

AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA: UM ESTUDO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

JOÃO BOSCO FERREIRA^(*)

joaobfer@terra.com.br

RESUMO

O artigo visa demonstrar a fragilidade jurídica de alguns dos instrumentos utilizados na instituição das obrigações acessórias previdenciárias, ferindo o princípio da legalidade inscrito no art. 5º, II, da Carta Magna. As obrigações acessórias previdenciárias são vistas aqui sob as lentes do princípio da legalidade. Neste contexto, os tributos são estudados como instrumentos para construção do Estado do Bem-Estar Social e a propriedade privada, pela sua função social. A partir dessas premissas, debruça-se sobre a natureza jurídica das obrigações acessórias, abordando-se o princípio da legalidade, da legalidade tributária e da legalidade das obrigações acessórias. A natureza jurídica das contribuições sociais, as espécies tributárias e as contribuições previdenciárias são igualmente estudadas. Dedicar-se aos deveres instrumentais previdenciários, à sua classificação e submissão ao teste da legalidade por meio da elaboração de quadros sinóticos contendo os deveres e seus fundamentos legais. Utiliza-se da metodologia de pesquisa bibliográfica, e com aplicação de métodos dedutivos e indutivos para extrair conclusões lógicas. Conclui-se, por fim, que alguns deveres que instrumentalizam a arrecadação e a fiscalização das contribuições previdenciárias, por terem sido criados por normas infralegais, ferem o princípio da legalidade.

Palavras-chave: obrigações acessórias previdenciárias; princípio da legalidade.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo versa sobre as obrigações acessórias na legislação previdenciária. O estudo concentrou-se nas normas de custeio da Previdência Social, mormente naquelas de natureza tributária que impõem deveres aos contribuintes ou a terceiros.

O cerne da investigação foi analisar a conformidade dessas obrigações ao “princípio da legalidade”, esculpido no art. 5º, II, da Constituição Federal, no sen-

* Especialista em Direito Tributário, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Professor no UNIA-RAXÁ.

tido de averiguar se os instrumentos jurídicos que instituíram as referidas obrigações observaram a garantia constitucional do cidadão contra o arbítrio do Estado albergada no “princípio da legalidade”.

Portanto, o objetivo geral foi demonstrar a fragilidade jurídica de alguns dos instrumentos utilizados na instituição das obrigações acessórias previdenciárias, que ferem o “princípio da legalidade”. Especificamente, visa classificar as obrigações acessórias previdenciárias, indicar aquelas que ferem o “princípio da legalidade”, demonstrar a relevância do adimplemento de tais obrigações, analisar os fatores que contribuem para o incremento dessas obrigações, inclusive por normas infralegais.

Para atingir o seu desiderato, iniciou-se a pesquisa estudando as causas que impuseram o Estado Social, sua construção por meio de políticas públicas de proteção social, financiado por contribuições sociais e tornado efetivo pela distribuição do excedente econômico.

Enveredou-se pela evolução das concepções jurídico-formais, impregnadas pelo positivismo, para atingir o Estado Democrático de Direito, com sua carga axiológica, a busca da democracia material e sua teleologia estribada na dignidade da pessoa humana.

Por considerar a legalidade como ápice do trabalho, promoveu-se acurada pesquisa sobre o conteúdo do princípio da legalidade existente na doutrina constitucional, enfocando-se ainda, a legalidade tributária e a legalidade das obrigações acessórias.

Foram analisadas, ainda, as modernas concepções de interpretação do Direito Tributário, a partir de abalizada doutrina e tendo como cenário a sociedade de massas, a democracia material e a dignidade da pessoa humana, conforme preconiza a Magna Carta.

A natureza jurídica das contribuições sociais foi abordada com o propósito de determinar as normas às quais estão sujeitas as contribuições previdenciárias.

A partir dessa abordagem, os estudos se concentraram na obrigação acessória previdenciária. Considerando as relações jurídicas de custeio e de prestações que ocorrem na Previdência Social, os deveres instrumentais previdenciários foram conceituados, divididos quanto aos objetos que os instrumentalizam, classificados em relação aos seus destinatários e distribuídos em grupos, conforme noticiam e registram os fatos tributários e ao fim a que se destinam.

Por fim, foram elaborados quadros sinóticos dos deveres que instrumentalizam o custeio da Previdência Social, submetendo tais deveres ao teste da legalidade, em conformidade com o ato que os instituíram.

A relevância deste artigo está na ótica com que o tema foi abordado, na incipiência dos estudos abordando as obrigações acessórias e na contextualização da matéria no seio do Direito Tributário. O seu propósito é tão somente despertar nos estudiosos do Direito o interesse pelo tema.

