

**PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE  
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O CASO  
DA EXPANSÃO DOS DEVERES DE  
COLABORAÇÃO DO CONTRIBUINTE**  
THE SUBSIDIARITY PRINCIPLE  
IN TAX LAW: EXPANDING THE  
COLLABORATION DUTIES OF  
TAXPAYERS

Paulo Caliendo\*

**Como citar:** CALIENDO, Paulo. Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 20, n. 2, p.28-50, jul. 2016. DOI: 10.5433/2178-8189.2016v20n2p28. ISSN: 2178-8189.

\* Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS). E-mail: p.caliendo@terra.com.br.

**RESUMO:** O presente trabalho pretende analisar e verificar os limites de imposição de deveres acessórios aos contribuintes. Quais os limites e as possibilidades de imposição de deveres de colaboração? Pretende-se demonstrar que deve ser aplicado o princípio da subsidiariedade em matéria tributária, especialmente como um limite ao poder de impor obrigações tributárias acessórias.

**Palavras-chaves:** Direito Tributário; princípio da subsidiariedade; deveres de colaboração do contribuinte.

**ABSTRACT:** This paper aims to verify the limits for enforcing accessory duties of taxpayers. What are the limits and the possibilities of enforcing a duty of collaboration? This study intends to demonstrate that the subsidiarity principle needs to be applied when dealing with tax matters and it should be used as a limit for imposing accessory tax obligations.

**Keywords:** Tax Law; subsidiarity; the duty of the taxpayer in cooperating.

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende responder à seguinte indagação: vigora no Direito Constitucional brasileiro o princípio da subsidiariedade? Desta indagação principal podemos igualmente questionar se vigora o princípio da subsidiariedade em matéria tributária. Qual o seu conceito, importância e eficácia?

### 1 PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE

Em nosso entendimento o princípio da subsidiariedade implica na assunção de que deve existir uma ordenação entre os meios passíveis de serem utilizados para se alcançar os fins determinados na Ordem Constitucional. Não basta o meio escolhido ser adequado, tal como no princípio da proporcionalidade. Ele deve ser o mais adequado. Assim, se o fim a ser alcançado é a solução de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos para o cidadão, nada melhor que tentar encontrar soluções o mais próximo possível do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que uma solução próxima *pode* ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas.

#### 1.1 Conceito

O termo subsidiariedade tem sua origem na filosofia, especialmente na tradição grega e em Dante Alighieri, mas será com a Encíclica *Quadragesimo Anno*, elaborada pelo Papa Pio XI, que surgiu

a sua formulação moderna, para proteger a autonomia individual ou coletiva contra toda intervenção pública injustificada. Aquele importante princípio, que não pode ser desprezado ou mudado, permanece fixo e inabalável na filosofia social: Como não se pode subtrair do indivíduo e transferir para a sociedade aquilo que ele é capaz de produzir por iniciativa própria e com suas forças, assim seria injusto passar para a comunidade maior e superior o que grupos menores e inferiores são capazes de empreender e realizar. Isso é nocivo e perturbador também para toda a ordem social. (PIO XI, 1931).

Qualquer atuação social é subsidiária, de acordo com a sua natureza e seu conceito. Cabe-lhe dar apoio aos membros do corpo social, sem os destruir ou exaurir. [...] Quanto mais fiel for o respeito dos diversos graus sociais através da observância do princípio de subsidiariedade, tanto mais firmes se tornam a autoridade social e o dinamismo social e tanto melhor e mais feliz será o Estado (PIO XI, 1931).

João Paulo II também desenvolve o princípio de subsidiariedade, dizendo que uma comunidade de ordem mais elevada não deve interferir na vida interna de uma comunidade de ordem inferior, privando-a de suas funções, porém deve sustentá-la em caso de necessidade e ajudar a coordenar sua atividade com as atividades dos demais membros da sociedade, sempre com vistas ao bem comum. (JOÃO PAULO II, 1991).

