por fim, devem manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

A regra que estabelece que havendo exclusão do crédito tributário, o sujeito passivo ainda assim deve cumprir as obrigações acessórias, está na prevista nos artigos 9º, §1º e 175, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), no capítulo V na seção I que trata de Isenção e Anistia.

A finalidade dessas obrigações acessórias é cercar a administração tributária de garantias para a efetiva exigibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Portanto, constitui fato gerador da obrigação acessória qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não constitua a obrigação principal. O descumprimento de obrigação acessória sujeita o infrator à multa variável.

Estudo realizado em 2011 pela Price Water house Coopers, em conjunto com o Banco Mundial, denominado “Doing Business”¹, demonstrou que o excesso de obrigações acessórias impostas pela legislação tributária brasileira tem sido um dos obstáculos ao desenvolvimento econômico do país.

Geralmente para cumprir tantas obrigações acessórias impostas pela legislação, o contribuinte tem que contratar profissionais especializados na área, como contadores e advogados tributaristas, adquirir materiais, softwares e etc, o que gera um custo adicional, refletindo assim no preço da mercadoria ou do serviço.

O peso excessivo que o cumprimento das obrigações acessórias, ou o seu descumprimento já que, no termos do art.113, §3º do CTN, a simples inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária, pode vim a desestimular tais atividades.

Assim, cabe-nos perguntar: A imunidade prevista no art. 150, VI da Constituição Federal de 1988, abrangeria também as obrigações acessórias?

O legislador constituinte quando concedeu imunidades tributárias as entidades de assistência social e educacional sem fins lucrativos e a livros jornais e periódicos visada desonerar tais serviços pela via tributária, com o fim de incentivar a iniciativa privada a adentrar nestas atividades, visto que o poder estatal constatou que a centralização destes serviços, que concretizam os direitos sociais dos cidadãos, nas mãos do Estado teriam se tornado inviável.

O ônus imposto ao contribuinte no cumprimento das obrigações acessórias tem se mostrado cada vez mais oneroso. Além de cumprir os requisitos impostos pelos art. 14 do Código Tributário Nacional, algumas destas entidades, dependendo do fato gerador que praticam, por

¹ REGO, Andressa Guimarães Torquato F. Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias. **Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas - DIREITO GV**, jun. 2011.
Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5hnf/reforma-tributaria-viavel-obrigacoes-acessorias-esped-problemas-e-solucoes-para-uma-efetiva-simplificacao-das-obrigacoes-tributariasacessorias-andressa-guimaraes-torquato-f-rego>. Acesso em 19 fev.2013.

exemplo se prestam algum serviço ou se fazem operações de circulação de mercadorias, devem ainda preencher declarações e emitir notas fiscais, o que aumenta o custo de tais serviços.

Assim, se estas entidades são dispensadas constitucionalmente de cumprir a obrigação principal, qual seja, o não pagamento de impostos, seria razoável que também o fossem das obrigações acessórias que oneram tais serviços.

Segundo Luiz Roberto Barroso² o neoconstitucionalismo traz a idéia de um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o ordenamento jurídico. Os valores, as finalidades públicas e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. Como se pode prever, a constitucionalização repercute sobre a atuação dos três Poderes, inclusive e notadamente nas suas relações com os particulares.”

Por esta razão, existe uma conexão inafastável entre a interpretação constitucional e a interpretação das leis, de vez que a jurisdição constitucional se realiza, em grande parte, pela verificação da compatibilidade entre a lei ordinária e as normas da Constituição”

E de acordo com Daniel Sarmento³:

O Direito brasileiro vem sofrendo mudanças profundas nos últimos tempos, relacionadas à emergência de um novo paradigma tanto na teoria jurídica quanto na prática dos tribunais, que tem sido designado como “neoconstitucionalismo”. Estas mudanças, que se desenvolvem sob a égide da Constituição de 88, envolvem vários fenômenos diferentes, mas reciprocamente implicados, que podem ser assim sintetizados: (a) reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização da sua importância no processo de aplicação do Direito; (b) rejeição ao formalismo e recurso mais freqüente a métodos ou “estilos” mais abertos de raciocínio jurídico: ponderação, tópica, teorias da argumentação etc.; (c) constitucionalização do Direito, com a irradiação das normas e valores constitucionais, sobretudo os relacionados aos direitos fundamentais, para todos os ramos do ordenamento; (d) reaproximação entre o Direito e

² BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7547>>. Acesso em: 28 fev. 2013.

³ SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, v. 3, n. 9, jan. 2009. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29044>>. Acesso em: 06 mar. 2013.

a Moral, com a penetração cada vez maior da Filosofia nos debates jurídicos; e (e) judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder da esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário.

Nos dizeres de Barroso⁴, a Constituição deve ser interpretada como um todo harmônico, onde nenhum dispositivo deve ser considerado isoladamente. Mesmo as regras que disciplinam situações específicas devem ser interpretadas de maneira que não se choquem com o plano geral da Carta. Além da unidade interna, a Constituição é responsável pela unidade externa do sistema.

O legislador constituinte quando conferiu a imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, CF/88, visou estimular a concretização de diversas normas jurídicas constitucionais, tais como o pacto federativo, inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias, a estimulação de criação e viabilidade de partidos políticos, sindicatos de trabalhadores, entidades de assistência social e educacional que prestem atividades estatais, a livre manifestação de pensamento, da atividade artística, intelectual, científica e da comunicação e o acesso à informação. Isto nos leva a crer que o legislador queria de fato que tais serviços não fossem onerados, de qualquer forma, pela via tributária. Assim sendo, cabe ao aplicador do direito interpretar o CTN e as demais normas que regem as obrigações acessórias à luz dos princípios constitucionais.

Entretanto, não tem sido este o posicionamento de nossos tribunais. Em recente julgado o Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº. 250.844 declarou que mesmo se tratando de entidade imune, esta deve cumprir as obrigações acessórias, ao argumento de que no Direito Tributário não se aplica a regra prevista no Código Civil de que o acessório segue o principal, porque há obrigações acessórias autônomas e há obrigação principal tributária.

Este estudo irá analisar o alcance e a interpretação de textos normativos e posições doutrinárias, sob o viés da hermenêutica jurídica constitucional.

⁴ BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 128

Este trabalho tem por objetivo demonstrar, que há intenção do legislador constituinte em desonerar, os serviços de natureza filantrópica (assistência social e educacional), com a finalidade de estimular a iniciativa privada a praticá-los, visto que o Estado se mostra ineficiente para garantir a concretização dos direitos sociais positivados na nossa Magna Carta.

Comprovaremos que o cumprimento das obrigações acessórias tem se tornado cada vez mais onerosa, e que o fim pretendido pelo legislador constituinte, em desonerar tais serviços, pela via tributária, não está sendo plenamente atingido. Já que a entidade imune, que nem sequer é contribuinte, tem que pagar para não pagar tributo. E que as multas por descumprimento das obrigações acessórias, nos termos do art. 113, §3º, CTN, são alta valor, o que se mostra injusto, visto que se não se tem que pagar o imposto, o simples descumprimento da obrigação acessória pode gerar um custo maior do que o pagamento do próprio tributo. E segundo estabelecesse o art. 113, §2º, CTN, o cumprimento das obrigações acessórias devem se dar no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária, o que, no mais das vezes, as exigências impostas pelo Fisco tem extrapolado este “interesse”.

