

O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

THE PROCESS OF AFFIRMATION OF THE ANCILLARY TAX OBLIGATION

FERNANDO DE BRITO ALVES*

TIAGO CAPPI JANINI**

RESUMO: A complexidade do direito, representada no fluxo da causalidade jurídica, implica normas derivadas de outras normas, até se chegar às individuais e concretas. Para analisar esse fenômeno de positivação de normas, optou-se pelas obrigações tributárias acessórias, com o propósito de desenvolver toda sua cadeia normativa. Valendo-se do método dedutivo e do método analítico, com apoio na pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, este texto tem como propósito analisar o processo de positivação referente às normas que tratam das obrigações acessórias tributárias. Com isso, procurar-se-á identificar qual a espécie de norma é competente para instituí-las. Desse modo, estudar-se-á em que consiste o processo de positivação de normas, as obrigações acessórias dentro do sistema jurídico tributário e as teorias que tratam das possibilidades normativas para a criação das obrigações acessórias. Por fim, a partir da conclusão que é possível um ato infralegal instituir nova obrigação acessória no sistema jurídico, propõe-se um processo de positivação das suas normas, partindo-se dos dispositivos constitucionais até atingir esses deveres de

ABSTRACT: *The complexity of the right, represented in the flow of legal causation implies rules deriving from other rules, until to the concrete and individual. To analyze this phenomenon of affirmation of rules, we opted for the ancillary tax obligations, with the purpose to develop its normative structure. Using the deductive method, supported in the bibliographical research, legislative and case law, this text aims to analyze the affirmation process for the rules that treat about the ancillary obligations. In this way, we will look for identify what kind of rules is competent to establish the tax ancillary obligations. We will study what consists the process of affirmation of rules, the ancillary obligations within the legal system of taxation and theories that deals with the normative possibilities for the creation of the ancillary obligations. Finally, from the conclusion that it is possible an infralegal act instituting new ancillary obligation in the legal system, we proposed a process of affirmation of its rules, assuming constitutional devices to achieve these concretes duties to do something prepared by the taxpayer, demonstrating it with the Escrituração Contábil Digital (ECD)*

* Professor da Universidade Estadual do Norte do Paraná. Coordenador do Programa de Mestrado e Doutorado em Ciência Jurídica da Universidade Estadual do Norte do Paraná. Pós-doutor pela Universidade de Coimbra.

E-mail: fernandobrito@uenp.edu.br.

** Professor na Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP. Bolsista CAPES no Programa Nacional de Pós-Doutorado (PNPD), realizado no Programa de Pós-Graduação em Ciência Jurídica da UENP. Doutor e mestre em Direito do Estado pela PUC/SP.

E-mail: tiagocappi@yahoo.com.br.

fazer concretos elaborados pelo contribuinte, demonstrando-o com a Escrituração Contábil Digital (ECD) integrante do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

PALAVRAS-CHAVE: Norma de competência. Obrigação tributária acessória. Direitos Fundamentais do Contribuinte. Princípio da legalidade. Poder Regulamentar.

member of the Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

KEYWORDS: *Rules of competence. Ancillary tax obligation. Fundamental rights of the taxpayer. Principle of legality. Regulatory Power.*

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Breves considerações acerca do processo de produção de normas. 3 A obrigação acessória tributária. 4 Teorias que tratam da criação das obrigações acessórias tributária. 5 O processo de positivação das obrigações acessórias tributárias. 6 Conclusão. Referências.

1 INTRODUÇÃO

O direito é formado por um vasto número de normas que, para produzirem efeitos jurídicos, precisam ser aplicadas. Desse ato resulta uma nova norma, individual e concreta. Nesse caminhar, há normas estipulando como outras normas devem ser produzidas. Essas normas superiores são o fundamento de validade das normas produzidas. Esse percurso se inicia nas normas superiores, de conteúdo mais geral e abstrato, e segue até atingir normas com alto nível de individualidade e concretização. Para isso, o intérprete se vale de diversos textos jurídicos, confrontando o processo de produção de normas com as normas superiores, que representam seu fundamento de validade. Tudo isso para se evitar a elaboração de normas inválidas.

Essa fenomenologia é presenciada em todo o sistema jurídico. No direito tributário, a produção da obrigação acessória tem de percorrer todo esse trajeto, valendo-se de dispositivos constitucionais, legais e infralegais. O sistema jurídico confere à autoridade administrativa poder para fiscalizar os tributos. Para tanto, tem aptidão de editar normas compelindo o contribuinte a realizar prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização desses tributos.