A noção de subsidiariedade em sentido filosófico se fundamenta em três pilares gerais:

i) a existência de indivíduos considerados como portadores de um estatuto de dignidade inalienável (direitos humanos) e oponível contra terceiros, contra o Estado ou contra a coletividade;

ii) as formações entre indivíduos ou coletividades possuem autonomia no limite de sua capacidade;

iii) existe uma primazia das soluções pelas entidades coletivas menores em relação às entidades maiores, que somente deveriam atuar em caráter subsidiário.

Esta noção foi incorporada na doutrina e no Direito Europeu no Artigo 5.º (3.º-B), do Tratado CE, bem como no décimo segundo considerando do preâmbulo do Tratado de Lisboa. Este comando é nominado como princípio da subsidiariedade no Direito Europeu, tal como podemos ler no Preâmbulo do Tratado da União Europeia, que determina da seguinte forma:

RESOLVIDOS a continuar o processo de criação de uma união cada vez mais estreita entre os povos da Europa, em que as decisões sejam tomadas ao nível mais próximo possível dos cidadãos de acordo como princípio da subsidiariedade,

Artigo 5.

[...] Nos domínios que não sejam das suas atribuições exclusivas, a Comunidade intervém apenas, de acordo como **princípio da subsidiariedade**, se e na medida em que os objectivos da acção prevista não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-Membros, e possam pois, devido à dimensão ou aos efeitos da acção prevista, ser melhor alcançados ao nível comunitário (UNIÃO EUROPÉIA, 2000, p. 16) (grifo nosso).

O princípio da subsidiariedade é entendido igualmente como uma forma de proteção da diversidade nacional na União Europeia (*principle to protect diversity*). A ideia de proteger a diversidade na unidade é bem definida na divisa da União: “unida na diversidade” (*united in diversity*). Nota-se, portanto, que o princípio da subsidiariedade está no mesmo nível da integração e da homogeneidade (*principles of*

*integration and homogeneity*).

Tal moto preconiza a devida distância entre duas soluções a serem evitadas: uniformidade ao invés de harmonização; homogeneização ao invés de pluralismo e integração direcional ao invés de tolerância com as autonomias nacionais. De outro lado, se pretende evitar igualmente a desintegração, fragmentação ou flexibilização extrema.

O Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Europeias decidiu que antes da entrada em vigor do Tratado da União Europeia, o princípio de subsidiariedade não constituía um princípio geral de direito comunitário e nem se constituía em um critério jurídico para apreciação da legitimidade dos atos comunitários (UNIÃO EUROPEIA, 2000).

O princípio da subsidiariedade estabelece que uma determinada autoridade local deva possuir autonomia perante uma entidade central, determinando uma repartição de competências com preferência pela solução mais próxima ao cidadão. São condições para aplicação do princípio da subsidiariedade:

1. Não implicar na invasão de competência exclusiva da Comunidade;
2. Tratar de competência que não pode ser adequadamente realizada pelos níveis locais ou regionais, bem como pelos Estados-membros;
3. Tratar-se de competência que pode ser eficientemente realizada por meio de uma intervenção da Comunidade.

O princípio da subsidiariedade possui duas eficácias claras: como limitação de competência discrimina as competências definidas pelo Tratado para a Comunidade e para os Estados-Membros e como exclusão de competência impede a atribuição de qualquer competência. Trata-se de um princípio que se aplica para modular a aplicação da

distribuição de competências nos domínios que sejam partilhados entre as duas esferas, mas não se aplica às competências exclusivamente comunitárias ou exclusivamente nacionais.

Não há, contudo, no direito comunitário uma interpretação unívoca sobre este princípio, pois ainda persistem diferentes interpretações sobre o mesmo e sobre como conciliar os objetivos do tratado e os interesses nacionais, na busca de garantir aos cidadãos o direito de ter uma solução mais aproximada possível do seu problema.