2 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

2.1 Prolegômenos

O contribuinte, desde remotas épocas, suporta a ação fiscal. Posteriormente, teve que emitir documentos para registrar o nascimento da exação e escriturar livros destinados à verificação do fisco. Atualmente, tem uma infinidade de deveres fiscais: emite documentos, preenche formulários, escritura livros, apresenta declarações, envia arquivos magnéticos detalhando suas atividades, enfim, mantém a Administração Tributária informada de todos os fatos tributários que realiza.

Constata-se, assim, que as obrigações acessórias surgiram com os tributos e os acompanham no decorrer da história. Contudo, intensificaram-se com o advento do Estado Social, o Estado Providência, que teve no tributo o principal instrumento de construção do bem-estar social.

O financiamento das políticas públicas e dos programas sociais impôs o aumento da carga fiscal e o aperfeiçoamento da Administração Tributária, exigindo a criação de instrumentos eficazes que maximizassem a arrecadação dos tributos. Assim, foram aumentadas além das obrigações de dar, os tributos, as obrigações de fazer, prestar informações à Administração Tributária.

Delgado (2001, p. 63), discorrendo sobre as políticas sociais modernas no mundo, afirma que surgiram na Alemanha, sob a batuta do Chanceler Bismarck, e tinha entre os seus propósitos “conter o poderoso movimento operário e socialista”. Na Inglaterra, ensina o professor Ignácio Godinho Delgado, elas resultaram da derrota conservadora de 1906, desaguando, em 1908, na instituição do *Pension Act*, para proteção dos idosos, benefícios financiados por recursos orçamentários.

Assevera Delgado (2001) que a construção das políticas públicas de proteção social no Brasil sofreu severa oposição do segmento empresarial. A Federação das Indústrias de São Paulo – FIESP, desde a década de 30, já insurgira contra a criação dos Institutos de Aposentadoria e Pensões dos Industriários e dos Comerciais – IAPI e IAPC.

A luta do segmento empresarial contra a expansão dos direitos trabalhistas

e contra a construção da rede de proteção social no Brasil é histórica. O seu capítulo mais recente foi a batalha contra a prorrogação da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF.

A propósito do neoliberalismo, sustenta Grau (2003, p. 38): “O fato é que a apologia ideológica do mercado é produzida em função exclusivamente do interesse do investidor, que é o de baixar os custos que oneram a empresa (os salários, os tributos e as cargas sociais)”.

2.2 Justiça Fiscal

Um dos maiores dilemas com o qual se deparam as sociedades atuais é o tamanho e o custo de suas “redes” de proteção social. Essas “redes” são custeadas, predominantemente, com recursos tributários. Portanto, o tamanho delas impacta diretamente com custo dos produtos e serviços, reduzindo a competitividade da economia nacional no mercado globalizado.

Assim, ou o Estado, por meio dos empreendimentos econômicos, oferece renda aos seus cidadãos, possibilitando-lhes adquirir no mercado saúde, educação, habitação, previdência, ou oferece essas necessidades na forma de políticas públicas e benefícios sociais, financiando-as com recursos tributários. Como o dilema não tem solução, mitigá-lo é imperativo da justiça fiscal e social, as duas faces da mesma moeda.

O Estado Social foi, acima de tudo, uma alternativa ao comunismo. Os movimentos sociais que resultaram na revolução russa impuseram ao ocidente a construção do Estado Social. No entanto, sua consolidação ocorre somente após a 2ª Grande Guerra, com a reconstrução dos países por ela destruídos e mudanças de paradigmas sociais e econômicos.

O Estado Social com suas características de interventor, provedor, centralizador, fortaleceu o Poder Executivo em detrimento dos demais poderes, gerando, nas sábias palavras de Bonavides (1996, p. 184), a “Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha franquista, o Portugal salazarista”, como gerou também a “Inglaterra de Churchill, os Estados Unidos, em parte, desde Roosevelt, a França, com a Quarta República e o Brasil, desde a Revolução de 1930”.

Chegara, pois, o momento de o Estado evoluir, preservando suas características sociais: a solidariedade, a distribuição de renda, os valores sociais do trabalho, os programas sociais; mas incorporando a democracia material, com sua carga de valores aos postulados do Estado. Inicia-se, assim, a construção do Estado Democrático de Direito.

Essa mudança impunha a quebra de paradigmas. Era necessário superar velhos dogmas do liberalismo que ainda persistiam no Estado Social por força do positivismo que contaminara o direito, enaltecendo a forma em detrimento do conteúdo.