Valendo-se do método dedutivo e do método analítico, com apoio na pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, este texto tem como propósito analisar o processo de positivação

referente às normas que tratam das obrigações acessórias. Traçando essa trilha, acredita-se que haverá fundamentos suficientes para responder indagações do tipo: qual espécie de norma é competente para instituir as obrigações acessórias? Qual o conteúdo que cada norma pode versar? Há algum limite?

Inicialmente dedicar-se-á espaço para apresentar em que consiste o processo de positivação de normas. Em seguida, é importante identificar as obrigações acessórias dentro do sistema jurídico tributário, abordando as teorias que tratam das possibilidades normativas para a sua criação. Por fim, propõe-se um processo de positivação para as normas das obrigações acessórias, partindo-se dos dispositivos constitucionais até atingir esses deveres de fazer concretos elaborados pelo contribuinte, demonstrando-o com a Escrituração Contábil Digital (ECD) integrante do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE NORMAS

Antes de prosseguir com as ideias acerca do processo de produção de normas é imperioso elucidar a expressão “norma jurídica”, utilizada tanto para significar o texto jurídico positivo como a interpretação feita a partir desse texto jurídico. Sua ambiguidade já fora percebida por Hans Kelsen, que se valia dos termos “norma jurídica” para indicar aquela produzida pelos órgãos jurídicos (direito positivo) e “proposição jurídica” quando se tratava dos enunciados proferidos pela ciência do direito, estruturada em um juízo hipotético com o objetivo de descrever as condutas humanas reguladas pelas normas jurídicas.¹

Fundamentando-se na premissa de que o texto é o ponto de partida para a formação das significações, o apoio das construções hermenêuticas, Paulo de Barros Carvalho distingue “enunciado prescritivo” de “norma jurídica”.² Enunciado é formado por um conjunto de fonemas ou de grafemas estruturados segundo regras

1 KELSEN, 2003, p. 80.

2 CARVALHO, 2006, p. 21 e seguintes.

gramaticais, organizando uma mensagem. A norma jurídica tem a finalidade de expressar o pleno sentido dos mandamentos prescritos pelas autoridades legislativas, formalizada em um juízo condicional, em que se associa uma relação jurídica à concretização de um acontecimento fático previsto no antecedente. Com isso, pode-se dizer que os enunciados prescritivos formam os textos jurídicos elaborados pelo legislador e as normas jurídicas são produtos da atividade cognitiva do intérprete do direito. Há, portanto, o discurso produzido pelo legislador, composto por textos normativos (Constituição, leis, decretos, etc.) que, por sua vez, são estruturados em enunciados prescritivos (artigos, incisos, alíneas), e o discurso do cientista do direito, metalinguagem formada por normas jurídicas (doutrina).

O direito é um sistema complexo, composto por inúmeros textos jurídicos que vão se (re)produzindo e desencadeando novos fluxos normativos, com a finalidade de regular as condutas humanas. Alerta-se que esse processo de produção de novos textos não é automático; é imprescindível a presença da figura humana para movimentar as cadeias normativas.

Encontram-se, no sistema jurídico, várias normas incidindo ao mesmo tempo e sobre um único fato. Pode haver uma única conduta que ocasione efeitos civis, penais, administrativos, ambientais, etc. A conduta “matar alguém”, por exemplo, pode desencadear, pelo menos, dois fluxos normativos: um que estipula a sanção penal ao autor do delito e outro relativo a indenização civil desse ato.

Observa-se que o ordenamento jurídico é estruturado em diversos textos que se sucedem logicamente, criando inúmeras cadeias normativas, cada uma desenvolvendo seu próprio processo de positivação. Produz-se o fluxo de causalidade normativa, isto é, o “cordão, ponto-posponto, formado de normas que se orientam em intermináveis cadeias normativas e que se difundem nas mais diversas direções, compondo múltiplas séries causais que se entrelaçam, em sua urdidura, os diversos ramos do direito”.³

3 SANTI, 2004, p. 152.

A elaboração de um texto do qual se extrai uma norma individual e concreta requer todo um labor do intérprete autêntico, que inicia sua empreitada com as normas mais gerais e abstratas, desenvolvendo a positividade das normas. O processo de positividade de normas, portanto, é o percurso realizado a partir da norma mais geral e abstrata existente no sistema até se chegar aos níveis máximos de individualidade e concretude dos dispositivos legais. Conforme Paulo de Barros Carvalho, é o “[...] caminho, em que o direito pare de concepções abrangentes, mas distantes, para chegar às proximidades da região material das condutas intersubjetivas, ou, em terminologia própria, iniciando-se por normas gerais e abstratas, para chegar a normas individuais e concretas”.⁴ Consiste em um ato de aplicação de normas em que o intérprete parte de textos jurídicos gerais e abstratos, movimentando-os no universo jurídico, para dar origem a outros textos jurídicos, fonte de normas individuais e concretos.