Trata-se, contudo, de um princípio com caráter vinculante, submetido a controle e proteção pelo Tribunal de Justiça, mas que não pode, contudo, impedir o exercício das competências exclusivamente comunitárias, nem tampouco implicar em uma fragilização do acervo comunitário.

Este princípio passou a ser condutor de todas as decisões das instituições comunitárias e não apenas a discriminação geral entre o nível dos Estados-Membros e o nível comunitário. Disciplina a conduta da Comissão, do Conselho e do Parlamento, de tal modo que os seus procedimentos internos são verificados em sua conformidade com subsidiariedade, quer na escolha dos meios, quanto dos fins comunitários. Deve ainda a Comissão apresentar um relatório anual sobre o respeito do princípio da subsidiariedade.

O princípio foi igualmente incorporado no texto constitucional de Portugal como diretriz na condução das relações externas do país: “Artigo 7.º - Relações internacionais: [...] 6. Portugal pode, em condições de reciprocidade, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático e pelo princípio da **subsidiariedade** [...]” (PORTUGAL, 1974, p. 2) (grifo nosso).

A Itália, por sua vez, destacou em seu texto constitucional

o objetivo de ampliar a autonomia e a descentralização político e administrativa:

Art. 5. La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento (ITÁLIA, 1947, p. 1).

## 1.2 Como identificar princípios implícitos em nosso sistema constitucional

A primeira grande questão é: o sistema constitucional brasileiro adotou este princípio? De forma explícita não. Teria adotado de modo implícito? E qual seria a eficácia de um princípio implícito em nosso sistema? Como identificamos princípios implícitos?

Não existe um critério hermenêutico claro que nos indique a presença de poderes ou limitações implícitas no texto constitucional. A teoria dos poderes implícitos foi utilizada nos Estados Unidos, em 1819, no caso *McCulloch vs. Maryland*. No caso entendeu-se que havendo poderes explícitos conferidos para realizar algo, existiriam poderes implícitos que permitiriam a sua eficácia. Desta teoria se deduz que os poderes implícitos i) não podem contrariar poderes expressamente previstos; ii) devem guardar coerência com os poderes explícitos e iii) objetivam reforçar o sistema de poderes existentes.

O mesmo poderíamos deduzir das limitações implícitas. Estas não podem reduzir a eficácia e catálogo de direitos existentes e devem possuir coerência material com o sistema expresso de limitações

constitucionais.

Assim, poderíamos encontrar no texto constitucional autorização para afirmar que existe um princípio constitucional da subsidiariedade, derivado da abertura material do art. 5º. § 2º (“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros **decorrentes do regime e dos princípios** por ela adotados [...] (grifo nosso)”). Cremos que sim. Podemos deduzir o princípio da subsidiariedade política do regime federativo. Assim vejamos.

O princípio da subsidiariedade política é aquele que prima pela prevalência de ações políticas descentralizadas. Este caso difere da subsidiariedade econômica e social, que privilegiam soluções privadas às soluções intervencionistas do Estado. Tratemos somente do caso da subsidiariedade política neste artigo.

O federalismo brasileiro inovou ao estabelecer uma forma federada com a participação de três níveis federais: União, Estados e Municípios, conforme o art. 1º: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos”.

A autonomia dos entes federativos está assegurada no art. 18 da CF/88, que determina que “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Em diversas matérias o texto constitucional garantiu a possibilidade de legislação concorrente, ou seja, de uma distribuição comum de competências constitucionais. Assim, determina o art. 24 da CF/88:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - **direito tributário, financeiro**, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...] IV - **custas dos serviços forenses**; [...] X - criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas; XI - **procedimentos em matéria processual**; XII - **previdência social**, proteção e defesa da saúde; [...]. § 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais (grifo nosso).

É justamente no âmbito do regime das competências concorrentes que a doutrina passou a reconhecer o princípio no Direito Constitucional brasileiro (SOUZA, 2010), dentre os precursores desse entendimento podemos citar: Raul Machado Horta (1964) e Sílvia Faber Torres (2001). No campo dos debates sobre a aplicação do princípio da subsidiariedade no Direito Tributário e Financeiro não encontramos essa menção explícita. Tal situação talvez decorra de dois fenômenos distintos e próprios do debate doutrinário na área tributária.

