

VOTO

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES (RELATOR): A controvérsia diz respeito à compatibilidade, com a Constituição Federal, dos arts. 61, 62 e 63 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a alteração promovida pelo art. 32 da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009; e do Convênio ECF n. 1, de 18 de fevereiro de 1998, com as modificações promovidas pelos Convênios ECF n. 1/2009; 2/2009; 1/2011; 2/2011; 3/2011; 1/2012; e 3/2012, que estabelecem o uso obrigatório, pelas empresas que exercem atividade de venda ou revenda de bens a varejo ou prestem serviços, de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).

1. Preliminares

O Supremo já assentou, em outras oportunidades, a legitimidade da Confederação Nacional do Comércio (CNC) para provocar a instauração de processo de controle concentrado.

Confira-se, nessa linha, o voto proferido pelo ministro Dias Toffoli na ADI 4.397, *DJe* de 22 de fevereiro de 2022:

Preliminarmente, considero que a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) possui legitimidade ativa para a propositura da presente ação direta de inconstitucionalidade, consoante o art. 103, IX, da Constituição Federal, por ser confederação sindical.

Verifico, ainda, a presença do requisito da pertinência temática. Com efeito, o estatuto da requerente afirma ser prerrogativa constitucional e objetivo institucional, dentre outros, “representar, no plano nacional, os direitos e interesses do comércio brasileiro de bens, de serviços e de turismo” (art. 1º, § 1º), tratando o caso trazido à análise de contribuição para o seguro contra acidentes de trabalho – notadamente do art. 10 da Lei nº 10.666/03 –, a que todas as empresas brasileiras abrangidas pela órbita de representação sindical da autora estão sujeitas.

Destaco que esta Corte tem reconhecido a legitimidade ativa *ad causam* da requerente em casos análogos: ADI nº 4.628/DF, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Luiz Fux, *DJe* de 24/11/14; ADI nº 1.332/RJ-MC, Tribunal Pleno, Relator o

Ministro Sydney Sanches, DJ de 11/4/97.

Ora, é evidente a repercussão da norma questionada na esfera de interesses e de atuação de empresas associadas, comerciantes, os quais supostamente teriam de arcar com os custos para a implantação de equipamentos emissores de cupons fiscais.

Na esteira do precedente acima indicado, verifico que foram observados os requisitos da representatividade nacional e da pertinência temática.

Rejeito as preliminares.

No mais, relembro que a petição inicial foi objeto de aditamento (eDoc 83), tendo em conta as alterações sofridas pelo complexo normativo impugnado, motivo pelo qual se mostra prejudicada a preliminar de não conhecimento suscitada pela Advocacia-Geral da União (eDoc 65).

2. Obrigaçāo acessória: contornos e competência. Convēnio ECF n. 1/1998: observância do princípio da legalidade

Como assinalado, a requerente alega que a Lei ordinária federal n. 9.532/1997 invadiu a competência tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, enquanto entes competentes para a instituição do ICMS (CF, art. 155, II) e do ISS (CF, art. 156, III), ao determinar que as empresas vendedoras ou revendedoras de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas a utilizar o equipamento ECF.

Vejamos.

O Emissor de cupom fiscal (ECF) é um dispositivo de automação comercial cuja finalidade é emitir documentos fiscais e realizar o controle dos valores correspondentes a operações de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços.

Sua utilização foi prevista inicialmente pelo Convēnio ICMS n. 156/1994, o qual “fixa normas reguladoras para o uso de equipamentos Emissores de Cupom Fiscal (ECF)”.

A União, reconhecendo a capacidade da ferramenta tecnológica para fins fiscalizatórios, buscou disseminar seu uso, autorizando a depreciação acelerada incentivada no ano de 1995:

Art. 103. As pessoas jurídicas que explorarem atividade comercial de vendas de produtos e serviços poderão promover depreciação acelerada dos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal (ECF) novos, que vierem a ser adquiridos no período compreendido entre 1º de janeiro de 1995 a 31 de dezembro de 1995.

§ 1º A depreciação acelerada de que trata este artigo será calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, sem prejuízo da depreciação normal.