Nessa perspectiva, observa-se que no processo de produção de normas encontra-se uma norma superior e outra inferior, que dela deriva. Norberto Bobbio já alertava que as normas jurídicas não estão situadas no mesmo plano, mas dispostas em uma estrutura hierarquizada.⁵ Dentro desse sistema, a norma superior é o fundamento de validade da norma inferior, ou seja, somente a norma produzida estritamente segundo os cânones da norma superior é considerada válida. Essa relação entre normas é explicada por Hans Kelsen:⁶

O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior.

Assim, sempre haverá uma norma jurídica que serve de fundamento de validade para a produção de outra norma. Alerta-se que essas normas são produzidas a partir de enunciados prescritivos

4 CARVALHO, 2006, p. 226.

5 BOBBIO, 1997, p. 49.

6 KELSEN, 1998, p. 215.

presentes nos textos normativos. Com o ato humano de aplicação obtém-se uma nova norma jurídica que deriva da existência de outra norma, o seu fundamento de validade.

3 A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA TRIBUTÁRIA

A fenomenologia da incidência de normas tributárias não tem como único objetivo a constituição do crédito e o seu pagamento. Outros fluxos normativos se desencadeiam no subsistema tributário. Duas são as espécies de obrigações tributárias destacadas pelo CTN: a denominada “principal” que consiste no pagamento do tributo (art. 113, § 1º) e a “acessória” cujo objeto é a prestação de informações à Administração Tributária (art. 113, § 2º). Para os propósitos deste artigo, enfatizar-se-á a obrigação acessória.

As obrigações acessórias são formadas por uma relação jurídica em que o contribuinte se encontra obrigado a prestar informações ao fisco, relatando os eventos que interessam à arrecadação ou à fiscalização dos tributos. Decorrem de normas jurídicas tributárias que

[...] impõem aos administrados (contribuintes e terceiras pessoas a eles relacionadas) uma série de encargos, de conteúdo não-patrimonial, tais como apresentar declarações, escriturar e exhibir os livros contábeis, suportar inspeções no local onde desenvolvem suas atividades comerciais, introduzir, em pontos certos do País (nas repartições alfandegárias) as mercadorias importadas, não transportar mercadoria desacompanhada da nota fiscal correspondente etc.⁷

É possível classificar as obrigações acessórias em dois tipos: (i) as que formalizam o crédito tributário, (lançamento por homologação ou autolançamento), e (ii) as que relatam algumas informações ao Fisco. No primeiro caso, o contribuinte é obrigado, pela legislação tributária, a constituir o crédito tributário pelo lançamento por homologação ou autolançamento, nos moldes do art. 150 do CTN. Nessa hipótese o tributo é materializado por uma norma individual e concreta construída pelo particular. Não se confunde com o lançamento tributário, previsto no art. 142 do

7 CARRAZZA, 2010, p. 209-10.

CTN, de competência exclusiva da autoridade administrativa. Já as obrigações acessórias em sentido estrito têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Não formalizam o crédito tributário. Sua finalidade é fundamentar a produção de uma norma individual e concreta que constituirá o crédito tributário: são meios de prova. Representam “[...] meio indispensável para traduzir a situação fiscal do contribuinte”.⁸

Importa consignar que a expressão “obrigação acessória” sofre críticas por parte de alguns autores. Primeiro porque “obrigação” significa uma relação jurídica de caráter patrimonial e a previsão no CTN é de uma relação de fazer ou não fazer. Igualmente o termo “acessório” indica uma vinculação com a relação jurídica principal. Porém, esse tipo de relação tributária é dotada de inegável autonomia,⁹ isto é, não depende da existência da obrigação principal para produzir efeitos jurídicos.¹⁰ É o caso da obrigatoriedade de entrega de declarações por contribuinte imune. Por isso, vem se firmando na doutrina¹¹ e na jurisprudência¹² o emprego da expressão “dever instrumental” em preferência à “obrigação acessória”.¹³ Os motivos de tal escolha são explicados por Paulo de Barros Carvalho:

8 JARDIM, 2014 p. 283.

9 Nesse sentido o STJ julgou: “Os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN [...]” (REsp 1.116.792/PB, Rel. Ministro Luiz Fux, primeira seção, julgado em 24/11/2010).

10 JARDIM, 2014, p. 280; ZOCKUM, 2005, p. 122.

11 CARRAZZA, 2010, p. 210; CARVALHO, 2013, p. 290.

12 Segue uma decisão do STF utilizando-se da expressão deveres instrumentais: “São constitucionais as cláusulas primeira e segunda do Protocolo nº 33/2003, que prescrevem *deveres instrumentais*, ou obrigações acessórias, nas operações com Gás Liquefeito de Petróleo sujeitas à substituição tributária prevista no Convênio ICMS 3/99”. (ADI 3103, Rel.: Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2006, grifo não consta no original).