De um lado, a presença de um consenso doutrinário de que o sistema constitucional tributário está e deve estar assentado sobre uma rígida repartição de competências, sob a égide da segurança jurídica e seus corolários (legalidade estrita, tipicidade, irretroatividade, anterioridade, entre outros). Assim, a possibilidade de sobreamentos de competências ou mesmo de áreas de conflitos são muito mal vistos como soluções institucionais desejáveis. Quanto a este ponto entendemos que o princípio da subsidiariedade é justamente um princípio sobre solução de conflitos de competências, que determina que na dúvida sobre o meio a ser utilizado determina que na distribuição de competências deva ser privilegiada a

solução mais descentralizada ou próxima ao cidadão.

O princípio da subsidiariedade deve ser levado em conta necessariamente pelo art. 146 da CF/88, que determina que cabe à lei complementar: “I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Melhor dizendo, deve dispor respeitando as soluções que melhor alcancem o propósito tentar encontrar soluções mais próximo possíveis do interessado. Infelizmente esta lei complementar ainda não existe.

Por sua vez a competência dos municípios está vinculada a noção de interesse local e de complementariedade à legislação federal e estadual, conforme o art. 30 da CF/88, assim: “Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - complementar a legislação federal e a estadual no que couber.”

Não existem expressamente no Direito Constitucional brasileiro, infelizmente, dois princípios fundamentais ao Direito Comunitário Europeu: sustentabilidade e subsidiariedade. O primeiro determina que o texto constitucional estabelece tarefas (políticas públicas), mas ao mesmo tempo impõe que a mesma norma deve dotar a federação dos meios necessários para alcançar os objetivos almejados. De outro lado, não há explicitamente o princípio de que o federalismo cooperativo nacional deva estar alicerçado na ideia de subsidiariedade, com reforço da noção de municipalismo. O municipalismo deve ser entendido como a versão nacional do princípio da subsidiariedade aplicado à prevalência do interesse local como sendo o interesse mais próximo do cidadão.

O texto constitucional determina que os Municípios devem possuir autonomia perante a entidade central e estadual, contudo, este ditame está sendo claramente desrespeitado no caso brasileiro pela concentração de receitas na União e pelas transferências de competências

administrativas e responsabilidades públicas para os Municípios.

De outro, apesar do texto constitucional não adotar explicitamente o princípio da subsidiariedade, ele pode ser reconstruído a partir de uma leitura que combine o princípio da eficiência e da promoção da dignidade da pessoa humana com a competência determinada aos Municípios para a solução dos interesses locais, ou seja, determinando uma repartição de competências com preferência pela solução mais próxima ao cidadão.

Trata-se de uma tarefa urgente a defesa do federalismo brasileiro por meio da luta pelo municipalismo, da sustentabilidade federativa e da aplicação do princípio da subsidiariedade no Direito nacional.

Cabe destacar, contudo, que a interpretação constitucional brasileira orientou-se preocupantemente em direção ao um modelo centralizador. Tal situação transparece com clareza no tratamento dado às Constituições estaduais, que foram gradativamente tendo as suas atribuições reduzidas a ponto de versarem tão somente sobre questões menores.

Tal situação foi bem estudada por Carlos Bastide Horbach (2001) que alerta para as reiteradas decisões onde se exige o cumprimento de regras federais, bem como submetendo o poder constituinte do estado membro a suas orientações. No caso citado levantava a exigência de cumprimento das regras do processo legislativo federal.

As Constituições estaduais têm um âmbito de competência tão reduzido de atuação que poderiam ser consideradas quase que desnecessárias, quase como constituições semânticas, sem qualquer influência normativa relevante.