O Positivismo normativo em que se transformou o direito tem seu ápice com Hans Kelsen, em Teoria Pura do Direito. Nessa escola, a interpretação da norma é um ato de mera inteligência racional, neutra e imparcial, desprovida de valoração do conteúdo.

A quebra de paradigmas se expressa pela superação do formalismo constitucional. A doutrina e a jurisprudência passam a reconhecer a força normativa dos princípios, sua aplicabilidade vinculante, sua congruência e eficácia.

A atuação do Estado só se legitima quando observar o conteúdo material dos princípios constitucionais, submeter-se ao princípio da legalidade, respeitar a divisão do poder, implementar a segurança jurídica e utilizar o direito como instrumento para promover o bem comum.

No contexto do Estado Democrático de Direito, idealizado entre nós pelo Constituinte de 1988, estribado nos ideais de justiça, igualdade, liberdade, legalidade e dignidade da pessoa humana, é que a justiça fiscal acontecerá. Justiça fiscal que só se realizará com a efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os contribuintes e a extensão do princípio da legalidade a todos os deveres jurídicos tributários.

Ao expor sobre a “interpretação contemporânea da Constituição de 1988”, afirma Abraham (2007, p. 121) que “o princípio da dignidade da pessoa humana refere-se a um espaço a ser assegurado a todas as pessoas, referindo-se tanto à liberdade e aos valores de espírito quanto às condições materiais de subsistência (mínimo existencial)”.

Ainda sobre a “dignidade da pessoa humana”, completa Silva (2002, p. 105): “é um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida”.

Deveras, a materialização deste postulado nas sociedades de massa tem como principal instrumento as receitas tributárias, mormente as receitas das contribuições sociais, capazes de reduzir as mazelas causadas pela acumulação capitalista e pelo individualismo que norteia essa acumulação, redistribuindo por meio das políticas públicas de proteção social o excedente gerado na acumulação individualista.

A acumulação capitalista se expressa na propriedade privada. Ela já era

reconhecida no pensamento de São Tomás de Aquino como um bem de produção e não como instrumento de especulação ou de vaidade egoísta.

Grau (2003, p. 27), discorrendo sobre as constituições formais e capitalistas assevera que:

Seja na provisão da institucionalização de um “Estado Social”, seja na implantação do “capitalismo social”, noção que não resiste nem mesmo à contradição dos vocábulos que integram a expressão que a designa – só o processo de produção é social; o processo de acumulação capitalista é essencialmente individualista.

Portanto, só resta à propriedade exercer sua função social. Outro não é seu fim. Cabe ao Estado, por meio do direito, criar as condições e impor os requisitos necessários para que ela cumpra o seu destino.

Assim, leciona Teizen Júnior (2004, p. 27): “É função do Estado disciplinar o mercado, enquadrar as relações patrimoniais, utilizando o direito como instrumento do desenvolvimento econômico”.

Compete ainda ao Estado a seleção dos fatos econômicos ou jurídicos a serem tributados. Nesta seleção, o Estado deverá observar rigorosamente os princípios constitucionais tributários, mormente o da capacidade contributiva e o da legalidade estrita. A observância do princípio da capacidade contributiva se impõe por um imperativo de justiça fiscal. Já a subsunção ao princípio da legalidade decorre da segurança jurídica.

Eleitos abstratamente os fatos a serem tributados através da norma de incidência, eles, quando concretamente ocorridos, precisam ser conhecidos pela Administração Tributária. O conhecimento de todas as dimensões do fato tributário, tais com, onde, como, quando, quem, quanto, quais, viabilizado pelas normas que dispõem sobre a obrigação acessória, é essencial para mensurar a eficácia e a justiça da norma tributária que trata da obrigação principal.

Portanto, as obrigações acessórias, ou deveres instrumentais tributários, são requisitos indispensáveis na construção dos postulados da justiça fiscal.

2.3 Natureza Jurídica

Ouçá-se, preliminarmente, a lição do grande jurista italiano Bobbio (2003, p. 161): “julgamos poder dizer que a sanção externa e institucionalizada é uma característica distintiva das normas jurídicas”. Alia-se à lição de Bobbio, a distinção

elaborada por Hans Kelsen entre normas primárias e secundárias.

Kelsen (1998), distingue a norma que prescreve uma conduta da norma que prescreve uma sanção em primária e secundária. Reconhece a essas normas não um, mas dois enunciados de dever *ser*. O primeiro, no sentido de que certo indivíduo deve observar determinada conduta, e o segundo, no sentido de que outro indivíduo deve executar a sanção prevista na segunda norma, no caso de violação da primeira norma.