13 Maurício Zockun prefere utilizar “obrigações tributárias instrumentais” (ZOCKUN, 2005, p. 122).

Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não tem essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus designios tributários.¹⁴

Ainda que, ciente da necessidade de a ciência do direito se utilizar de uma terminologia científica rígida, no presente trabalho utilizar-se-ão ambas as expressões como sinônimas, pois se acredita que o uso ora de “obrigações acessórias”, ora de “deveres instrumentais” não compromete a compreensão das ideias apresentadas.

Há de se destacar que com o crescente desenvolvimento das tecnologias da informação e com a propagação da internet, o procedimento de positivação das obrigações acessórias tributárias cada vez mais se concretiza no ciberespaço. Há, atualmente, um grande número de deveres instrumentais eletrônicos prescritos na legislação tributária que utilizam a linguagem de programas de computadores para a sua elaboração e a internet como meio de transmissão aos órgãos fiscalizadores. É diante desse ambiente inovador que surge o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), um banco de dados formado com as informações fiscais apresentadas pelos contribuintes a partir das obrigações acessórias eletrônicas, dentre elas a Escrituração Contábil Digital (ECD).¹⁵ A ECD consiste na escrituração contábil das empresas em formato eletrônico, substituindo os tradicionais livros contábeis. Com a sua criação, o Livro Diário, o Livro Razão, os Balancetes Diários e Balanços são elaborados virtualmente e não mais em papel.

Identificado o fato gerador das obrigações acessórias, urge analisar qual tipo normativo, ou qual tipo de texto jurídico é apto a introduzi-las no sistema jurídico.

14 CARVALHO, 2013, p. 290-291.

15 O SPED teve início com três grandes projetos: a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica Nacional (e-NF). Atualmente, ampliou-se o número de obrigações acessórias gerenciadas pelo SPED, desenvolvendo-se outros tipos de obrigações acessórias eletrônicas, como a e-financeira, o e-social e a EFD-contribuições.

4 TEORIAS QUE TRATAM DA CRIAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS

Neste tópico buscar-se-á identificar o texto jurídico apto para trazer dispositivos acerca da instituição das obrigações acessórias com a finalidade de descrever o seu processo de positivação de normas no sistema jurídico. Encontram-se três possíveis hipóteses na doutrina: (i) a criação de deveres instrumentais diretamente por atos infralegais; (ii) por lei contendo todos os elementos da regra-matriz das obrigações acessórias; (iii) por lei que outorga competência para os atos infralegais disporem acerca dos deveres instrumentais.

De acordo com a primeira situação basta a produção de textos infralegais independentemente da existência de qualquer tipo de lei tratando dos deveres instrumentais. Estão completamente fora, portanto, da abrangência do princípio da legalidade. Essa conclusão deriva da interpretação dos arts. 113, § 2º, 115, 96 e 100, todos do Código Tributário Nacional.

O § 2º do art. 113 do CTN prescreve que a obrigação acessória decorre da *legislação tributária*. Versando acerca do fato gerador da obrigação acessória, o art. 115, do mesmo diploma normativo, diz que será qualquer situação que, na forma da *legislação* aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure a obrigação principal.

Tomando como ponto de partida tais artigos, há o entendimento de que o conteúdo da expressão *legislação tributária* encontra-se no próprio CTN. Assim, no art. 96 está previsto que a expressão *legislação tributária* compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos, e as *normas complementares* que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Em seguida, o art. 100 estipula o que se deve incluir no conjunto das normas complementares: (i) atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, (ii) decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, (iii) práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, e (iv) convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Hugo de Brito Machado entende que o CTN excluiu expressamente as obrigações acessórias do princípio da legalidade estrita:

No inciso III do artigo 97, definindo o âmbito da legalidade estrita refere-se apenas ao fato gerador da obrigação tributária principal, quando a simples omissão dessa qualificação específica faria com que a norma abrangesse as duas espécies. No § 2º do art. 113 define a obrigação acessória como decorrente da legislação tributária, e no artigo 115 diz que a obrigação acessória é a situação que, na forma legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato.¹⁶

Em seguida, o autor dispensa a necessidade de lei em razão de a obrigação acessória possuir caráter instrumental, cuja existência relaciona-se com o controle do cumprimento da obrigação principal. Desse modo, o art. 84, IV da CF outorga competência para o Presidente da República expedir decretos e regulamentos para a execução das leis, e “[...] como a obrigação tributária é apenas um meio, ou instrumentos destinado a controlar o cumprimento da obrigação principal, ao instituí-la o regulamento está simplesmente criando condições para fiel execução da lei que instituir a obrigação principal”.¹⁷