De outra parte, a noção de subsidiariedade é praticamente confundida como secundária ou suplementar, no sentido da competência para legislar na ausência de normas gerais federais, no sentido dos artigos

24, § 2º (“a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados”) e art. 30 (“compete aos Municípios: [...] II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”) da CF/88.

Desse modo, no modelo brasileiro o princípio da subsidiariedade ficou reduzido em face da prevalência do interesse nacional, expressa na amplitude do conjunto de competências privativas da União, abarcando praticamente todas as matérias de relevância. As competências concorrentes estaduais e municipais restringiram-se a uma legislação secundária ou “decorrente” (SOUZA, 2010, p. 274).

Em conclusão podemos afirmar que o sistema constitucional brasileiro adotou uma versão mitigada do princípio da subsidiariedade, onde por um lado se afirmou a natureza cooperativa do federalismo brasileiro, a adoção de competências concorrentes e a consagração dos Municípios a entes federados e por outro lado, a prevalência das competências privativas da União, das normas gerais e do interesse nacional.

## **2 DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Apesar de sua inquestionável importância o princípio da subsidiariedade recebeu pouca ou quase nenhuma atenção pela doutrina nacional. A sua relevância tem sido claramente ofuscada pelos princípios da estrita legalidade, repartição rígida de competências, tipicidade cerrada, separação dos poderes, dentre outros. Estes têm sido considerados como eficientes proteções contra o abuso fiscal, enquanto que o princípio da subsidiariedade tem sido mal-entendido e mesmo evitado como forma

de definição dos limites às competências tributárias.

Não existe um setor onde exista maior centralização de competências federais do que no âmbito tributário, com a excessiva concentração de receitas tributárias na União, com excessivas competências para instituir contribuições sociais, interventivas, impostos, taxas, empréstimos compulsórios e outras formas de cobranças. O princípio da subsidiariedade aparece neste campo muito mais do que mitigado, quase praticamente como um mecanismo de vedação ao excesso por parte do poder concentrador da União.

É objetivo deste trabalho demonstrar que este princípio auxilia na solução de conflitos de competências tributárias, especialmente em casos onde existe sobreposição de competências, pelo uso do modelo de competências concorrentes ou comuns. Nestes casos, a existência de um conflito não encontra um critério claro de solução. Em nosso entender o princípio da proporcionalidade, da sustentabilidade e da subsidiariedade são os mais indicados para a tarefa.

O federalismo e o próprio princípio da subsidiariedade devem ser medidos *in concreto* conforme o grau de autonomia conferido pelo ordenamento às ordens estaduais e municipais. No caso brasileiro podemos notar que esta atribuição de competências é consideravelmente reduzida.

Um dos exemplos dessa limitada atribuição pode ser encontrado no art. 146, parágrafo único que trata do regime simplificado de arrecadação e determina que a lei complementar “também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e das contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observando que: [...] II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado”.

Desse modo, o princípio da subsidiariedade em matéria tributária é incapaz de estabelecer um regime geral de descentralização administrativa ou desconcentração política, possuindo principalmente a eficácia de uma espécie de cláusula de correção ou de ajuste (efeito de barreira), impedindo um tratamento excessivamente concentrador.

## 2.1 Definição

José Alfredo Baracho em uma das primeiras obras nacionais sobre o assunto alerta sobre a dificuldade no estabelecimento de uma definição sobre a subsidiariedade (BARACHO, 1995). Este pode receber diversas acepções, tais como:

i) valor constitucional como fim constitucional a ser alcançado, ou seja, como proteção máxima possível da autonomia individual ou social perante o Estado ou dos entes subnacionais perante os poderes centrais;

ii) como norma de descentralização política, administrativa ou tributária;

iii) como princípio de resolução de conflitos constitucionais, como norma de interpretação de outras normas constitucionais, especialmente aquelas que versam sobre a repartição de competências tributárias;

iv) como limitação constitucional ao poder tributário no sentido de conter ou restringir a intervenção estatal;

O princípio da subsidiariedade implica na assunção de que na adequação entre os meios utilizados e os fins práticos a serem alcançados na esfera político-administrativa deve-se dar preferência às escolhas fático-normativas que protejam ou promovam as soluções mais

próximas ao cidadão ou que possuam maior descentralização político-administrativa.