§ 2º O total acumulado da depreciação, inclusive a normal, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 3º O disposto neste artigo somente alcança os equipamentos:

a) que identifiquem no cupom fiscal emitido os produtos ou serviços vendidos; e

b) cuja utilização tenha sido autorizada pelo órgão competente dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A obrigatoriedade do ECF, contudo, só foi estabelecida a partir da edição da Lei n. 9.532/1997, objeto de controle nesta ação direta de constitucionalidade.

Tal imposição se deu com o intuito de substituir os meios de emissão de notas fiscais praticados no Brasil à época, reduzindo, assim, a sonegação fiscal, especialmente nos casos em que ocorria omissão de vendas e, por consequência, evasão de tributos.

Trata-se de medida voltada, portanto, ao interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias, consubstanciando-se em verdadeira obrigação acessória, conforme disposto no art. 113, § 2º, do CTN:

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.

(Grifei)

Feita essa breve introdução, cumpre perquirir, inicialmente, se o dever instrumental instituído pela Lei n. 9.532/1997 invadiu a competência tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Quanto ao ponto, relembro que a competência tributária de cada ente federativo é definida pela Carta da República.

Tal atribuição tem limites estritos: não pode uma pessoa política instituir tributos fora de seu âmbito de competência; tampouco um ente federativo precisa da autorização de outro para instituir os próprios tributos.

Nesse contexto, “o exercício, por um ente político, de competência concedida constitucionalmente a outro implica invasão de competência. Cada qual deve circunscrever-se à competência que lhe foi outorgada, não podendo extrapolá-la” (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 91).

Entendo que a assertiva também se aplica aos deveres instrumentais, os quais devem ser instituídos dentro do âmbito de competência de cada ente. Nessa perspectiva, destaco o seguinte excerto doutrinário:

Com efeito, se aos entes políticos é defesa a instituição de tributos fora de seu campo competencial, com maior razão a vedação de se imporem deveres instrumentais de tributo a que não lhe compete, em nome do interesse alheio.

As fronteiras ínsitas da repartição de competência tributária agem, dessarte, como um importante limitador da competência para instituição de deveres instrumentais, pois carece de interesse a arrecadação e a fiscalização de um determinado tributo pela pessoa política diversa do ente tributante competente.

(TAKANO, Caio Augusto. Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 27, p. 284-304, 2012)

De maneira semelhante se posiciona Roque Antônio Carrazza, para quem “nenhum ente tributante pode exigir, de contribuinte ou de terceira pessoa a ele relacionada, o cumprimento de deveres instrumentais concernentes a tributo que não lhe compete” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 287).

Também nessa esteira se formou a jurisprudência do Supremo, segundo a qual “não se admite que ente federativo diverso imponha espécie de obrigação tributária acessória a entes destinatários de exação” (ADI 5.349, Tribunal Pleno, ministra Rosa Weber, *DJe* de 29 de agosto de 2022); e, “se não há competência para instituição do tributo, como é possível o fisco municipal criar obrigação acessória? O sistema não fecha!” (RE 1.167.509, ministro Marco Aurélio, *DJe* de 16 de março de 2021 – Tema n. 1.020/RG).

Pois bem.

Na hipótese, tenho que os dispositivos impugnados, decorrentes de lei ordinária federal, não invadem a competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Isso porque as disposições combatidas instituíram dever instrumental relacionado com a fiscalização e o combate à sonegação de tributos federais.

Não à toa, o § 1º do art. 61 em questão estabelece quais dados os documentos emitidos pelo ECF devem conter, para fins de comprovação de custos e despesas operacionais no âmbito do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, sem fazer qualquer alusão ao ICMS ou ao ISS:

Art. 61. As empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom

Fiscal – ECF.

§ 1º Para efeito de comprovação de custos e despesas operacionais, no âmbito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:

- a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes – CGC, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;
- b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos;
- c) a data e o valor da operação.

§ 2º Qualquer outro meio de emissão de nota fiscal, inclusive o manual, somente poderá ser utilizado com autorização específica da unidade da Secretaria de Estado da Fazenda, com jurisdição sobre o domicílio fiscal da empresa interessada.