A intenção deste trabalho não é isentar estas entidades de qualquer forma de fiscalização, visto que algumas delas estão sujeitas a condições para fazerem jus a tais imunidades. No entanto, não parece razoável que esta fiscalização se dê pela via mais onerosa para o contribuinte, sendo mais aconselhável que estes se submetessem, tão somente, a fiscalização disposta no art. 195, do CTN e que se verificasse apenas se cumprem os requisitos para gozarem destas imunidades.

1 OBRIGAÇÕES NOS RAMOS DO DIREITO CIVIL E NO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 OBRIGAÇÕES NO DIREITO CIVIL

De acordo com a professora Maria Helena Diniz⁵, o direito das obrigações é formado por um complexo de normas que norteiam as relações jurídicas de cunho patrimonial, que têm por objeto prestações de um sujeito em proveito de outro. Objetiva portanto, aqueles vínculos jurídicos em que cabe ao credor o poder de exigir uma prestação, e ao devedor corresponde um dever de prestar, imposto a outrem.

Este ramo do direito civil trata dos vínculos entre credor e devedor, excluindo as relações de uma pessoa para com uma coisa. O direito obrigacional vislumbra as relações jurídicas de natureza pessoal, visto que seu conteúdo é a prestação patrimonial, que se ela não for cumprida voluntariamente, o credor poderá buscar a tutela jurisdicional para obter do patrimônio do devedor a quantia necessária à composição do dano.

E segundo o professor Carlos Roberto Gonçalves⁶, este ramo do direito, emprega o vocábulo “direito das obrigações” em sentido mais restrito, compreendendo “apenas aqueles vínculos de cunho patrimonial, que se estabelecem de pessoa a pessoa, colocando-as, face da outra, como *credora* e *devedora*, de tal modo que uma esteja na situação de poder exigir a prestação, e a outra, na contingência de cumpri-la”.

Como bem leciona Luciano Amaro⁷

⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria das Obrigações**. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.3

⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Teoria Geral das Obrigações**. 8 ed. São Paulo: Saraiva. 2011. p.17

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Ed.Saraiva, 1999. p.244

Obrigação, porém, além de *dever jurídico* (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica), presta-se a designar *a própria relação jurídica*, expressando o vínculo que enlaça duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspectivos. Ressalta-se a idéia, presente na etimologia do vocábulo, de *ligação* ou *liame*, unindo pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer).

Destarte, é preciso esclarecer, conforme dispõe a professora Maria Helena Diniz⁸, que os direitos obrigacionais disciplinam relações jurídicas patrimoniais, que objetivam prestações de um sujeito em proveito de outro, isto quer dizer que incluem, tão somente, os *direitos pessoais*. Os direitos de crédito regem vínculos patrimoniais entre pessoas, atribuindo ao devedor o dever de dar, fazer ou não fazer algo no interesse do credor, que tem o direito de exigir tal prestação, quer seja positiva ou negativa.

1.2 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA NO DIREITO CIVIL

Regra geral, as obrigações são autônomas, possuem existência própria. Entretanto, existem algumas obrigações que dependem de outras.

De acordo com Maria Helena Diniz⁹ denomina-se obrigação principal aquela que existe por si só, abstrata e concretamente, sem depender de qualquer outra, ou seja, sem qualquer subordinação a outras relações jurídicas. Como a de entregar a coisa, no contrato de compra e venda.

As obrigações acessórias têm sua existência subordinada a outra relação jurídica, ou seja, dependem da obrigação principal. É o caso, por exemplo, da fiança, da cláusula penal, dos juros etc.

⁸ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria das Obrigações**. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.6

⁹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria das Obrigações**. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.197-198

O caráter acessório ou principal de uma obrigação pode derivar de lei ou da vontade das partes, podendo existir desde o instante de sua constituição ou aparecer supervenientemente, caso em que se apresentam dissociadas uma da outra.

1.3 EFEITOS JURÍDICOS DESSAS MODALIDADES DE OBRIGAÇÃO

As obrigações principal e acessória regem-se pelos mesmos princípios que norteiam as relações entre coisa principal e coisa acessória, daí estarem sujeitas ao preceito geral *accessorium sequitur naturam sui principalis*, ou seja, o acessório segue a condição jurídica do principal.

O princípio de que o acessório segue o destino da principal, foi acolhido pela nossa legislação. O art. 92 do Código Civil dispõe que “principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal”. O art. 184, segunda parte, estabelece que “a invalidade da obrigação principal implica a das obrigações acessórias, mas a destas não induz a da obrigação principal”. O art. 233 preceitua que a “obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios dela embora não mencionados, salvo se o contrário resultar do título ou das circunstâncias do caso”. No mesmo raciocínio, prescreve o art. 364, primeira parte, que “a novação extingue os acessórios e garantias da dívida, sempre que não houver estipulação em contrário”¹⁰.

1.4 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

¹⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Teoria Geral das Obrigações**. 8 ed. São Paulo: Saraiva. 2011 . p.211 e 212

Conforme dispõe Luciano Amaro¹¹ ao tratarmos da obrigação tributária, interessamos a aceção da obrigação como relação jurídica, definindo o vínculo que liga o devedor a uma prestação em favor do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, por ser uma prestação, dependendo do objeto pode assumir as formas de dar, fazer ou não fazer.

Conseqüentemente, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum.

Ela se singulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a um tributo.

O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embaraçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação demonstra sua natureza tributária.

A obrigação tributária é espécie do gênero obrigação jurídica, que surge unicamente por meio lei, peculiaridade que a difere de algumas obrigações no campo do direito civil. Ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso, a obrigação tributária diz-se ex lege.

Ocorrido o fato gerador ou fato imponible, há que se falar na obrigação tributária, já existe uma obrigação por parte do devedor de dar, fazer, ou não fazer, existindo para tanto um crédito legítimo para que se exerça a cobrança por parte do Estado.

Nos dizeres de Hugo de Brito Machado¹²:

A obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido. Basta que essa hipótese aconteça, tornando-se concreta, para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante a vontade das pessoas envolvidas.

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Ed.Saraiva, 1999. p.245

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29.ed. São Paulo: Ed.Malheiros, 2009

O Código Tributário Nacional conceitua as obrigações tributárias no artigo 113, diferenciando-as em principais e acessórias:

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.

No art. 115 é definido o fato gerador da obrigação acessória e no art. 122 o seu sujeito passivo. Os dispositivos possuem a seguinte redação:

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.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Nos dizeres do professor Luciano Amaro¹³

A relação jurídica mais importante no direito tributário, obviamente, é a que tem por objeto o *pagamento do tributo*. Esse vínculo obrigacional se instaura com a ocorrência do fato gerador do tributo (situação material, legalmente prevista, que configura o suporte fático da incidência tributária). O conceito estatuído pelo Código Tributário Nacional é, porém, mais amplo. O Código utiliza como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu *objeto* ser ou não de conteúdo pecuniário, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária).

Na obrigação principal, como explicitado acima, existe sempre um viés patrimonial, o sujeito entrega ao Estado uma quantia em dinheiro para adimplir o seu dever jurídico, e com o pagamento extingue-se o crédito, já nas obrigações acessórias não há o que se falar em natureza

¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Ed.Saraiva, 1999. p.248

patrimonial, o que existe aqui são os deveres administrativos, prestações positivas ou negativas de acordo com o interesse do ente arrecadador.

Não é outro o magistério de Luciano Amaro¹⁴:

[...] é que as obrigações ditas "acessórias" são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento.

É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de "acessórias"; embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam a possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinham com uma obrigação principal efetiva).