Como bem observa José Alfredo Baracho “[...] a subsidiariedade não é apenas um simples princípio de repartição de competências entre órgãos ou coletividades estatais. Ela fixa o próprio princípio de Direito Constitucional [...]” (BARACHO, 2000, p. 26). O seu conteúdo material está em garantir tanto a descentralização política e administrativa.

## 2.2 Eficácia do Princípio da Subsidiariedade

O princípio da subsidiariedade possui duas dimensões em sua eficácia (QUADROS, 1995, p. 18):

- a) eficácia negativa ou de barreira, como limite à intervenção estatal injustificada. Parte-se do pressuposto de que a prioridade de ação é baseada na ideia de espontaneidade e autonomia, de tal modo que devem ser protegida as ações livres onde a instância inferior ou individual possua capacidade para atuar espontaneamente sem interferência superior ou estatal; e
- b) eficácia positiva ou interventiva, como proteção do bem comum e do interesse público por meio de estímulo ou suplementação das ações da instância inferior, que se mostrou insuficiente em sua espontaneidade e autonomia em atingir por seus próprios meios os seus fins almejados.

Conforme Fausto Quadros (1995) a escolha entre autonomia e intervenção deve ser realizada sob a égide do princípio da eficiência. A instância superior pode ser considerada mais adequada quando for

mais eficiente para atingir os objetivos almejados. O liberalismo puro considera somente a eficácia negativa como eficiente, enquanto que o intervencionismo puro considera prioritariamente a ação estatal como virtuosa. Uma visão moderada deve ser guiada pela noção de eficiência, com preferencial ela espontaneidade e autonomia, na busca do equilíbrio entre liberdade e autoridade.

A intervenção do nível superior geralmente pode ser considerada mais adequada quando (SOUZA, 2010):

a) o nível superior for apropriado para resolver um problema que pela sua complexidade, extensão, abrangência ou dificuldade exija meios que não podem ser suportados por uma ação inferior;

b) quando forem necessárias medidas uniformes com vista a manutenção de outros valores, tais como a igualdade de tratamento ou soluções coerentes para situações idênticas;

c) como corretivos para desvios ou abusos na esfera inferior ou como proteção horizontal contra danos a terceiros.

### **2.3 Princípio da Subsidiariedade e a solução de conflitos constitucionais**

Apesar da limitada aplicação concreta do princípio da subsidiariedade, seria um erro descartá-lo como desprovido de importância. Sua relevância estaria como limitador aos excessos de um Estado demasiadamente centralizador. Contudo, outro erro deve ser evitado no estudo dos conflitos constitucionais. É equivocado afirmar que o país vive um Estado Permanente de Ponderação, com ausência de segurança sobre a hierarquização axiológica fundada pela CF/88, enxergando em cada conflito principiológico um momento de ponderação de princípios e regras.

Igualmente seria falso afirmar-se que a ponderação possui um papel menor na interpretação sistemática. Inúmeros exemplos poderiam ser citados, para contrariar este entendimento: o julgamento sobre a possibilidade do aborto de fetos anencéfalos, cotas sociais e raciais, entre tantas outras. Poderíamos alegar que estas decisões são equivocadas, mas nunca que elas não são fruto de uma nova forma de interpretação constitucional.

Outro questionamento errôneo é sobre o método mais importante na interpretação sistemática no constitucionalismo: a subsunção ou a ponderação? Novamente impõe-se uma falsa questão que permite qualquer resposta. Tanto a subsunção, como proteção da hierarquização axiológica original, quanto a ponderação como forma de re-hierarquização axiológica são fundamentais sob o constitucionalismo, desde que respeitem os seus princípios fundamentais, as cláusulas pétreas e os limites ao poder de reforma constitucional. O constitucionalismo utiliza o binômio hierarquização (subsunção) e re-hierarquização (ponderação) como forma de manutenção do *consensus* constitucional original de uma sociedade complexa e plural em um mundo dinâmico e em transformação.