É dizer: a União não buscou fazer as vezes dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios; mas, sim, fiscalizar e evitar a evasão dos tributos de sua competência.

Afinal, como bem apontado pela Advocacia-Geral da União, por meio do cupom fiscal é possível obter parâmetros relativos ao montante devido de PIS, Cofins, IR e CSLL, por mais que também sejam obtidos dados para fins de quantificação do ICMS e do ISS.

Tanto é assim que Estados e Municípios instituíram a obrigatoriedade do uso do ECF por meio de normas próprias, além daquelas estabelecidas no próprio Convênio ECF n. 1/1998, tratado abaixo. A título de exemplo, cito o Decreto n. 2.269/1998 do Amapá, a Lei n. 1.287/2001 de Tocantins, a Lei n. 4.257/1989 do Piauí (com alteração pela Lei estadual n. 5.114/1999), o Decreto n. 13.247/2001 de Salvador e a Lei Complementar n. 632/2007 de Blumenau.

Há casos, inclusive, em que a municipalidade determinou a obrigatoriedade do uso do ECF e, após, revogou a exigência, estabelecendo outras obrigações acessórias, como ocorreu em São Paulo (Portaria n. 147/2012/CAT e Comunicado n. 10/2023/SRE).

Ou seja, os entes subnacionais entenderam que a Lei n. 9.532/1997 criou obrigação acessória para a União, de modo que deveriam, dentro de suas respectivas competências, instituir a obrigatoriedade do uso do equipamento ECF enquanto dever instrumental para fins de fiscalização e arrecadação do ICMS e do ISS.

Reitero: trata-se de faculdade, e não de imposição.

Assim, a União estabeleceu o dever instrumental dentro de seus próprios limites, motivo pelo qual não merece ser acolhido o argumento de constitucionalidade da norma em razão de suposta invasão, pelo ente central, da competência dos Estados e dos Municípios.

Nessa toada, o art. 63, também impugnado, configura mero reconhecimento, por parte da União, quanto ao interesse dos demais entes federados em relação ao ECF. Confira-se:

Art. 63. O disposto nos arts. 61 e 62 observará convênio a ser celebrado entre a União, representada pela Secretaria da Receita Federal, e as Unidades Federadas, representadas no Conselho de Política Fazendária – CONFAZ pelas respectivas Secretarias de Fazenda.

Ora, por mais que a preocupação da União com a edição da norma se referisse à sonegação de tributos federais, tentando coibir a “omissão de vendas”, é fato que a medida também possuía (e possui) o condão de auxiliar os demais entes federativos na arrecadação e fiscalização de seus tributos. Por isso, a previsão de edição de convênio de cooperação, qual seja o Convênio ECF n. 1/1998.

A requerente, contudo, entende que o aludido convênio desbordou de seus limites, visto que, enquanto norma infralegal, não poderia criar obrigação. Defende, ao fim, caber ao chefe do Executivo a regulamentação de leis.

Sem razão a requerente.

A disciplina estabelecida pela Constituição Federal e pelo Código

Tributário Nacional permite que convênios, em matéria tributária, versem sobre fiscalização e controle mútuo, admitindo, inclusive, a própria criação de obrigações acessórias, nos termos dos arts. 37, XXII, e 145, § 1º, da CF/1988, e dos arts. 96, 100, IV, e 199, do CTN:

Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, imparcialidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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

Código Tributário Nacional:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, **por lei ou convênio**.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)

Segundo o entendimento do Supremo, é possível a instituição de deveres instrumentais por meio de atos infralegais. Nesse sentido:

Direito constitucional e tributário. Ação cível originária. Obrigação tributária acessória. Imunidade recíproca.

1. Compete ao Supremo Tribunal Federal conhecer e julgar originariamente causas que envolvam a interpretação de normas relativas à imunidade tributária recíproca, em razão do potencial abalo ao pacto federativo. Precedentes.

2. A obrigações acessórias decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional). Esse termo não engloba apenas as leis, mas também “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (art. 96 do Código Tributário Nacional).

