

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 “accessória” cujo objeto é a prestação de informações à Administração Tributária (art. 113, § 2º). Para os propósitos deste artigo, enfatizar-se-á a obrigação accessória.

As obrigações accessórias 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.<sup>7</sup>

É possível classificar as obrigações accessórias 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”.<sup>8</sup>

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,<sup>9</sup> isto é, não depende da existência da obrigação principal para produzir efeitos jurídicos.<sup>10</sup> É o caso da obrigatoriedade de entrega de declarações por contribuinte imune. Por isso, vem se firmando na doutrina<sup>11</sup> e na jurisprudência<sup>12</sup> o emprego da expressão “dever instrumental” em preferência à “obrigação acessória”.<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup>

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).<sup>15</sup> 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.<sup>16</sup>

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”.<sup>17</sup>

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.<sup>18</sup>

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.<sup>19</sup> 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.<sup>20</sup>

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.<sup>21</sup> 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.<sup>22</sup>

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.<sup>23</sup> 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.<sup>24</sup>

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”.<sup>25</sup> Alguns autores simplesmente se limitam a afirmar que os regulamentos servem para *explicitar* ou *interpretar* a lei.<sup>26</sup> 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.<sup>27</sup>

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.