Essa é a estrutura da norma relativa à obrigação acessória prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25, de outubro de 1966. Portanto, **dever jurídico**, com previsão de norma sancionadora para atuar no caso de seu descumprimento.

O direito impõe ao cidadão diversos deveres positivos ou negativos, desprovidos de conteúdo patrimonial, que se subsumem num fazer, num não-fazer ou num suportar.

Tais deveres permeiam todo o ordenamento jurídico e expandem-se à medida que a vida em sociedade vai se tornando mais complexa, exigindo mais proteção ao meio ambiente, novas normas de trânsito, diferentes regras administrativas e volumosas normas tributárias. Enfim, “estão inseridos na visão do direito como um conjunto de comandos, mandados e proibições”, conforme leciona Derzi (2007, p. 253).

No contexto tributário, esses deveres são instrumentais, indispensáveis à Administração Tributária na sua atividade de controle e arrecadação dos tributos. São instrumentos valiosos no combate à inadimplência, acelerando a cobrança. Propiciam a redução dos custos administrativos, transferindo ao contribuinte atividades de exação tributária. Dão efetividade aos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da eficiência da Administração Pública.

2.4 Princípio da Legalidade

A Constituição Federal de 1988 insere-se nos modelos de constituição rígida. Portanto, sua alteração requer ritos próprios e quorum qualificado. Entretanto, contém dispositivos imutáveis, de absoluta rigidez. São as cláusulas pétreas, previstas no artigo 60, § 4º. Dentre estas, se encontra o inciso IV, relativo aos “direitos e garantias individuais”.

Dentre os “direitos e garantias individuais”, está o “princípio da legalidade” no artigo 5º, inciso II, que se projeta sobre todo o direito, *in verbis*: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Como cláusula pétrea, ao lado da forma republicana e da separação dos poderes, o princípio da legalidade não pode ser alterado ou suprimido pelo constituinte derivado em virtude de sua função de garantidor das liberdades individuais, possuindo eficácia plena e imediata e restringindo a ação do Estado em detrimento do cidadão.

O princípio é reconhecido como o alicerce, a base que sustenta o conjunto de normas de determinado sistema jurídico. Além de fundamento, é diretriz que orienta a elaboração e interpretação das normas dos diversos ramos jurídicos.

Os princípios constitucionais, antes considerados como meras disposições programáticas, foram progressivamente, ao longo do século XX, sendo reconhecidos como normas com força cogente, impositivos, ápices e fundamentos do sistema normativo, cuja construção e interpretação devem submeter-se às suas diretrizes sob pena de inconstitucionalidade.

Os princípios constitucionais, como as regras, incluem-se no gênero normas jurídicas. A diferença entre eles reside na natureza da norma: o princípio é uma norma aberta, não casuística, com maior amplitude semântica. Como possuem a função de tornar coeso e harmônico o sistema jurídico do qual é o fundamento têm maior carga axiológica. Portanto, no caso de colisão com outro princípio, não o derroga, como ocorre com as regras jurídicas, mas afasta-o, ocorrendo tão-só a prevalência de um princípio sobre o outro, que continua vigente e eficaz no sistema, podendo, em determinado momento, afastar outro princípio de menor carga axiológica que com ele venha a colidir.

Atribui-se à “Magna Carta” inglesa, de 1.215, a origem do “princípio da legalidade”. Não obstante ser uma carta de privilégios outorgados aos senhores feudais, essa lei tornou-se um símbolo das liberdades públicas. Transformou-se em diretriz do parlamento e do judiciário inglês e em fundamento da ordem jurídica democrática que foi paulatinamente sendo construída pelo povo inglês, a partir da implantação definitiva da referida “Carta” em 1.225, doutrina Silva (2002, p. 152).

A fonte das garantias dos direitos do homem é o “princípio da separação dos poderes”, estruturado sobre instituições constitucionalmente estabelecidas, que exercem a função de equilibrar os poderes por meio de freios e contrapesos.

Separados os poderes, o cidadão, por iniciativa própria ou por meio de representantes congregados no parlamento, elabora as normas que pautarão sua conduta, tanto nas relações entre si, quanto nas relações com o Estado.

A Lei instaura o Estado de Direito que limita o poder das autoridades, evitando que descambem para o arbítrio. Havendo quebra na harmonia, o Poder Judiciário é acionado para corrigir o rumo e restabelecer o Estado de Direito.

O dispositivo da Constituição Federal de 1988 que alberga o “princípio da legalidade” (art. 5º, II) não tem interpretação uniforme. A expressão “em virtude de lei” é interpretada por uns, como lei em sentido estrito; por outros, em sentido lato, admitindo os demais instrumentos com força de lei. E ainda, por alguns, como qualquer ato normativo integrante da legislação.