3. A imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição) impede que os entes públicos criem uns para os outros obrigações relacionadas à cobrança de impostos, mas não veda a imposição de obrigações acessórias. Precedentes.

4. O art. 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional institui reserva legal para a definição das hipóteses de responsabilidade tributária e dos atos que os entes públicos deverão praticar na qualidade de responsáveis tributários. O dispositivo não afasta a possibilidade de obrigações acessórias serem impostas por atos normativos infralegais.

5. Não ofende o princípio da isonomia ou abala o pacto federativo norma que impõe a obrigação de apresentação de declaração de débitos e créditos de tributos federais aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, mas não a estende aos órgãos da própria União.

6. Pedido que se julga improcedente.

(ACO 1.098, Tribunal Pleno, ministro Luís Roberto Barroso, *DJe* de 1º de junho de 2020 – grifei)

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIO ICMS N. 134/2016 DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ, ALTERADO PELO CONVÊNIO N. 166/2022. ATO DA COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – COTEPE/ICMS N. 65/2018, ALTERADO PELO ATO COTEPE/ICMS N. 37/2022, E O ATO COTEPE/ICMS N. 81/2022. MANUAL DE ORIENTAÇÕES DE LEIAUTE DA DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE MEIOS DE PAGAMENTO – DIMP. CONHECIMENTO PARCIAL DA AÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RESERVA LEGAL PARA EDIÇÃO DE NORMAS QUE VEICULAM OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS EDITADAS PARA FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. TRANSFERÊNCIA DE DADOS SIGILOSOS BANCÁRIOS POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA AOS ENTES FEDERADOS. AUSÊNCIA DE OFENSA AO DIREITO À INTIMIDADE E PRIVACIDADE. PRECEDENTES. AÇÃO DIRETA PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESTA PARTE, JULGADA IMPROCEDENTE.

[...]

3. São formalmente constitucionais as cláusulas segunda, terceira, quarta e parágrafo único da cláusula sexta do Convênio ICMS n. 134/2016, do Confaz, normas complementares à legislação tributária, nos termos do inc. IV do art. 100 do Código Tributário Nacional, editadas com fundamento no § 1º do art. 145 da Constituição da República.

4. A reserva constitucional de convênio prevista na al. *g* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República não impede que a União, os Estados e o Distrito Federal celebrem convênios para execução de suas leis, serviços ou

decisões, a fim de prestarem assistência uns aos outros para fiscalização ou permuta de informações, uniformização de procedimentos e normas inerentes ao exercício e competência tributária desses entes federados, nos termos dos arts. 102 e 199, do Código Tributário Nacional.

[...]

(ADI 7.276, Tribunal Pleno, ministra Cármem Lúcia, *DJe* de 19 de setembro de 2024 – grifei)

No mesmo sentido se posiciona a doutrina: “[...] também merece nota que o § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional quando fala da ‘obrigação acessória’, dispõe que ela ‘decorre da legislação tributária’. O art. 115 acima reproduzido também faz igual referência. Evidencia-se a dispensa de lei formal que preveja o dever instrumental” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 553).

Assim, entendo que a legislação ordinária federal impugnada não invadiu a esfera de competência constitucionalmente reservada aos demais entes da Federação; bem como que o Convênio ECF n. 1/1998, com suas sucessivas alterações, não viola o princípio da legalidade.

3. Reserva de lei complementar. Inexistência

Em linha com o que aduzido, tenho que as normas contestadas não invadem matéria reservada à lei complementar.

Transcrevo, quanto ao ponto, o art. 146 da Constituição, na parte que interessa:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos

respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

[...]

O Texto Constitucional elenca, tanto no dispositivo destacado como nos arts. 154, I; 155, § 2º, XII; e 156, III, as matérias a ser disciplinadas por meio de lei complementar,.

O Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, arrola diversos institutos como normas gerais, principalmente em seu Livro II (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 130).

Esse é o caso das obrigações, cujas “disposições gerais” se encontram no Título II, Capítulo I, do aludido Livro II do CTN:

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.