A denominação escolhida pelo legislador, obrigação acessória, já surgiu sobre severas críticas. Tanto o caráter obrigacional, quanto a acessoriedade, foram colocados em dúvida pela doutrina. José Wilson Ferreira Sobrinho¹⁵, bem destaca esta antiga polemica:

Falar em obrigação acessória nos dias que correm é quase temeridade científica. Com efeito, a quase totalidade da doutrina nacional de Direito Tributário sustenta sua inexistência com base na atecnia do Código Tributário Nacional ou com base na doutrina alienígena.

É comum nos compêndios e manuais que inundam as livrarias a afirmação de que a obrigação acessória não é uma obrigação em sentido técnico, posto lhe faltarem os requisitos da patrimonialidade e da transitoriedade. Nesse mar de discórdia doutrinaria segue tendo vigência o art. 113, §2, do CTN.

Grande parte da doutrina afirma que em matéria de Direito Tributário, a relação de acessoriedade não se aplica. Assim são os dizeres de Hugo de Brito Machado¹⁶:

O ser acessória, em Direito Privado, significa estar ligada a uma outra determinada obrigação. O caráter de acessoriedade manifesta-se entre uma determinada obrigação, dita principal, e uma outra, também determinada, dita acessória. No Direito Tributário não é assim, mas o caráter de acessoriedade não deixa de existir, embora sob outro aspecto.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Ed.Saraiva, 1999. p.248

¹⁵ SOBRINHO. José Ferreira Wilson. Obrigação Tributária Acessória. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n.36, p.191, abril-junho. 1986

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29.ed. São Paulo: Ed.Malheiros, 2009. p.124

Realmente, em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais.

A obrigação acessória, portanto, tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais. Justifica-se, assim, sejam qualificadas como acessórias, posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais.

Não é o outro o posicionamento de Luciano Amaro¹⁷:

A acessoriedade da obrigação dita ‘acessória’ não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido.

Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc.

Corroborando com esta idéia Mauricio Zockun¹⁸ aduz que:

O que releva na essência da obrigação acessória é o propósito – autônomo – de “levar ao conhecimento da Administração (curadora do interesse público) informações que lhe permitam apurar o surgimento (no passado e no presente) de fatos jurídicos tributários, a ocorrência de eventos que tenham o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, além da extinção da obrigação tributária.

Conforme podemos observar, as obrigações acessórias não estão sujeitas ao preceito geral *accessorium sequitur naturam sui principalis*. Ademias estas obrigações não têm natureza patrimonial, o que existe aqui são os deveres administrativos, instrumentais, prestações positivas ou negativas de acordo com o interesse do ente arrecadador.

Neste momento, importante se faz trazeremos a lição de Humberto Ávila¹⁹, que repensou a questão do interesse público, demonstrando a inexistência de fundamentação jurídica para o dogma da supremacia do interesse público sobre o privado. Nos dizeres do eminente autor:

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Ed.Saraiva, 1999. p.235

¹⁸ ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária**. 1.ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2005. p.134

[...] trata-se, em verdade, de um dogma até hoje descrito sem qualquer referibilidade à Constituição Federal vigente. A sua qualificação como axioma bem o evidencia. Esse nomeado princípio não encontra fundamento de validade na Constituição brasileira. Disso resulta uma importante consequência, e de grande interesse prático: a aplicação do Direito no Direito Administrativo brasileiro não pode ser feita sobre o influxo de um princípio de prevalência (como norma ou postulado) em favor do interesse público.

E ainda afirma com veemência:

[...] não há uma norma-princípio da supremacia do interesse público sobre o particular no Direito Brasileiro. A administração não pode exigir um comportamento do particular (ou direcionar a interpretação das regras existentes) com base neste “princípio”. Aí incluem-se quaisquer atividades administrativas, sobretudo aquelas que impõem restrições ou obrigações aos particulares.

E por fim conclui:

O esclarecimento dos fatos na fiscalização de tributos, a determinação dos meios empregados pela administração, a ponderação dos interesses envolvidos, pela Administração e pelo Poder Judiciário, a limitação da esfera privada dos cidadãos (ou cidadãos contribuintes), a preservação do sigilo, etc. São todos estes casos, exemplos de atividades administrativas que não podem ser ponderadas em favor do interesse público em detrimento dos interesses privados envolvidos.

Desta forma, o vocábulo interesse, contido no parágrafo 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, deve ser interpretado com *grano salis*, visto que este “interesse” deve conciliar com a função estatal de proteger os direitos individuais, uma vez que, ambas as esferas são igualmente protegidas pela Constituição Federal.

Assim, as expressões “arrecadação” e “fiscalização de tributos”, merecem ser lidas sob o véu constitucional. A arrecadação deve ser entendida como arrecadação do tributo devido, sem mais nem menos e a fiscalização como fiscalização regular, daquilo que é permitido ser fiscalizado, em respeito às garantias individuais.

¹⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Bahia, n. 11, p. 21,29, set./nov. 2007

Desse modo, a finalidade das obrigações acessórias, previstas no Código Tributário Nacional, fornece importante elemento de interpretação e verificação da validade de sua exigência.

A quantidade exorbitante de obrigações acessórias impostas ao contribuinte tem mostrado que tem havido uma extrapolação deste interesse e que a despeito deste direito de fiscalização tem-se infringido garantias individuais, conforme demonstrado abaixo.

1.5 PRINCIPAIS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Os contribuintes têm sido obrigados a entregar inúmeras declarações e arquivos digitais, com periodicidade mensal, anual, semestral ou variável de acordo com a necessidade.

Estas práticas envolvem a emissão de documentos fiscais, como a emissão de nota fiscal de venda e de prestação de serviços, a apresentação de declarações ao Fisco, abstenções, que podem ser exemplificadas pela obrigação de não transportar mercadoria sem nota e a elaboração e guarda de livros fiscais.

No Livro-Diário, são lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante. O Livro-Razão é utilizado para resumir ou totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro-Diário. O LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) é obrigatório para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real e se destina à sua apuração para fins de cálculo do imposto de renda devido. Mas há ainda, inúmeros outros livros, como o Livro de Apuração do IPI, o Livro de Apuração do ICMS, o Livro de Registro Especial do ISSQN, o Livro Registro de Inventário, o Livro Registro de Entradas, o Livro Registro de Saídas, o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, o Livro Registro Permanente de Estoque, o Livro de Movimentação de Combustíveis, o Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, o Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais, o Livro Registro de

Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, o Livro Caixa – Carnê-Leão e o Livro Caixa da Atividade Rural.

As pessoas físicas e jurídicas estão obrigadas, ainda, à apresentação de declarações, como a Declaração de Rendimentos do Imposto de Renda da Pessoa Física. Para as pessoas jurídicas, há, por exemplo, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica— Esta declaração informa todo o movimento de caixa referente ao exercício do calendário anterior (receitas e despesas). A DIPJ é elaborada mediante a utilização de Programa gerador da declaração, disponível na página de Secretaria da Receita Federal- SRF.