Os documentos normativos previstos no art. 96 do CTN estão aptos a criar novas espécies de obrigações acessórias independentemente de lei autorizando a sua produção. Essa é a tese defendida pelo STJ:

A legalidade exigida para a imposição da obrigação tributária instrumental não é estrita, ou seja, pode advir de ato normativo que não a lei em sentido formal. Todos aqueles veículos normativos previstos no art. 96 do CTN, tais como decretos e regulamentos, entre outros contidos no art. 100, são aptos a formar vínculo jurídico tributário acessório.¹⁸

Por outro lado, há autores que defendem que apenas as leis, em sentido formal e material, poderão dispor acerca da exigência aos particulares das prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos tendo em vista do disposto no art. 5º, II da Constituição Federal.¹⁹ Para Roque Carrazza

16 MACHADO, 2003, p. 31.

17 MACHADO, 2003, p. 33.

18 RMS 20.587/MG, Rel. Min. Castro Meira, segunda turma, julgado em 09/11/2010.

19 CARVALHO, 2013, p. 294; COÊLHO, 2002, p. 367; JARDIM, 2014, p. 285; ZOCKUN, 2005, p. 155.

seriam instrumentos aptos para criar obrigações acessórias, além da lei ordinária, a medida provisória e a lei delegada.²⁰

Nesse caso, exige-se lei detalhando todos os critérios essenciais para a formalização do dever atribuído ao particular e não outorgar mera competência à autoridade administrativa para criar uma obrigação acessória. Roque Carrazza aponta que não basta uma lei indicando somente o dever a ser cumprido.²¹ É tarefa de o legislador ordinário relatar todos os elementos da regra-matriz da obrigação acessória, restando pouco espaço para os atos infralegais. Explica o autor que

[...] cabe à lei que cria a obrigação acessória indicar os contornos básicos de como e quando adotar a conduta, positiva ou negativa, em favor dos interesses fazendários. Às normas infralegais (regulamentos, portarias, atos declaratórios etc.) cabe apenas pormenorizar tal conduta, em ordem a viabilizar a boa execução da lei que a determinou.²²

De acordo com essas ideias, por obediência ao princípio da legalidade, os deveres instrumentais não podem nascer de manifestações de vontade da Administração Pública, que apenas teria competência para tornar efetivo o seu cumprimento.

Por fim, há o entendimento de que não é necessária uma lei com todos os elementos da regra-matriz da obrigação acessória; basta que preveja a possibilidade de a Administração criar esses deveres. Para Luís Eduardo Schoueri, de acordo com o art. 113, § 2º do CTN não é necessária lei formal prevendo o dever instrumental.²³ O autor, para chegar a tal afirmação, não desconsidera o art. 5º, II da Constituição Federal, que prevê que todos estão obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa somente em virtude de lei. Apenas entende que o dever instrumental decorre de lei: existe uma lei atribuindo à determinada autoridade a competência para instituí-lo. Desse modo, o sistema jurídico permite que a Administração Pública, exercendo seu poder regulamentar, institua deveres

20 CARRAZZA, 2010, p. 214.

21 CARRAZZA, 2010, p. 214.

22 CARRAZZA, 2010, p. 214-215.

23 SCHOUERI, 2013, p. 465.

instrumentais, ou melhor, regulamente as suas espécies e formas de produção.

Alberto Xavier possui posição semelhante, admitindo ser possível tratar das obrigações acessórias a partir de regulamentos desde que autorizados por lei:

Em nossa opinião, é necessária a existência de uma lei formal que explícita ou implicitamente autorize o Poder Executivo a regulamentar os aspectos instrumentais do fenômeno tributário. Desde porém que tal título de legitimação exista, o regulamento pode criar poderes e deveres instrumentais sem com isso perder o caráter de ‘fiel execução da lei’, na medida em que visa precisamente assegurar a sua eficácia prática.²⁴

Seria, portanto, suficiente uma lei outorgando competência para a Administração Pública produzir um ato normativo infra-legal tratando de novas espécies de obrigações acessórias. Essa permissão também encontra fundamento no Poder Normativo ou Regulamentar que o Poder Público possui. Do exercício dessa função normativa nascem textos jurídicos com o nome de *Decreto*, *Resolução*, *Portaria*, *Circular*, *Instrução Normativa* etc. Em regra, são instrumentos secundários de introdução de normas, cuja competência está prevista em uma lei. Advém dessa condição a sua finalidade de executar ou interpretar uma lei. Aí surge a indagação: qual o conteúdo dos regulamentos?