Estabelecidas essas normas gerais como verdadeiras sobre normas do sistema tributário nacional, que devem ser respeitadas por todos os entes, caberá à legislação ordinária e às normas infralegais, quando permitido, estabelecer as regras específicas.

Dessa forma, as normas específicas, no caso, de obrigações

acessórias, editadas de acordo com o CTN, não são matérias reservadas à lei complementar.

E, consoante o tópico antecedente, não há sequer necessidade de lei ordinária para a instituição dessas obrigações.

A propósito, destaco a manifestação do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, segundo a qual, prevalecendo o entendimento exposto na peça primeira, “a declaração de imposto de renda, que ostenta natureza de obrigação acessória por excelência, deveria estar prevista no CTN” (eDoc 120, p. 6).

Assim, não se tratando de norma geral, não há falar em necessidade de lei complementar, motivo por que não acolho o pedido de declaração de constitucionalidade das normas impugnadas.

4. Violação dos princípios da proporcionalidade e da privacidade. Inocorrência

Por fim, repto inexistentes as supostas violações dos princípios da proporcionalidade e da privacidade.

Quanto ao princípio da proporcionalidade, afirma a requerente, em síntese, que os dispositivos contestados imporiam ônus excessivo aos contribuintes, ao determinar que deveriam, às suas expensas, instalar e manter os equipamentos ECF.

Não lhe assiste razão.

O princípio da proporcionalidade constitui autêntica limitação ao Poder Legislativo, a exigir que se avalie a necessidade e a adequação das medidas adotadas pelo mencionado Poder.

Ressalto a posição encampada por Ingo Wolfgang Sarlet:

De acordo com a posição corrente e amplamente recepcionada pela doutrina e também acolhida em sede jurisprudencial (embora nem sempre corretamente aplicada!), na sua função como critério de controle da legitimidade

constitucional de medidas restritivas do âmbito de proteção dos direitos fundamentais, o princípio da proporcionalidade costuma ser desdobrado em três elementos (subcritérios ou subprincípios constitutivos, como prefere Gomes Canotilho): (a) **adequação ou conformidade**, no sentido de um controle da viabilidade (isto é, da idoneidade técnica) de que seja em princípio possível alcançar o fim almejado por aquele(s) determinado(s) meio(s), muito embora, para alguns, para que seja atendido o critério, bastaria que o Poder Público (mediante a ação restritiva) cumprisse com o dever de fomentar o fim almejado; (b) **necessidade ou exigibilidade**, em outras palavras, a opção pelo meio restritivo menos gravoso para o direito objeto da restrição, exame que envolve duas etapas de investigação: o exame da igualdade de adequação dos meios (a fim de verificar se os meios alternativos promovem igualmente o fim) e, em segundo lugar, o exame do meio menos restritivo (com vista a verificar se os meios alternativos restringem em menor medida os direitos fundamentais afetados).

(SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel Francisco; MARINONI, Luiz Guilherme Bittencourt. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 178 – grifei)

A doutrina ainda prevê a chamada “proporcionalidade em sentido estrito”, segundo a qual deve haver um equilíbrio entre os meios utilizados e os fins colimados.

No caso, a instituição do equipamento ECF se mostrou adequada e necessária, na medida em que facilitou a fiscalização dos tributos incidentes nas operações de venda e revenda de mercadorias, bem como na prestação de serviços, substituindo meios ultrapassados de emissão de documentos fiscais e que possibilitavam expedientes como a “omissão de vendas”.

Além disso, os equipamentos ECF foram adotados em todo o País, não se verificando, no mundo dos fatos, a alegada onerosidade excessiva – o que confirma, aliás, o respeito à proporcionalidade em sentido estrito.

Assim, afasto a alegada ausência de proporcionalidade.

Também verifico não configurada a suposta ofensa ao princípio da

privacidade.

Para a proponente, a violação ocorre no que permitido à administração fazendária o acesso aos hábitos de consumo dos usuários de cartões de crédito e débito, além dos lugares frequentados e das respectivas datas.

A par disso, a sistemática levaria à discriminação dos usuários de cartões, dado que, para quem fizesse pagamento em dinheiro ou cheque, por exemplo, não haveria incursão em suas intimidades.