Portanto, o princípio da legalidade não se limita apenas à lei em sentido estrito, mas alberga outros atos equiparados à lei formal: a lei delegada e a medida provisória, naquelas matérias reservadas a elas; além de admitir a complementação dos comandos legais por atos infralegais.

Como visto, o “princípio da legalidade” tem natureza formal e material. Sua natureza formal está compreendida nos mecanismos estabelecidos na Constituição, mormente, na divisão do Poder, nas restrições impostas à inovação do ordenamento jurídico, e decorre, principalmente, do disposto no parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal, que estabelece: “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

2.5 Legalidade Tributária

A legalidade tributária tem seu fundamento expresso no artigo 150, I, da Carta Magna, *in verbis*:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Este princípio, juntamente com o da igualdade tributária, da anterioridade, da capacidade contributiva, encontra-se entre as “limitações do poder de tributar”.

O conjunto de princípios de contenção da tendência arbitrária do Estado no campo tributário é resultado da democratização progressiva dos instrumentos de atuação estatal que culminou no Estado Democrático de Direito.

O dever de pagar tributos, apesar de não estar expresso na Constituição Federal, é um dever fundamental e deflui dos direitos fundamentais e individuais do cidadão, tais como: da propriedade privada, da dignidade da pessoa humana, da solidariedade.

Nesse diapasão está a doutrina de Torres apud Abraham (2007, p. 64): “o dever fundamental, portanto, como o de pagar tributos, é respectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade”.

A legalidade tributária é uma legalidade qualificada, não se restringe à genérica que permeia todo o ordenamento jurídico. Essa legalidade específica resulta da carga axiológica que o objeto do tributo tem nas sociedades capitalistas: a proteção à propriedade só é superada pela proteção à vida.

Deveras, o princípio da legalidade estrita, com as suas exceções, compõe-se de dois princípios que se complementam: o da “reserva de lei” e o da “anterioridade da lei tributária” (art. 150, I e III), conforme ensina Silva (2002, p. 428).

Silva (2002, p. 428) sustenta que a legalidade tributária é cercada por um conjunto de garantias constitucionais que lhe dão concreção, cita a “inafastabilidade do controle jurisdicional”, prevista no art. 5º, XXXV, e a proteção constitucional conferida ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

Nesse sentido encontra-se, também, a lição de Carrazza (2002, p. 218), ao afirmar que “a atividade jurisdicional é considerada o principal instrumento de garantia de respeito ao princípio da legalidade da Administração”.

2.6 Legalidade das Obrigações Acessórias

Quanto às espécies tributárias é incontestado a incidência sobre elas do “princípio da legalidade”. Não há divergências doutrinárias nem jurisprudenciais. Entretanto, o mesmo já não ocorre quanto se trata dos deveres instrumentais tributários, o dissenso prevalece tanto em uma quanto na outra.

A ausência de consenso resulta da redação do § 2º do artigo 113 do CTN, nos seguintes termos: “a obrigação acessória decorre da legislação tributária, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, combinado com o conceito de legislação tributária contido no artigo 96 do CTN, *in verbis*: “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”.

Contudo, expressivos juristas afirmam que, a despeito da “legislação tributária” abranger todo o arcabouço normativo que regula as relações jurídicas tributárias e as obrigações delas decorrentes, essa não é a correta interpretação dos dispositivos legais mencionados. Carvalho (2002, p. 291) e Carrazza (2002, p.

304-305) são, nesse sentido, enfáticos.

Quanto à espécie legislativa apta para criar os referidos deveres instrumentais tributários, ressalta Carrazza (2002, p. 303):

Naturalmente a lei é entendida, neste passo, em sentido lato, agasalhando não só a emanada do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas, das Câmaras Municipais e da Câmara Legislativa (*lei stricto sensu*), como, também, as leis delegadas e as medidas provisórias, desde que, é claro, sejam editadas em obediência ao processo de elaboração que o Código Supremo houve por bem traçar.

A esse resultado chega-se ainda por dois caminhos: pela interpretação sistemática das garantias individuais albergadas na Constituição Federal, que se irradia sobre a ordem jurídica, condicionando que os dispositivos do CTN que tratam da matéria sejam interpretados “conforme Constituição”.