Não há como fugir da dificuldade de identificar a matéria que um regulamento pode tratar. Pontes de Miranda já observara que “regulamentar é mais difícil do que fazer a própria lei; exige pleno conhecimento do alcance das regras jurídicas legais (o de que nem sempre têm noção clara certos legisladores) e do ramo do direito em que a lei mergulha”.²⁵ Alguns autores simplesmente se limitam a afirmar que os regulamentos servem para *explicitar* ou *interpretar* a lei.²⁶ Porém, essa solução não basta. É preciso, com mais afinco,

24 XAVIER, 1978, p. 32-33.

25 MIRANDA, 1970, p. 314-315.

26 Nesse sentido, Hely Lopes Meirelles aduz que o regulamento é ato para “explicar o modo e forma de execução da lei” (MEIRELLES (2011, p. 132) e Maria Sylvia Zanella Di Pietro afirma que o regulamento executivo complementa a lei ou traz normas para

delimitar a respeito do que um regulamento pode dispor.

A competência regulamentar está prevista no art. 84, IV da Constituição Federal, que estabelece ao Presidente da República a possibilidade de expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis. Desse modo, a Administração Pública está autorizada a produzir normas gerais e abstratas com o escopo de complementar a lei.

Celso Antonio Bandeira de Mello esclarece que o objeto do regulamento deve ser: (i) limitar a discricionariedade administrativa, dispondo acerca do procedimento a ser adotado nas relações entre a Administração e os administrados por ocasião da execução da lei ou para esclarecer conceitos vagos enunciados na lei, apresentando uma definição mais rígida para garantia dos princípios da igualdade e da segurança jurídica; ou (ii) decompor analiticamente o conteúdo de conceitos sintéticos, com a discriminação integral do que neles contém.²⁷

O regulamento é cabível, portanto, quando uma lei pressupõe, para a sua execução, a instauração de relações entre a Administração Pública e os particulares, em assuntos que possuem certa discricionariedade. Assim, admite-se o regulamento tratando do procedimento a ser adotado para a produção de obrigações acessórias, especificando como o contribuinte deve agir para produzi-las, porém com fundamento de validade em uma lei.

5 O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS

Apresentaram-se acima três possíveis hipóteses de fundamento de validade para a criação de deveres instrumentais: (i) diretamente por atos infralegais; (ii) por lei contendo todos os elementos da regra-matriz das obrigações acessórias; (iii) por lei que somente outorga competência para os atos infralegais disporem acerca dos deveres instrumentais.

a sua fiel execução (DI PIETRO, 2015, p. 125).

27 MELLO, 2014, p. 364 e seguintes.

Parece não causar problemas no sistema jurídico um ato normativo infralegal produzido por uma autoridade administrativa tratar de novas espécies de obrigação acessória, sem que esteja previamente detalhada em lei. Tal permissão, todavia, não é livre; há regras a serem obedecidas, especialmente nos textos normativos que são fundamento de validade para sua instituição. Há todo um percurso que a Administração Pública tem de seguir para chegar à produção de um decreto ou regulamento que institua um dever instrumental tributário. Eis o processo de positivação das normas que tratam das obrigações acessórias.

O texto normativo mais importante presente em nosso ordenamento é a Constituição Federal. É a partir dela que se deve iniciar o processo de positivação de normas. Nela encontrar-se-ão dispositivos que traçam regras de competência, bem como apresentam os direitos e garantias fundamentais ínsitos em toda produção normativa infraconstitucional. No que diz respeito às obrigações acessórias, o principal fundamento de validade para a sua instituição encontra-se no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Do seu enunciado extrai-se que é permitido à Administração Tributária identificar os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e a legalidade.

É sabido que a Constituição possui um vasto rol de direitos e garantias individuais. Quando eles têm por finalidade garantir uma justa tributação, sem arbitrariedades, constroem um verdadeiro “estatuto do contribuinte”, expressão “[...] criada por Juan Carlos Luqui em 1953 e se refere ao grupo de normas constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária”.²⁸

Os direitos fundamentais são verdadeiros limites ao poder de tributar; são “freios e amortecedores”²⁹ que condicionam o exercício da competência tributária. O legislador infraconstitucional não pode instituir tributos e a Administração Pública não pode cobrá-los sem respeitar os direitos fundamentais do contribuinte. Roque Carrazza demonstra a importância que exercem na produção normativa:

28 GRUPENMACHER, 2004, p. 13.

29 BALEEIRO, 2010, p. 02.

As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária e sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Muito pelo contrário: em suas relações com eles, submetem-se a um rígido regime jurídico. Assim, regem suas condutas de acordo com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar o exercício da competência tributária, subordinando-o à ordem jurídica.³⁰