Também estão sujeitos a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) – Esta declaração é feita pela fonte pagadora, entendendo-se aqui “Associação”, com o objetivo de informar à Secretaria da Receita Federal, o nome/razão social e o valor do imposto de renda retido na fonte, a RAIS - Relação Anual de Informações Sociais – Toda empresa deve fornecer ao Ministério do Trabalho e Emprego, por meio da RAIS, as informações referentes a cada um de seus empregados. Como a Associação não possui empregados ela declara a RAIS Negativa. A RAIS negativa é informada anualmente, em data definida pelo órgão federal, a DSPJ- Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica Inativa – Considera-se Pessoa Jurídica inativa aquela que não exerceu qualquer atividade operacional, não-operacional, financeira ou patrimonial, durante todo o ano-calendário. As Associações Comunidade Creche – ACC devem prestar esta declaração, a DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – Esta declaração informa se houve recolhimento de impostos federais (IRRF, COFINS, PIS/PASEP, CSLL entre outros). A DCTF tem efeito de confissão de dívida, a GFIP – Guia de Recolhimentos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - Compreende o conjunto de informações destinadas ao FGTS e à Previdência Social. Deve ser informada com ou sem movimento e a DES – Declaração Eletrônica de Serviços - A Associação informa a DES quando contrata prestadores de serviços pessoa física ou jurídica e retém o Imposto sobre Serviços - ISS , dentre muitas outras.

Juntamente com todas estas declarações, as pessoas jurídicas têm a obrigação de preencher o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), em que apresentam os dados relativos à apuração do PIS e da COFINS.

O PIS sobre a folha de pagamento é uma obrigação tributária principal devida por todas as entidades sem fins lucrativos, classificadas como Isentas, Imunes ou Dispensadas, e calculado sobre a folha de pagamento de salários, à alíquota de 1%.

A contribuição para o PIS será determinada na base de 1% sobre a folha de salários do mês, pelas seguintes entidades: Templos de qualquer culto, Partidos políticos, Instituições de educação e assistência social, imunes ao Imposto de Renda.

Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações isentas do Imposto de Renda, Sindicatos, federações e confederações, Serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei, Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas – do tipo CRC, CREA etc., Fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo poder público, Condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais e A Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e Organizações Estaduais de Cooperativas – previstas na Lei 5764/1971.

Pode ocorrer, contudo, o descumprimento das obrigações acessórias, ensejando a aplicação de multa. Ou seja, a infração à obrigação acessória (deveres formais) poderá implicar o surgimento de obrigação principal (pagar multa). O art. 113, § 3º, do CTN, ao referir que a “obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” destaca que o descumprimento do dever formal implica infração autônoma, que independe de ter ou não havido o inadimplemento de tributo. Mas a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória depende de previsão legal específica, exigida expressamente pelo art. 97, V, do CTN.

Por exemplo, o sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), nos prazos fixados, ou que a apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento);

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Para efeito de aplicação da multa prevista no item I, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.

Observado o disposto nos itens acima, as multas serão reduzidas:

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

A multa mínima a ser aplicada será de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

Assim, todo o custo com a burocracia recai sobre o contribuinte, que precisa investir pesadamente no desenvolvimento e na adaptação dos seus sistemas e processos internos, para adequá-los às exigências dos controles fiscais.

Isto demonstra que a imposição ao cumprimento destas obrigações, mesmo por entidades imunes, acaba por desestimular a iniciativa privada adentrar nas atividades que o legislador buscava incentivar, além de violar o direito constitucional de imunidade conforme será estudado a seguir.

2. IMUNIDADES TRIBUTARIAS

2.1 IMUNIDADE TRIBUTARIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O professor Anderson Soares Madeira²⁰, em seu Manual de Direito Tributário, traz um breve histórico sobre o surgimento deste instituto. Relata que durante o Império Romano, o Estado cobrava de seus cidadãos o *munera*, como era chamado o tributo á época. A partir daí surgiram os privilégios com relação a não-incidência destes tributos, denominados *immunitas*.

Durante a Idade Média, esse privilégio era gozado pelo clero, pela nobreza e pelas pessoas próximas do governante, o que causou indignação, e por este motivo nos séculos XII a XVIII, tal benesse passou a ser limitada.

As “limitações constitucionais ao poder de tributar” já existiam no sistema constitucional anterior, assim não foram postos ao sistema constitucional brasileiro como idéia original, decorrem de longa lapidação histórica, feita por embates políticos do povo em busca do respeito à vida digna em sociedade. Teve como marco, na historia constitucional, a imposição da Magna Carta pelos Barões Ingleses ao rei João sem terras, em 1215, *in verbis*:

Carta magna das liberdades, ou Concórdia entre o Rei João e os Barões para a outorga das liberdades da Igreja e do rei inglês – foi a declaração solene que o rei João da Inglaterra, dito João Sem-Terra, assinou em 15 de junho de 1215, perante o alto clero e os barões do reino.

I – Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commue concilium regni*), a não ser para o resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso folho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres.

Ao definir a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Constituição Federal brasileira confere a cada uma destes entes, o poder de instituir tributos, que serão exigíveis, à vista da ocorrência do fato gerador que segundo o Código

²⁰ MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito tributário**. 4. ed. Ed. Lumen Juris, 2009. p. 83

Tributário Nacional é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (art. 114). Assim, por exemplo, no exercício de sua competência, pode a União instituir imposto sobre a renda, exigindo esse tributo das pessoas que se vincularem à situação material descrita (renda).

Não obstante, existem algumas situações materiais que a Constituição não deseja que sejam oneradas pela via tributaria (ou por algum tributo em especial). Dessa forma a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, do alcance do poder de tributar.

Segundo o professor Luciano Amaro²¹, “a imunidade tributária é a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”.

Nas lições do professor Paulo de Barros Carvalho²², a imunidade tributaria consiste em normas previstas constitucionalmente, que definem de forma expressa a incompetência de pessoas políticas de direito publico interno, para estabelecer leis instituidoras de tributos que atinjam fatos específicos e determinantemente caracterizados.

As imunidades são conceituadas como hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas. São verdadeiras garantias constitucionais que refletem o estado democrático de direito e seus objetivos, como promover o bem de todos, por exemplo.

A respeito do aspecto formal, entende-se que a imunidade é a impossibilidade jurídica da tributação, em razão da ausência de competência tributária dos entes federativos. Sob o aspecto material ou substancial, compreende-se que a imunidade é o direito público subjetivo de não ser tributado, segundo o especificado expressamente ou implicitamente nas normas constitucionais.

A constituição Brasileira de 1988, em seu Título I, dedicado aos *princípios fundamentais*, abriu um artigo específico para as finalidades do Estado brasileiro, cuja

²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Ed.Saraiva, 1999. p.151

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Manual de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Ed. Saraiva.2011, p. 236.

consecução deve figurar como vetor interpretativo de toda atuação dos órgãos públicos. É o que decorre do art. 3º e seus incisos, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- 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.

O Prof. Ricardo Lobo Torres²³, em sua obra, afirma que: “as imunidades e as proibições de desigualdade coincidem, em larga medida, com as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

É imprescindível salientar que as imunidades têm como alicerce principal a defesa e proteção dos direitos e garantias fundamentais previstos no art. 5º da Carta.

Desta forma, são previstas imunidades que tolhem a tributação. Nesse sentido, deve-se citar o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins²⁴:

[...] as imunidades foram criadas, estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira.

As imunidades tributárias tem por finalidade preservar os valores relevantes da Constituição. Neste sentido, Luciano Amaro²⁵:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Ed. Renovar. 1999, p. 21-22

²⁴ BASTOS e MARTINS. **Comentários à Constituição do Brasil**, v. 6, t. I, p. p. 170-171

²⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Ed.Saraiva, 1999, p. 148.

liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes. Yonne Dolácio de Oliveira registra o ‘domínio de um verdadeiro esquema axiológico sobre o princípio da capacidade contributiva’.

Tradicionalmente estudada como uma ‘limitação do poder de tributar’, no sentido de ‘supressão’, ‘proibição’ ou ‘vedação’ do poder de tributar, a imunidade - já o dissemos linhas atrás - configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, *em regra*, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas.

Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar.

A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "c", da CF deve abranger todos os impostos incidentes sobre as atividades das instituições de assistência social e de fins educacionais, desde que por sua sistemática recaia sobre seu patrimônio, suas rendas ou seus serviços.

O § 4º do artigo 150 acrescenta uma ressalva, dispondo que a imunidade deve recair somente sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

A CF não faz qualquer distinção quanto ao tipo de impostos em que a regra imunitória aqui estudada deve abranger. Apenas, de modo expreso, dispõe que os impostos imunes são aqueles que versem sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de fins educacionais e de assistência social. Assim, a imunidade deve atingir tanto os impostos diretos, ou seja, incidem sobre o “Contribuinte de Direito”, o qual não tem, pelo menos teoricamente, a possibilidade de repassar para outrem o ônus tributário, quanto os indiretos que são aqueles em que a carga tributária cai sobre o “Contribuinte de Direito” que o transfere para outrem, o “Contribuinte de Fato”.

Assim as imunidades tributárias previstas na Constituição da República em seu art. 150, VI, foram elaboradas pelo constituinte com o fundamento de assegurar aos cidadãos a dignidade da pessoa humana.

Sendo uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, a imunidade gera uma barreira, um escudo que impede que surja a obrigação *ex lege*, que se satisfaça uma relação tributária entre a entidade imune e o ente tributante.

Com o objetivo de delimitar as imunidades tributárias passaremos a análise como esta é tratada pelo Código Tributário Nacional.

2.2 IMUNIDADE TRIBUTARIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

Para que a imunidade possa ser gozada, segundo o art. 150, VI, c, parte final, da Constituição Federal, tais entidades devem atender os “requisitos da lei”.

Doutrina e jurisprudência posicionam-se de modo quase unânime na afirmação de que a lei competente para disciplinar os requisitos ao gozo da imunidade determinada pelo texto constitucional deve ser a lei complementar, em razão, principalmente, de se tratar de matéria própria às limitações do poder de tributar e em face do que dispõe o artigo 146, II, da Constituição da República Federativa do Brasil.

A lei complementar exigida pela Constituição é o Código Tributário Nacional (lei complementar *em sentido material*, embora não o seja em seu aspecto formal, visto que, ao tempo de sua edição, ainda não existia, sob este aspecto, lei complementar no Direito brasileiro).

O Digesto Tributário repete, no Capítulo II, Seção I, art. 9º, IV, "b" e "c", o texto da Constituição, no que se refere a imunidade. Assim prescreve:

Art. 9º É vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

[...]

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

[...]

E o art. 14 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a imunidade em exame:

Art. 14. O disposto na alínea 'c' do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

- I - não distribuíram qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea 'c' do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."

Para usufruírem de tal benefício, estas pessoas não poderão remunerar seus dirigentes, observado que não se considera remuneração a gratificação paga a associado eleito para cargo da administração sindical ou representação profissional, desde que não exceda a importância que recebia no exercício da respectiva profissão; não poderão distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou participação no resultado; deverão aplicar integralmente os seus recursos, no País, em manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais; recolher os tributos devidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados; entregar, anualmente, a sua Declaração de Isenção manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão e apresentar a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), com informações relativas ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), se tiver efetuado pagamento ou crédito de rendimentos.

As obrigações acessórias para manutenção do reconhecimento são as de Registrar livro Diário e Razão no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, numerar as páginas destes livros, a tinta, sem rasuras, na ordem cronológica dos fatos contábeis, apontando informações mínimas à correta indicação da origem e destino da transação efetuada, manter ordenadamente em arquivo na sede da entidade ou no escritório do contabilista, por prazo indeterminado, pois poderão servir de prova do cumprimento de obrigações da entidade junto ao Fisco.

Se a própria entidade for a fonte pagadora, estará obrigada a recolher mensalmente o IR devido pelos beneficiários dos pagamentos (ainda que deixe de reter o imposto, continuará responsável por seu recolhimento). Apresentar a Declaração de Informação de Retenção na Fonte

(DIRF) nos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal . Isto implica que suas rendas não sofrem a incidência do Imposto de Renda, estão dispensadas da entrega da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica, substituída pela Declaração de Isenção do Imposto de Renda e seus rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável (do imposto de renda na fonte) estão imunes a tributação.

Desde que observem tais requisitos, as entidades terão direito subjetivo à imunidade, oponível ao ente tributante.

No magistério do professor Sacha Calmon²⁶, as pessoas políticas não podem instituir outros requisitos além dos previstos na lei complementar. Assim dispõe:

Tampouco depende o gozo da imunidade de requerimento ou petição. O imune, enquadrando-se na previsão constitucional, observados os requisitos, tem, desde logo, direito. Não pagará imposto, desnecessária autorização, licença ou alvará do ente político cujo exercício da competência está vedado (a imunidade se abre para dois lados: a pessoa jurídica de Direito Público, titular da competência impositiva, proíbe o exercício da tributação; ao imune, assegura-lhe o direito de não ser tributado).

Sendo assim, a imunidade tributária dessas instituições condiciona-se apenas ao preenchimento dos requisitos dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela atual Constituição, ou seja, a não-distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a aplicação integral no país de seus recursos e escrituração contábil regular.

O tributarista Geraldo Ataliba²⁷, ao manifestar-se sobre esse tema ressalta que a lei complementar deve se ater aos ditames constitucionais, respeitando não só aos limites da norma que ela pretende regulamentar, mas a todo sistema constitucional composto por um conjunto de princípios, ressaltando apenas a Emenda Constitucional, e nos limites traçados pelo art. 60, essa possibilidade de inovação.

Não defendemos aqui, que os entes imunes devem estar livres de quaisquer cumprimento das obrigações acessórias. Como vimos anteriormente, estas consistem em

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributario brasileiro**. 7ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004. p. 297-299.

²⁷ ATALIBA ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Cadernos de Direito Tributário**, v.55, 1991. p. 136-137

obrigações de fazer e não fazer. No entanto, não seria razoável que esta fiscalização se desse pela via mais onerosa para o contribuinte, e sim que estes se submetessem, tão somente a fiscalização disposta no art. 195, CTN e que se verificasse apenas se cumprem os requisitos para gozarem destas imunidades.

Não é outro o posicionamento do ilustre tributarista Sacha Calmon²⁸:

Pode o Fisco, esta é outra questão, investigar e fiscalizar a pessoa imune, suas atividades, no escopo de verificar se os pressupostos imunitórios estão sendo rigorosamente observados. Não se tratará, ai, dos pressupostos, mas do respectivo cumprimento, e sem os quais não haverá imunidade.

[...] Entretanto, não estará obrigado a cumprir, ainda que acessórios, deveres secundários não existentes para a generalidade dos contribuintes, salvo se destinados especificamente a demonstrar ou comprovar sua condição de imune.

Como se vê, o cumprimento de obrigações acessórias não previstas pelo CTN, de que ora nos ocupamos não se restringe ao aspecto meramente formal, decorrente da falta de lei complementar competente para o trato da matéria; ao contrário, é no seu aspecto material que o vício se mostra mais evidente por exigir, visto que para o gozo do benefício, o cumprimento de tais requisitos torna-se demasiadamente oneroso.

Por fim, de acordo com os ensinamentos de Sacha Calmon²⁹ a lei complementar assegura ao ente tributante, que no caso de descumprimento dos requisitos do art. 14,1, II, III, e art. 9o , §1º, este pode suspender o benefício (não o reconhecimento).