Deveras, não é outra a ilação que se extrai das normas do CTN, como, por exemplo, o disposto no artigo 97, *caput*, conjugado com o conteúdo do inciso V deste artigo. Observe: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer.” Aqui o Código diz “lei” e não “legislação” como no artigo 113, § 2º. Portanto, reserva à lei, formal e materialmente, a matéria tratada no inciso V “a cominação de penalidades para as sanções ou omissões **contrárias a seus dispositivos**, ou para outras infrações nela definidas;” (grifo nosso). Aqui é reservada à lei a imposição de penalidades por infrações aos “seus dispositivos”: aqueles que instituíram os deveres instrumentais tributários sujeitos à infração que desencadeará a penalidade. Portanto, “dispositivos” que só podem ser de lei e não de norma infralegal.

Apesar das divergências, a jurisprudência do STJ prestigia a tese da legalidade exposta. Nesse sentido, a decisão proferida no Recurso Especial – Resp 552479/RJ – 2003/0113977-0 – Primeira Turma, relatada pelo Ministro Francisco Falcão.

Parcela da doutrina e da jurisprudência mitiga a aplicação do “princípio da legalidade” na instituição dos deveres instrumentais tributários, afirmando ser suficiente a previsão legal, cabendo aos atos infralegais qualificarem tais deveres, definindo os seus elementos.

Dentre estes está Ichihara (1990, p. 119), que sustenta:

Na obrigação acessória, esta poderá ser prevista genericamente na lei (fazer ou não fazer), e a legislação (por meio de Decreto, Portaria, Resolução, etc.) irá especificar deta-

lhada e nominalmente a obrigação que deverá ser cumprida, como por exemplo, escriturar determinado livro, entregar determinada declaração, etc.

É prática comum, que vigorava na vigência da Constituição anterior e perdura na vigência da atual, a lei tributária federal delegar competência a órgãos administrativos do Poder Executivo para criar deveres instrumentais tributários. Veja-se: Decreto-Lei nº 2.124/84, art. 5º, *in verbis*: “O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal”; Lei 9.779/99, art. 16, *in verbis*: “Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.

Esse expediente não coaduna com os princípios albergados na atual Constituição Federal, que os repeliu expressamente, revogando os então vigentes, conforme disposto no artigo 25 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, *in verbis*:

Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I – ação normativa.

A competência para dispor sobre matéria tributária é do Congresso Nacional, a teor do artigo 48 da Constituição Federal, ressalvada a competência legislativa das demais pessoas políticas.

Nestes casos, os deveres são efetivamente criados por normas infralegais, mormente instruções normativas, posto que a lei não estabelece quais nem indica sua finalidade. A despeito de críticas contundentes, parte da doutrina e alguns tribunais superiores têm tolerado tal prática.

O Supremo Tribunal Federal tem considerado que esta espécie de delegação de poderes fere o “princípio da separação dos poderes”, conforme se constata na seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA - DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA - MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO - SEPARAÇÃO DE PODERES - PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - CONVENIÊNCIA DA SUSPENSÃO DE EFICÁCIA DAS NORMAS LEGAIS. IMPUGNADAS - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

Cumpra acrescentar que, na esfera administrativa, a Lei 9.784/99 que “regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal”, veda em seu art. 13 a delegação de competência para a edição de atos de caráter normativo.

Por último, há a corrente tradicional que propugna pela desnecessidade de lei para instituir os deveres instrumentais tributários. Os integrantes dessa corrente vêem no § 2º do art. 113 do CTN uma autorização para instituir deveres instrumentais tributários por meio de atos infralegais.

Comunga desse pensamento, Machado (2002, p. 109): “em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação acessória”.

Integra ainda essa escola Alexandrino (2004, p. 78):

Da mesma forma, as obrigações tributárias acessórias, que são obrigações instrumentais não pecuniárias instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, sempre que visem exclusivamente a assegurar o cumprimento da lei, podem ser instituídas por normas infralegais integrantes da denominada legislação tributária. É preciso notar, todavia, que a estipulação de penalidade pelo descumprimento de qualquer obrigação tributária – principal ou acessória – sempre dependerá de lei.

Apesar das divergências, a melhor doutrina e a jurisprudência mais recente propugnam pela necessidade de lei, inclusive para definir os elementos essenciais dos deveres, destinando-se as normas “complementares”, nos termos do artigo 100 do CTN, estabelecer os meios indispensáveis ao adimplemento deles.

3 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PREVIDENCIÁRIAS

3.1 Natureza Jurídica das Contribuições Sociais

A definição da natureza jurídica das contribuições sociais foi de suma importância, pois permitiu compreender as regras que lhes são aplicáveis.

No campo do Direito Previdenciário, para explicar a natureza da exação previdenciária, foram desenvolvidas várias teorias, das quais as mais significativas são: a fiscal, a parafiscal e a teoria da exação *sui generis*.