As obrigações acessórias, embora nem sempre o seu cumprimento acarrete um alto custo ao contribuinte, acabam afetando seus direitos, liberdades e garantias. Por isso, entende-se que a sua instituição, ainda que por ato infralegal, deve se dar com rigorosa observância dos direitos fundamentais do contribuinte consagrados no texto constitucional. Nesse sentido, adota-se a lição de Roque Carrazza, para quem “[...] não é dado aos deveres instrumentais tributários atropelar direitos subjetivos dos contribuintes”.³¹

Assim, todo o processo de positivação das normas acerca das obrigações acessórias tem de respeitar fielmente os direitos e garantias assegurados pela Constituição Federal, sob pena de se instituir e exigir do contribuinte uma obrigação de fazer ilegal e arbitrária.

Conforme se procurou esclarecer acima, a edição de um ato infralegal que crie uma espécie de dever instrumental requer uma lei prevendo a competência para a sua produção. Eis o primeiro limite para a criação de uma obrigação acessória: a lei que outorga competência à Administração Pública para exercer seu poder normativo. Em razão do princípio da legalidade, o regulamento é um ato administrativo estritamente subordinado, dependente de lei.³²

Uma importante característica do poder regulamentar é a sua subsidiariedade, isto é, requer lei que lhe sirva como fundamento de validade. Assim, um regulamento não pode prescrever mais do que faz a lei. Ademais, não está autorizado a ela contradizer. E mais, não apenas deve-se respeitar a lei que o fundamenta e, sim, todas as demais leis (instrumentos primários) contidas no sistema jurídico.

30 CARRAZZA, 2009, p. 438-439.

31 CARRAZZA, 2009, p. 347.

32 MELLO, 2014, p. 347.

Se, regulamentando a lei 'a', o regulamento fere a Constituição ou outra lei, é contrário à Constituição, ou à lei, e – em consequência – nulo o que editou. A pretexto de regulamentar a lei 'a', não pode o regulamento, sequer, ofender o que, a propósito de lei 'b', outro regulamento estabeleceu.³³

Ora, se é imprescindível os atos regulamentares que dispõem acerca dos deveres instrumentais observarem as leis ordinárias, com mais razão se afirma que têm de respeitar os dispositivos constitucionais, especialmente aqueles relacionados com os direitos fundamentais do contribuinte.

Assim, após a autorização constitucional, passo seguinte é a elaboração de uma lei tratando das obrigações acessórias, apontando seu fato gerador e as consequências jurídicas que desencadeiam no sistema, restringindo o poder regulamentar da Administração Pública. A instituição dos deveres instrumentais no sistema jurídico foi feita por meio do CTN. No art. 113, § 2º autoriza a legislação tributária tratar da obrigação acessória, cujas relações jurídicas consistem em uma obrigação de fazer ou não fazer no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. Eis outro importante fundamento de validade que deve ser obedecido quando exercido o poder normativo pela Administração Tributária, determinando as modalidades de deveres instrumentais.

Nesse caso, verifica-se que o CTN impõe que somente é admitida a criação de deveres instrumentais cuja finalidade seja a arrecadação ou a fiscalização de tributos. Para demonstrar a importância desse parâmetro para a elaboração de obrigações acessórias, menciona-se julgado do STJ em que se discutiu se empresa não contribuinte do ISSQN deveria ser obrigada a exibir seus livros fiscais ao Município de São Paulo. Em que pese a existência da competência para o Poder Público impor os deveres fundamentais, essa exigibilidade deve decorrer do interesse da arrecadação, que não ficara evidenciado na demanda, pois a empresa sequer constava no Cadastro de Contribuintes do Município. Concluiu-se que se não há tributo a ser recolhido, não há motivo para se impor uma

33 MIRANDA, 1970, p. 317.

obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente.³⁴

Além da previsão contida no CTN, o art. 16 da Lei nº 9.779/99 outorgou competência à Secretaria da Receita Federal para dispor a respeito das obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável. A partir dessa autorização, a Administração Pública pode regulamentar as formas com que os deveres instrumentais devem ser produzidos pelo particular, valendo-se de instrumentos secundários.

Desse modo, tendo como fundamento de validade o § 1º do art. 145 da CF, o § 2º do art. 113 do CTN e o art. 16 da Lei nº 9.779/99, é admissível que um regulamento venha dispor acerca de novas obrigações acessórias, porém, reitera-se, sempre respeitando os limites impostos nessas normas. A título de exemplo, observe-se o Decreto nº 6.022/07, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Contábil (SPED), cujo fundamento de validade são as normas do CTN que tratam da obrigação acessória. Não se exige uma lei pormenorizando todos os requisitos que o particular tem de seguir para se adequar ao SPED para, somente depois, vir um decreto para regulamentá-la.