Mais uma vez, entendo não haver razão nas alegações expostas.

No caso em exame, a norma impugnada, ao estabelecer a obrigatoriedade do uso de equipamento ECF pelos estabelecimentos vendedores e revendedores de mercadorias, bem como prestadores de serviços, buscou adotar novos meios de emissão de documentário fiscal de vendas e, assim, evitar a evasão de tributos.

Para isso, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei n. 9.532/1997 e da cláusula segunda do Convênio ECF n. 1/1998, é exigida a apresentação das seguintes informações no cupom fiscal: identificação do comprador; descrição dos bens ou serviços objeto da operação, data e valor da operação.

Trata-se de dados relevantes para a arrecadação e fiscalização dos tributos envolvidos. Nesse sentido é o voto lançado pelo ministro Cristiano Zanin na ADI 7.276, ao comparar o diploma impugnado naquela ação e a “nota fiscal”, concluindo pelo atendimento da “NF” à finalidade instrumental das obrigações acessórias e da própria fiscalização tributária:

A exorbitância das informações exigidas no Convênio ICMS 134/2016 se mostra ainda mais clara quando contrastada com a obrigação de documentar a operação ou prestação sujeita ao ICMS por meio da emissão de nota fiscal, “documento onde se estampa o valor da operação ou prestação realizada e, por via de consequência, o valor do ICMS a relacionados com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, conforme os

pagar" (Carrazza, Roque Antonio. ICMS. 19. Ed. São Paulo: Malheiro/Juspodvm, 2022. p. 733-734). **Como se vê, a obrigação de emissão de nota fiscal objetiva justamente municiar as autoridades fiscais estaduais de informações relativas à ocorrência do fato gerador do ICMS, atendendo à finalidade instrumental das obrigações acessórias e da própria fiscalização tributária.**

Por sua vez, o Convênio ICMS 134/2016, bem como o "acesso sistemico" previsto no art. 5º da Lei Complementar 105/01, contém informações que não são diretamente ligadas à materialidade do ICMS. Extrapolam, portanto, os limites impostos pelo § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

(Grifei)

Creio que o racional pode ser transportado à presente hipótese.

Embora as informações coletadas por meio dos equipamentos ECF sejam sigilosas, todas se mostram adequadas e necessárias para a arrecadação e fiscalização tributárias, como mencionado pelo ministro Cristiano Zanin ao tratar da nota fiscal.

Além disso, o fato de os dados serem sigilosos não significa que não possam ser obtidos pela fiscalização tributária, desde que, por óbvio, tal obtenção se dê nos estritos limites da lei, de forma adequada e necessária, bem como fiquem longe do alcance do "público geral", e vedada à autoridade fazendária a divulgação, sob pena de responsabilização. Nessa linha: ADIs 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, ministro Dias Toffoli, *DJe* de 21 de outubro de 2016; e RE 601.314 (Tema n. 255/RG), ministro Edson Fachin, *DJe* de 16 de setembro de 2016.

Por fim, destaco a doutrina de Leandro Paulsen: "[...] quando acessados os dados, a autoridade fiscal pode utilizá-los para as verificações próprias às suas funções, devendo, contudo, manter a sua condição de dados sigilosos. Efetivamente, o sigilo não é propriamente quebrado, porquanto não se dá publicidade às informações. Faculta-se o acesso aos dados para viabilizar a fiscalização, mas mediante compromisso de preservação do sigilo. Fala-se, por isso, de transferência do dever de sigilo" (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 387).

Assim, não vislumbro afronta aos princípios da proporcionalidade e da privacidade pelo complexo normativo impugnado.

5. Dispositivo

Ante o exposto, com as vêrias daqueles que pensam em sentido diverso, julgo improcedente o pedido formulado nesta ação direta de inconstitucionalidade e declaro constitucionais os arts. 61, 62 e 63 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a alteração promovida pelo art. 32 da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, bem assim o Convênio ECF n. 1, de 18 de fevereiro de 1998, em suas sucessivas modificações.

É como voto.