Além do mais, só poderá ser feito, por meio do processo regular, assegurando-se ao imune ampla defesa. E uma vez cumprido os requisitos - supondo-se que não os tenha efetivamente cumprido -, reingressa no direito subjetivo á imunidade. Á autoridade administrativa é vedado cassar a imunidade. Pode simplesmente suspender-lhe a fruição, fundamentadamente até e enquanto não observados os requisitos impostos pelo Código Tributário Nacional .

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004. p.297-299.

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004. p.299.

2.3 OS ENTES IMUNES

A Constituição Federal estabelece com relação às imunidades de impostos sobre o patrimônio renda e serviços, bem como com relação à contribuição patronal da previdência pública de determinadas pessoas jurídicas sem fins lucrativos, o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

O professor Anderson Soares Madeira³⁰, as define da seguinte maneira:

A imunidade recíproca é aquela atinente aos próprios entes tributantes onde, um não pode cobrar impostos (sobre patrimônio, renda ou serviços) do outro, inclusive suas autarquias e fundações públicas (em relação a suas finalidades essenciais).

A imunidade recíproca, também denominada de imunidade intergovernamental, refere-se à proibição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de instituir

³⁰ MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito tributário**. 4. ed. Ed. Lumen Juris, 2009. p. 83

impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, bem como é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

A imunidade religiosa está prevista no art. 150, VI, “b” e §4º, da CF/88, alcançando os impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas.

A imunidade dos templos de qualquer culto tem fundamento na preservação da liberdade religiosa, eis que o texto constitucional garante a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias, de acordo com o art. 5º, VI.

Neste contexto, o Brasil é um Estado laico, pois não há uma religião oficial e a imunidade deve abranger qualquer culto religioso, atingindo, portanto, todas as religiões.

Portanto, é cláusula pétrea e garantia fundamental da Federação, conforme entendimento do STF (ADI 939): “A imunidade subjetiva preserva a pessoa (*ratione personae*) jurídica praticante da religião, ou seja, os templos (local onde acontece as cerimônias e as praticas religiosas) de qualquer culto.

O texto constitucional estabelece a proibição de se criar impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, bem como dispõe que tal vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais destas entidades, segundo o art. 150, VI, “c” e §4º.

Proibida constitucionalmente, portanto, a cobrança de impostos federais, estaduais e municipais, das organizações civis sem fins lucrativos, definidas como entidades de assistência social ou de educação, bem como das fundações instituídas por partidos políticos, e que preencham os requisitos da lei.

Já a chamada de imunidade cultural, está prevista no art. 150, VI, “d”, visando concretizar diversas normas jurídicas constitucionais, tais como a livre manifestação de

pensamento (art. 5º, IV), da atividade artística, intelectual, científica e da comunicação (art. 5º, IX) e o acesso à informação (art. 5º, XIV).

O legislador constituinte quando conferiu a imunidade tributária, prevista no art. 150, vi, CF/88, visou estimular concretização diversas normas jurídicas constitucionais, tais como o pacto federativo, inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgia, a estimulação de criação e viabilidade de partidos políticos, sindicatos de trabalhadores, entidades de assistência social e educacional que prestem atividades estatais, a livre manifestação de pensamento, da atividade artística, intelectual, científica e da comunicação e o acesso à informação. Corroborando com este entendimento expomos a posição de Sacha Calmon³¹:

A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência dos impostos sobre as suas rendas, patrimônio e serviços, quer sejam as instituições contribuintes *de jure* ou *de fato*. A imunidade em tela visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque os seus fins são elevados, nobres e, de urna certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação *lato sensu*.

Assim como o nosso objeto de pesquisa são as instituições de assistência social e educacional sem fins lucrativos, passaremos a uma breve definição do que venham a ser tais entidades.

A assistência social vem conceituada no artigo 1º da Lei nº 8.742/93, como: “[...] direito do cidadão e dever do Estado, é política de Seguridade Social não-contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas”.

O artigo 3º da Lei 8.742/93 classifica as entidades e organizações de assistência social como “[...] aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.”

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004, p.295.

Na forma do art. 203 da CRFB é política social destinada a prestar, gratuitamente, proteção à família, maternidade, infância, adolescência, velhice e aos deficientes físicos.

Não resta dúvida ser tal matéria de ordem pública, devendo a assistência social ser fomentada pelo Estado, com a finalidade de atingir a todos os cidadãos.

Segundo Marcelo Leonardo Tavares³², entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem destes necessitar, considerando-se pessoa carente a quem comprove não possuir meios de prover a própria manutenção nem tê-la provida por sua família, bem como ser destinatária da Política Nacional de Assistência Social, aprovada pelo Conselho Nacional de Assistência social.

Pondera Alberto Xavier³³:

Ora, a verdade é que as instituições de assistência social a que se refere o art. 150 VI, “c” da Constituição se refere são instituições privadas, visto o escopo garantístico das imunidades constitucionais ter essencialmente por destinatário os cidadãos particulares. Em relação a estes últimos, a sua qualificação como instituições de assistência social não pode ser efetuada à luz do conceito de assistência social do art. 203 da Constituição, específico das entidades públicas, mas à luz dos conceitos de direito privado.

No entanto, nem a legislação de direito civil nem a doutrina oferecem uma tentativa de classificação científica das pessoas jurídicas de direito privado

Todavia, valendo-se dos ensinamentos de estudiosos do direito pátrio e estrangeiro, propõe Alberto Xavier³⁴ que, face ao direito privado, as instituições de assistência social são entidades beneficentes de utilidade pública, em sentido assim explicado:

Na tipologia do Código Civil, o Direito brasileiro não se refere, de modo expresso, às entidades de assistência social, mas de todo o contexto, histórico e lingüístico, resulta que elas são sinônimos de entidades beneficentes de utilidade pública: beneficentes, porque altruístas, vocacionadas para o socorro em função do “status” patrimonial duradouro e não de uma contingência eventual (como sucede com as humanitárias); e de

³² TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito Previdenciário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris. 2005. p. 362.

³³ XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 52, p. 23, jan. 2000.

³⁴ XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 52, p. 27, jan. 2000.

utilidade pública porque, assistindo os beneficiários na pobreza, carência ou fragilidade, complementam e coadjuvam a ação do Estado neste domínio.

Na assistência social o que se busca é auxiliar na garantia de direitos básicos de todo ser humano, protegendo a família, a maternidade, a infância, a adolescência, a velhice e os portadores de deficiência física. São finalidades básicas que devem ser cumpridas pelas instituições, dentre elas a educação, a saúde (asilos, saúde mental, hospitais e reabilitação), trabalho, lazer, previdência social, proteção à maternidade e à infância, assistência aos desamparados, combate a doenças, serviços sociais.

No que se refere as instituições de educação, o artigo 205 Constituição Federal, assim dispõe : “A educação, direito de todos e dever do Estado e da Família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

Trata-se, portanto, de interesse social que não pode ser relevado pelo Poder Público.

Mesmo com a existência de tal norma, o que se tem é a incapacidade declarada do Estado em cumprir o dever jurídico ali consubstanciado.

Yoshiaki Ichihara³⁵ comenta o artigo 205, dispondo sobre o sentido formal da educação no Texto Maior, destinado como função do Estado e dos particulares, que pode ser exercido pelos estabelecimentos de ensino (com fins lucrativos) e pelas "instituições de Educação" (sem fins lucrativos), que são atingidas pelas regras imunizantes, atendendo aos princípios e regramentos da CF/88.