Efetivamente, a jurisprudência do STF consolidou-se no sentido de reconhecer a natureza tributária da contribuição à Seguridade Social, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário – RE 146.733/SP, publicado no DJ de 12.3.1993, relatado pelo Ministro Moreira Alves.

Esta é a lição de Ataliba (2003, p. 169): “A Constituição de 1988 resgatou a boa doutrina tradicional e restaurou a certeza quanto à inquestionabilidade do cunho tributário das contribuições (parafiscais ou não)”.

3.2 Espécies Tributárias

Definida a natureza jurídica das contribuições sociais como tributária, mormente daquelas destinadas à Seguridade Social, impõe-se estabelecer a que espécie tributária pertencem essas contribuições e, conseqüentemente, enfrentar o tema da classificação constitucional dos tributos.

No RE acima referido, o Ministro Moreira Alves já admitia que as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios representam distintas “modalidades tributárias”. Em outras palavras, não se inserem nas espécies tributárias definidas no artigo 5º do CTN.

Trata-se de problema tormentoso, sem consenso na doutrina, e sobre o qual renomados juristas já se debruçaram. Sua importância nesse estudo decorre do modelo constitucional tributário que divide a competência tributária entre os entes federativos, a qual abrange o tributo e os instrumentos indispensáveis à sua arrecadação e fiscalização. Neste caso, a competência para o acessório (instrumental) acompanha a competência para o principal (tributo).

A despeito de concordar que a fonte da taxionomia do tributo deve ser buscada na Constituição, o uso de critérios diversos culminou em distintas classificações. A divergência doutrinária consolidou-se em duas correntes de pensamento:

tripartida ou tricotômica e pentapartida.

A tripartida ou tricotômica defende a classificação dos tributos a partir do artigo 145 da Constituição Federal, restringindo as espécies tributárias àquelas previstas neste dispositivo. Portanto, em impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Alega essa corrente que o constituinte se ateve ao critério de correlacionamento entre a materialidade da hipótese de incidência e a base de cálculo e que qualquer exação pode ser enquadrada em uma dessas espécies, bastando para tanto a análise de sua respectiva hipótese de incidência e base de cálculo.

Nesse sentido é o magistério de Carrazza (2002, p. 514), ao discorrer sobre as contribuições do artigo 149 da Constituição Federal: “Estamos, portanto, em que estas “contribuições” são verdadeiros “tributos” (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Podem, pois, revestir a natureza jurídica de imposto ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem”. Para essa escola, as contribuições destinadas à Seguridade Social são: do empregador (CF, art. 195, I, “a”), imposto; do trabalhador (CF, 195, II), taxa.

A segunda escola, a pentapartida, surgida depois da Constituição de 1988, classifica os tributos dividindo-os em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Essa corrente leva em consideração, além dos artigos 145, 148 e 149 da Constituição Federal, o destino da arrecadação, inerente às contribuições e aos empréstimos compulsórios, e a previsão de restituição da importância arrecadada, no caso dos empréstimos compulsórios,

O presente trabalho filia-se à escola pentapartida, acrescentando ainda os seguintes argumentos: as contribuições do art. 149 da CF e os empréstimos compulsórios estão integrados ao Sistema Tributário Nacional e, por conseguinte, submetidos às regras deste sistema, posto que o artigo 148 manda observar o disposto no art. 150, III, *b*, e o art. 149, o disposto nos artigos 146, III, e 150, III, *b*. Considera ainda que as previsões constitucionais de destinação específica para o produto arrecadado e para restituição do montante arrecadado são peculiares a essas duas espécies tributárias, não sendo tais critérios diferenciadores encontrados nas demais espécies.

Por sua vez, as contribuições do artigo 149 se subdividem em sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, conforme art. 149 da CF.

Sem dúvida, essa é a melhor doutrina, momento qualificando-a de “espe-

ciais” para afastá-la das de “melhoria”. As contribuições “interventivas” e as “corporativas” possuem natureza diversa das “sociais” e não se destinam a financiar as políticas públicas inseridas no Título VIII da Constituição Federal, que trata da “ordem social”.

Por outro lado, são pacificamente reconhecidas como “sociais” as contribuições destinadas a financiar a Seguridade Social, previstas no artigo 195 da Constituição Federal.

Dentre as contribuições sociais que se destinam ao financiamento das atividades estatais das áreas de cunho social, previstas no Título VIII da Constituição Federal, que trata da “ordem social”, encontram-se as contribuições à Seguridade Social (CF, art. 195), destinadas, especificamente, às áreas de: saúde, previdência e assistência sociais.