A Corte Constitucional Alemã (*BVerfG*), por exemplo, faz uso do interessante “método de concretização do ordenamento axiológico” (*Methode Konkretisierung einer Wertordnung*) para encontrar soluções conforme a Constituição a partir de enunciados abstratos ou gerais (*abstrakten Sätzen*) previstos no texto constitucional (HONSELL, 2009, p. 1689).

O princípio da subsidiariedade encontra seus fundamentos justamente na concretização axiológica.

## 2.4 Análise de caso: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte

Assistimos uma expansão desenfreada de novas obrigações acessórias e deveres do contribuinte sob a égide de um pretenso “dever geral de colaboração” do contribuinte para com o fisco. Não cremos que a medida para a exigência de novas responsabilidades do contribuinte seja uma abstrata capacidade cooperativa do contribuinte. Até onde iria esta capacidade de colaboração? Cremos que o enfoque está evidentemente distorcido.

Devemos questionar até aonde possui o poder fiscal competência para impingir novos deveres ao cidadão? Não existe no nosso sistema uma cláusula geral que autoriza a restrição de direitos fundamentais, sem previsão legal (art. 5º: “[...] II - ninguém será **obrigado** a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de **lei**;”) (grifo nosso).

Somente serão admissíveis restrições de direitos fundamentais expressamente previstas no ordenamento constitucional. Nem a restrição de direitos e nem o aumento de responsabilidades (obrigações) pode ser deduzido de princípios implícitos, tais como: capacidade colaborativa, solidariedade, função social do tributo ou deveres anexos da obrigação tributária.

Assim pelo contrário, se existe um princípio implícito aplicável, em decorrência do regime e princípios do nosso sistema constitucional, este determina que os meios utilizados devem ser os menos gravosos ao cidadão-contribuinte. Se um procedimento puder ser realizado eficientemente pelo Estado não há porque transferir este ônus para o contribuinte. A imposição das obrigações acessórias deve obedecer igualmente ao princípio da proporcionalidade, concomitantemente com

o princípio da subsidiariedade. Haverá uma aplicação multidimensional dos princípios, onde cada um deles desempenhará um critério de controle distinto. O princípio da subsidiariedade trata especialmente dos fins permitidos pela norma e este será o primeiro teste normativo. Havendo dúvida sobre os fins perseguidos pela norma esta deverá ser sempre interpretada no sentido de proibição de restrições a direitos fundamentais do contribuinte que não tenham sido expressamente autorizadas em lei.

O princípio da proporcionalidade irá proceder o controle sobre a congruência entre meios e fins. Os meios utilizados deverão ser adequados, necessários e razoáveis, sendo vedado o excesso ou sua insuficiência. É proibida a imputação de obrigações acessórias ou deveres formais excessivos. Igualmente determina o critério da necessidade que se uma informação estiver disponível na Administração Tributária não há razão jurídica para se impor este ônus de fornecimento ao contribuinte.

Se existir um princípio colaborativo este é fundamentalmente dirigido à contribuição do Estado em favor do cidadão e não o contrário. Os deveres de cooperação não possuem eficácia direta, somente as limitações constitucionais possuem.

O núcleo essencial do princípio da subsidiariedade decorre da valorização axiológica da solução próxima ao cidadão. Desse modo cabe à Administração Tributária encontrar soluções mais adequadas, razoáveis e menos onerosas ao cidadão-contribuinte.

## CONCLUSÃO

O Princípio da Subsidiariedade determina as regras fundamentais na distribuição de poder e competências, tendo por assunção a adequação entre os meios utilizados e os fins práticos a serem alcançados na esfera

político-administrativa deve observar obrigatoriamente a solução mais próxima ao cidadão.