O escopo da norma é incentivar a prestação desse serviço público por entidades privadas.

Assim constituição Federal de 1988, prevê uma serie de garantias e direitos sociais, no entanto, não há dotações orçamentárias suficientes para concretizar, por parte do Estado, estes direitos.

Frente a isto, o Estado abriu a possibilidade de a iniciativa privada (filantrópica) colaborar com o Estado, conferindo a estas imunidade tributária, o que desincumbiria o Estado do ônus de promover financeiramente estes serviços.

³⁵ ICHIARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Ed. Atlas, 2000. p. 260

O constituinte, buscou fomentar tais atividades, desonerando-as tributariamente no exercício de um mister que, a princípio, seria do Estado.

Assim, foi a ação do constituinte em incentivo à educação e a assistência social que deliberou tal imunidade que, hoje, por exemplo, agracia centenas de instituições de ensino técnico e superior, facilitando o seu acesso aos cidadãos que não foram contemplados pelas instituições públicas.

Por todo o exposto acima, fica clara a intenção do legislador em incentivar a prática de tais atividades.

Feita estas considerações, importante agora se faz debater sobre se há ou não a extensão constitucional da imunidade tributarias às obrigações acessórias.

3 EXTENSÃO CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Fernando Lucena Pereira dos Santos Junior³⁶ em seu artigo intitulado “A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência” demonstra qual foi a intenção do legislador em conceder as imunidades genéricas. Das quais citaremos as previstas no artigo 150, VI, “c”, parte final e “d”, da Constituição Federal.

No que se refere às Instituições de Educação e Assistência Social, Fernando Lucena aduz que desde a crise do *Welfare State* (Estado do bem estar social), os Estados perceberam que eram incapazes de fornecer, com exclusividade, os serviços essenciais à sua população, o que os fizeram transferir entes encargos a iniciativa privada.

As razões que levam os legisladores a instituírem imunidades tributárias, sem qualquer dúvida, são as de que as pessoas jurídicas beneficiárias de tais renúncias fiscais estarão promovendo atividades de interesse da sociedade como um todo.

Quando o Estado estabelece ações que incentivam a iniciativa privada a participar das atividades estatais, como por exemplo, concedendo imunidades ou isenções, não está como pode se pensar erroneamente, fazendo nenhum favor ao particular. Muito pelo contrario. É o particular que está auxiliando o Estado, pois é este que realiza funções que suprem ou até mesmo o substituem naquilo que seria um dever público.

³⁶ JUNIOR, Fernando Lucena Pereira dos Santos . A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência. **Revista Âmbito Jurídico**. Ano XIV, n. 94, 1 nov.2011
Disponível em:<http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10626>. Acesso em 16 mar.2013

O objetivo da tributação é justamente o de viabilizar a prestação de serviços públicos. Injusto seria tributar aquele que auxilia o Estado, no atendimento de serviços de interesse coletivo, como o fazem a maioria das pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos.

Apesar de estarem consolidados os limites do poder de tributar dentro do Estado de Direito vigente, o legislador constitucional brasileiro deixou de estabelecer o alcance do poder estatal de criar e impor aos contribuintes, pessoas físicas, jurídicas ou equiparadas a essas últimas, deveres formais consubstanciados em obrigações tributárias acessórias.

Desta forma, os Executivos Federal, Estadual, Distrital e Municipal, sem encontrar entraves, editam normas criando os mais diversos tipos de obrigações acessórias, muitas delas requerendo as mesmas informações já prestadas às outras Fazendas Públicas, gerando enorme custo administrativo e sujeitando os contribuintes a pesadas sanções pecuniárias em razão do descumprimento do dever formal criado.

Além do mais, cabe ressaltar que o Código tributário Nacional, estabelece que as obrigações acessórias são decorrentes da legislação tributaria, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 2º A obrigação acessória decorrente 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.

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.

Fazendo uma interpretação literal e sistemática dos dispositivos colacionados acima, basta que o dever formal ou acessório de prestar ou franquear o acesso a informações de interesse da administração tributária, venha previsto em legislação tributaria para que se possa instituir obrigações e apenações pecuniárias para os casos de descumprimento dessa obrigação. Não se exige para tanto, que seja veiculada por lei em sentido estrito, para que tais obrigações sejam exigidas. Disso defluiu que o menor dos atos normativos de natureza administrativo-tributária, tais como os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, podem instituir deveres de caráter tributário.

..

O problema é que todo poder ilimitado quase sempre deságua em acomodação ou em excessos perpetrados pelos detentores de tal mandato -- no caso, as Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais.

Tal excesso pode ser verificado pelo número desarrazoado de normas que exigem dos contribuintes o cumprimento dos mais diversos tipos de deveres formais, gerando um custo excessivo de contratação de serviços contábeis e de orientação jurídica destinados, quase que, exclusivamente, ao acompanhamento e ao cumprimento das dezenas de obrigações acessórias a que estão sujeitos os contribuintes brasileiros.

Há casos em que os serviços contábeis contratados para a apuração do imposto e para a prestação de informações de interesse do Fisco têm um custo maior que o próprio imposto a pagar, ou seja, é mais caro ao contribuinte cumprir as obrigações acessórias do que a obrigação principal de pagar o imposto devido.

E ainda, impõe-se sanções pecuniárias tão gravosas que podem inviabilizar um empreendimento produtivo – como exemplo, cite-se a Lei Municipal de Juiz de Fora nº. 10.427, de 03 de abril de 2003, relativa às obrigações acessórias do ISS, que dispõe:

Art. 1.º - As pessoas jurídicas de direito privado e todos os órgãos da administração pública, direta e indireta, de qualquer dos poderes da União, Estado e Município, estabelecidos no Município, apresentarão ao Fisco Municipal, através de processamento eletrônico de dados, informações fiscais sobre os serviços contratados e/ou prestados em que haja incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

§ 1.º - O disposto neste artigo se aplica às empresas públicas e sociedades de economia mista em que, respectivamente a União, Estado e/ou Município tenha a maioria de capital com direito de voto.

§ 2.º - O reconhecimento de imunidade, a concessão de isenção ou estabelecimento de regime diferenciado para o pagamento do referido imposto não afasta a obrigatoriedade de cumprimento do disposto no "caput" deste artigo.

Art. 2.º - O descumprimento, total ou parcial e/ou o cumprimento da obrigação estabelecida nesta Lei, de forma incorreta, será punido com multa de até R\$ 5.365,20 (cinco mil, trezentos e sessenta e cinco reais e vinte centavos), por exercício, conforme graduação a ser estabelecida por Decreto.

Parágrafo único - A multa a que se refere este artigo terá seu valor atualizado periodicamente, segundo índices econômicos a serem definidos, observando-se a legislação vigente à época da atualização.

O que se pode constatar que é os ditames constitucionais não têm sido observados quando da elaboração/imposição ao cumprimento das obrigações acessórias.

Segundo, Luis Roberto Barroso³⁷ a constitucionalização do Direito está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico, estabelecendo assim, um padrão hermenêutico impositivo ao sistema legal a elas submetido. Por força da supremacia constitucional, nenhum ato jurídico, nenhuma manifestação de vontade pode subsistir validamente se for incompatível com a Lei Fundamental, nas palavras do eminente autor:

Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. Como intuitivo, a constitucionalização repercute sobre a atuação dos três Poderes, inclusive e notadamente nas suas relações com os particulares. Porém, mais original ainda: repercute, também, nas relações entre particulares. Veja-se como este processo, combinado com outras noções tradicionais, interfere com as esferas acima referidas.