O SPED consiste na informatização do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às Administrações Tributárias. Para viabilizar a implantação e o funcionamento do SPED o Decreto nº 6.022/07 outorgou competência para a Administração Tributária expedir as normas necessárias, inclusive estabelecendo a obrigatoriedade, periodicidade e prazos de apresentação dos livros e documentos exigidos na plataforma SPED. Trata-se de um ambiente virtual utilizado para o contribuinte apresentar diversas obrigações acessórias em formato eletrônico, dentre elas a Escrituração Contábil Digital (ECD).

A ECD, integrante do projeto SPED, tem por objetivo a substituição da escrituração contábil das empresas em papel, espe-

34 REsp 539.084/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, julgado em 18/10/2005.

cialmente dos livros Diário, Razão, Balancetes Diários, Balanços, por uma versão digital, elaborada eletronicamente e transmitida *on line* para a Administração Tributária. Tratando dessa obrigação acessória eletrônica, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 1.420/2013, instituindo a ECD, identificando quem deve produzi-la e de que maneira. É sempre importante relembrar que esse instrumento normativo, assim como toda etapa da cadeia produtora de normas, deve respeitar os direitos fundamentais do contribuinte, consagrados constitucionalmente.

Passo seguinte consiste na elaboração pelo contribuinte da obrigação acessória ECD nos moldes determinados pelo sistema jurídico. Eis o momento em que se atingem os maiores níveis de individualidade e concretude no processo de positivação de normas. Encerra-se um fluxo normativo, todavia nada impede que outros nasçam a partir daí. Como pode ocorrer com o lançamento tributário feito a partir das obrigações acessórias.

Defende-se, portanto, que um veículo normativo secundário verse acerca dos deveres instrumentais, criando uma modalidade nova sem que ela esteja previamente detalhada em lei. Repita-se que tal permissão não é livre; há regras a serem obedecidas, especialmente as normas contidas na legislação ordinária e constitucional.

6 CONCLUSÃO

Entender que as obrigações acessórias possam ser criadas por instrumentos infralegais pela Administração Pública, não significa atribuir-lhe uma competência irrestrita, livre de quaisquer parâmetros. Defende-se a permissão para o administrador instituir espécies de deveres instrumentais por meio de instrumentos normativos secundários, mas não a *livre* permissão para criá-los; há limites constitucionais e legais. Por serem documentos normativos secundários, esses atos produzidos pelo Poder Público devem respeitar todas as normas superiores; aliás, não somente as normas superiores que tratem da positivação dos deveres instrumentais, mas também os ditames legais relativos às garantias fundamentais dos contribuintes.

No que tange às obrigações tributárias acessórias, observa-se que sua criação está prevista inicialmente no § 1º do art. 145 da

Constituição Federal. Em seguida, seu fundamento de validade está no CTN, especialmente nos arts. 113, § 2º e 115, e no art. 16 da Lei nº 9.779/99, competindo ao poder regulamentar traçar as regras procedimentais para a sua execução, indicando como o particular deve agir para que cumpra os deveres previstos.

Utilizando-se como exemplo o dever instrumental “Escrituração Contábil Digital” é possível descrever seu processo de positivação da seguinte forma: (i) a Norma Jurídica NJ_1 outorga a competência prevista no § 1º do art. 145 da CF; (ii) a NJ_2 é construída a partir dos dispositivos do CTN que identificam o fato gerador das obrigações acessórias, sua finalidade e possibilitam atos infralegais a criarem suas espécies; (iii) a NJ_3 autorizando a Receita Federal do Brasil a dispor acerca das obrigações acessórias; (iv) a NJ_4 cujo conteúdo está previsto no Decreto nº 6.022/07 que institui a plataforma SPED e permitiu a Administração Tributária expedir as normas necessárias para sua implementação; (v) a NJ_5 que criou a ECD por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.420/13, explicitando quem e como se deve produzi-la; (vi) por fim a NJ_6 que é a ECD individual e concreta produzida pelo contribuinte.

Com isso, procurou-se demonstrar que a instituição de novos tipos de obrigações acessórias por regulamentos não afronta o princípio da legalidade. Todavia, a Administração Tributária não é livre para criá-las; há de se respeitar os fundamentos de validade previstos nas normas superiores, especialmente os direitos fundamentais dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 9. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 09-17.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Obrigação acessória e materialidade do crédito do contribuinte. Efeitos da retificação das obrigações acessórias relativas ao crédito do contribuinte após a lavratura do auto de infração. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). **O direito tributário: entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 273-296.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação tributária. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 96, p. 29-35, set. 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967; com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. t. III.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005.

Recebido em 20/09/2016.

Aprovado em 03/04/2017.