Este princípio possui duas dimensões em sua eficácia: a) eficácia negativa ou de barreira, como limite à intervenção estatal injustificada e b) eficácia positiva ou interventiva, como proteção do bem comum e do interesse público por meio de estímulo ou suplementação das ações da instância inferior.

O Sistema Constitucional Tributário veda a restrição de direitos fundamentais sem expressa previsão legal. Desse modo, a restrição de direitos e o alargamento de obrigações fiscais acessórias não pode ser deduzida de princípios implícitos, tais como: capacidade colaborativa, solidariedade, função social do tributo ou deveres anexos da obrigação tributária.

O princípio da proporcionalidade exige que o meio a ser utilizado deva ser o mais adequado e necessário, implicando que estes devam ser os menos gravosos ao cidadão-contribuinte. Se um procedimento puder ser realizado eficientemente pelo Estado não há porque transferir este ônus para o contribuinte. Se existir um princípio colaborativo este é igualmente dirigido à contribuição do Estado em favor do cidadão e não o contrário. Os deveres de cooperação não possuem eficácia direta, somente as limitações constitucionais possuem.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **O princípio de subsidiariedade**: conceito e evolução. Belo Horizonte: Movimento Editorial Faculdade de Direito da UFMG, 1995.

\_\_\_\_\_. **O princípio de subsidiariedade**: conceito e evolução.

Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 11 abr. 2016.

HONSELL, Heinrich. Wächter oder Herrscher. **Die Rolle des Bundesverfassungsgerichts zwischen Recht und Politik**. Heft, v. 36 n. 4, September 2009. p. 1689.

HORBACH, Carlos Bastide. **Administração pública e democracia representativa**. Porto Alegre, 2001. Dissertação (Mestrado) Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

ITALIA. Constituição (1947) **Constituição da República Italiana**. Roma, IT, 1947. Disponível em:< <http://www.resumosetrabalhos.com.br/constituicao-da-italia-de-1947.html>>. Acesso em: 17 mar. 2016.

JOÃO PAULO II, Papa. **Carta Encíclica Centesimus Annus**, 1991. Disponível em: <[http://w2.vatican.va/content/john-paul-ii/pt/encyclicals/documents/hf\\_jp-ii\\_enc\\_01051991\\_centesimus-annus.html](http://w2.vatican.va/content/john-paul-ii/pt/encyclicals/documents/hf_jp-ii_enc_01051991_centesimus-annus.html)>. Acesso em: 11 mar. 2016.

PIO XI, Papa. **Encíclica Quadragesimo Anno**, 1931. Disponível em: [http://www.vatican.va/holy\\_father/pius\\_xi/encyclicals/documents/hf\\_p-xi\\_enc\\_19310515\\_quadragesimo-anno\\_po.html](http://www.vatican.va/holy_father/pius_xi/encyclicals/documents/hf_p-xi_enc_19310515_quadragesimo-anno_po.html). Acesso em: 17 mar. 2016.

PORTUGAL. Constituição (1974). **Constituição da República Portuguesa**. Lisboa, PT, 1976. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx#art7>>. Acesso em: 07 mar. 2016.

QUADROS, Fausto de. **O princípio da subsidiariedade no direito comunitário após o Tratado da União Européia**. Coimbra: Almedina, 1995.

SOUZA, Paulo Fernando Mohn e. **A subsidiariedade como princípio de organização do Estado e sua aplicação no federalismo**. Brasília: Senado Federal, Sub-secretaria de Edições Técnicas, 2010.

TORRES, Silvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

UNIÃO EUROPEIA. **Tratados consolidados**: carta dos direitos fundamentais. Luxemburgo, 2010.

**Como citar:** CALIENDO, Paulo. Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 20, n. 2, p.28-50, jul. 2016. DOI: 10.5433/2178-8189.2016v20n2p28 ISSN: 2178-8189.

Submetido em 23/08/2016

Aprovado em 07/04/2016