O ponto de partida do interprete há de ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos, seus fundamentos e seus fins.

Luis Roberto Barroso³⁸ salienta que cabe aos princípios a função de “fio condutor” dos diferentes ramos do texto constitucional, conferindo unidade ao sistema normativo.

A Constituição por ser um documento eminentemente político, que abarca diferentes compromissos e opiniões, possui normas aparentemente contraditórias. Cabe aos princípios a harmonização de todo o sistema. Assim, os princípios devem nortear o executivo, o legislativo e o judiciário, condicionando a atuação destes poderes e norteados a interpretação e aplicação de todas as normas jurídicas que compõem o ordenamento vigente.

³⁷ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7547>>. Acesso em: 28 fev. 2013

³⁸ BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 146

De acordo com Margarida Camargo³⁹, o legislador ao elaborar uma norma, intenta regular determinado setor da vida, deixa-se nesse plano guiar por certos valores de regulação e por considerações de justiça ou de oportunidade.

Estas valorações se manifestam no fato que a lei confere proteção a certos bens, em maior ou em menor escala; existindo conflitos entre os interesses envolvidos na relação da vida regular, o que faz prevalecer um em detrimento do outro.

Nestes termos, “compreender” uma norma jurídica requer o desvendar da valoração nela contida e o seu alcance. A sua aplicação requer o avaliar caso concreto e julgar em conformidade com a mesma, ou, dito de outra forma, acolher de modo adequado a valoração contida na norma ao julgar o “caso”.

Por derradeiro, entendemos que a imunidade tributária constitui verdadeiro princípio constitucional e que é através dele que as demais normas infraconstitucionais devem ser interpretadas, desta forma consegue-se dar uma unidade o todo o sistema jurídico tributário que trata da matéria, sem que surjam contrariedades e arbitrariedades.

Toda essa infinidade de declarações, se não impede, claramente dificulta o exercício das atividades das entidades de assistência social e educacional sem fins lucrativos, e pode atingir, conforme o caso, o princípio da imunidade. Além disso, convém lembrar que, para se manterem regulares perante a administração, esses entes devem, no mínimo, assumir custos elevados com contratação de pessoal ou deslocamento de funcionários para outras áreas, a fim de que sejam atendidas todas as exigências da administração pública, no prazo estipulado pela mesma. Caso contrário, correrão o risco de incorrem em pesadas multas ou terem suspensas seu direito a imunidade dos tributos.

Definitivamente as multas por eventual descumprimento de obrigações são astronômicas, assustam todo e qualquer contribuinte e não abrem margem para muita discussão administrativa em torno do assunto.

Desta forma, se o custo no cumprimento das obrigações acessórias torna estas atividades onerosas, desestimulado a iniciativa privada de praticá-las, a norma do art.9, §1º, do

³⁹ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação*. 3 ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2011. p. 124

CTN, deve passar por um “filtro constitucional” , deve-se levar em conta os valores que o legislador constituinte considerou em estabelecer tais imunidades e aplicá-los, no que couber, as obrigações acessórias.

Sabemos que, infelizmente, é necessário haver certa sanção para que a obrigação seja respeitada, mas o que está se praticando é puro “terrorismo” tributário e um desrespeito ao contribuinte honesto que se vê oprimido em meio a tanta “selvageria” fiscal.

CONCLUSÃO

Em vista do exposto, resta claro que as imunidades são garantias constitucionais que limitam o Poder de Tributar do Estado, fundamento do Estado Democrático de Direito, devendo ser interpretadas á luz dos princípios constitucionais.

A expressão “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, disposto no art. 113, §2º do CTN, deve ser interpretado com a devida atenção. Este “interesse” não possui caráter indeterminado, a ponto de conferir amplos poderes a administração na instituição das obrigações acessórias.

Esta falta de limites da administração tem mostrado o quão descabido tem sido a imposição destas obrigações. Devido ao comodismo estatal, exigem-se dos contribuintes informações de toda ordem, muitas das quais poderiam ser facilmente extraídas pelo trabalho de cruzamento de dados já disponíveis em seus bancos informativos.

O alto custo do cumprimento das obrigações acessórias, ou o seu descumprimento já que, no segundo o art.113, §3º do CTN, a simples inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, viola o direito constitucional de imunidade visto que os serviços que o legislador visou desonerar pela via tributaria, não está sendo efetivamente garantido.

Em suma, as obrigações acessórias, que são criadas ou exigidas, no interesse do Fisco em fiscalizar ou arrecadar tributos, não podem atingir o direito constitucional de imunidade tributaria, sob pena de violação de um direito fundamental, visto que tal direito se baseia na dignidade da pessoa humana e, além disso, desestimula a prática destas atividades pela iniciativa privada, pela via das obrigações tributarias acessórias.

Desta forma, a norma do art.9, §1º, do CTN, deve passar por um “filtro constitucional”, deve-se levar em conta os valores que o legislador constituinte considerou em estabelecer tais imunidades e aplicá-los, no que couber, as obrigações acessórias.

Assim, uma vez preenchidos os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, tais entidades fazem jus ao direito constitucional de imunidade.

Entretanto reafirmamos que os entes imunes devem sim cumprir algumas obrigações acessórias. Como já analisamos, as obrigações acessórias são deveres instrumentais que consistem em obrigações de fazer e não fazer. Assim, estes entes deveriam se submeter tão somente a fiscalização disposta no art. 195, CTN e que se verificasse apenas se cumprem os requisitos para gozarem destas imunidades.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Ed.Saraiva, 1999.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Cadernos de Direito Tributário**, v.55, 1991.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Bahia, n. 11, p. 21,29, set./nov. 2007

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7547>>. Acesso em: 28 fev. 2013.

BASTOS, Celso e MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1990. v. 6, t. I.

BRASIL. *Constituição d República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988.

_____. *Código Tributário Nacional, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*.

_____. *Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993*.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 250.844/ SP. Recorrente: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC. Recorrido: Prefeitura Municipal de Águas de

São Pedro. Relator: MIN. MARCO AURÉLIO. Brasília, 29 de novembro de 2012 Disponível em:

< <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3013966>>. Acesso em: 28 fev.2013

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação*. 3 ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Manual de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Ed. Saraiva.2011

COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributario brasileiro**. 7ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria das Obrigações**. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Teoria Geral das Obrigações**. 8 ed. São Paulo: Saraiva. 2011

JUIZ DE FORA (Município). LEI nº. 10.427, de 03 de abril de 2003

JUNIOR, Fernando Lucena Pereira dos Santos . A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência. **Revista Âmbito Jurídico**. Ano XIV, n. 94, 1 nov.2011

Disponível

em:<http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10626>. Acesso em 16 mar.2013

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

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito tributário**. 4. ed. Ed. Lumen Juris, 2009.

REGO, Andressa Guimarães Torquato F. Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias. **Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas - DIREITO GV**, jun. 2011. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5hnf/reforma-tributaria-viavel-obrigacoes-acessorias-esped-problemas-e-solucoes-para-uma-efetiva-simplificacao-das-obrigacoes-tributariasacessorias-andressa-guimaraes-torquato-f-rego>. Acesso em 19 fev.2013.

SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, v. 3, n. 9, jan. 2009. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29044>>. Acesso em: 06 mar. 2013.

SOBRINHO, José Ferreira Wilson. Obrigação Tributária Acessória. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n.36, p.191, abril-junho. 1986

TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito Previdenciário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Ed. Renovar. 1999.

XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 52, p. 19-45, jan. 2000

ICHIARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária**. 1.ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2005