3.3 Contribuições Previdenciárias

Incluídas entre as contribuições à Seguridade Social, previstas no artigo 195 da Constituição Federal, encontram-se as contribuições destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, inseridas nos incisos I, “a” e II, deste artigo, conforme dispõe o inciso XI do art. 167, da CF, *in verbis*:

Art. 167. São vedados:

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, *a*, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Além dessas contribuições, de competência privativa da União, são também previdenciárias aquelas previstas no § 1º do art. 149, da CF, cuja competência é concorrente entre os entes federativos, e visa custear os benefícios previdenciários dos servidores ocupantes de cargos efetivos desses entes, de suas autarquias, conselhos e fundações, nos termos do art. 40 da Constituição Federal.

As contribuições ao Regime Geral de Previdência Social são reguladas pela Lei Orgânica da Seguridade Social, n. 8.212/91. Contudo, cizânia doutrinária vem ocorrendo quanto aos dez anos dos prazos de decadência e de prescrição previstos nos artigos 45 e 46 dessa lei, em face do disposto no artigo 146, III, *b*, da Constituição Federal.

A divergência decorre da natureza tributária reconhecida às contribuições

previdenciárias por expressiva maioria dos juristas. Assim, às contribuições previdenciárias, no que concerne aos referidos institutos, caberia aplicar os artigos 173 e 174 do CTN, que prevêem prazos de cinco anos, por tratar-se de matéria reservada à lei complementar, conforme estabelece o dispositivo constitucional citado, restando inconstitucionais os referidos artigos da Lei 8.212/91.

Essa doutrina, integrada por ilustres tributaristas, foi recentemente esposada pelos tribunais superiores, como se observa no Recurso Especial n. 911.942/RS, relatado pelo Ministro José Delgado.

Da mesma forma pronunciou o Supremo Tribunal Federal em 13/08/2007, no Recurso Extraordinário n. 552.710-7 Santa Catarina, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, *verbis*:

DECISÃO:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRAZOS DECADENCIAL E PRESCRICIONAL – REGÊNCIA ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/91 – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA CORTE DE ORIGEM – HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL – PRECEDENTES – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO.

Contudo, a partir da idéia de que todo conhecimento se encontra fundamentado num sistema de referência, como defendido pelos ilustres cientistas do Direito: Golffredo da Silva Teles Junior, Miguel Real, Paulo de Barros Carvalho, alguns juristas sustentam a tese de que o constituinte criou dois sistemas de financiamento das despesas públicas. O primeiro, para financiar as despesas públicas gerais, está contido no Título VI da Constituição Federal, que trata “da tributação e do orçamento”, e é representado nas normas do Sistema Tributário Nacional. O segundo, para financiar a Seguridade Social, está contido no Título VIII da CF, que dispõe sobre a *ordem social*, e é expresso pelas normas que tratam da Seguridade Social.

Gonçalves (2005, p. 31) afirma:

Como conseqüência da identificação da natureza tributária específica das contribuições à Seguridade Social, pela qual as distinguimos dos impostos e das taxas, identificamos regime jurídico constitucional diferenciado para essas exações, consistente em: a) exceção ao princípio da anterioridade, b) vinculação orçamentária de receitas, c) desneces-

sidade de criação por lei complementar, de regras especiais de imunidade.

Este trabalho filia-se à corrente de pensamento que considera que os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 são inconstitucionais, posto que incompatíveis com as regras previstas no artigo 146, III, b, da Constituição Federal, aplicáveis aos institutos da decadência e da prescrição tributárias.

O presente estudo não comunga da interpretação, segundo a qual, as exceções estabelecidas constitucionalmente para as contribuições à Seguridade Social são suficientes para subtraí-las à aplicação das normas gerais que incidem sobre todas as espécies tributárias, pelas seguintes razões: a) essas contribuições são espécies do gênero contribuições sociais que estão previstas no artigo 149 da CF, portanto inseridas no “Sistema Tributário Nacional”; b) as mesmas exceções constitucionais aplicáveis a essas contribuições são encontradas em outras espécies tributárias, como, por exemplo, o princípio da anterioridade, dispensável para os tributos previstos nos art. 148, I, 153, I, II, IV e V, pelo § 1º ao art. 150 da CF; c) a submissão dessas contribuições às regras do “Sistema Tributário Nacional”, como aquelas que estabelecem “limitações do poder de tributar”, previstas no artigo 150 do Constituição Federal; d) a opção do constituinte por inserir as contribuições à Seguridade Social no “Sistema da Ordem Social”, decorre de fatores históricos e lógicos, visando garantir a destinação delas por meio da proteção dos recursos arrecadados em orçamento específico (CF, art. 165, § 5º, III) e, assim, cuidar do financiamento no seio das próprias políticas públicas da Seguridade Social, que representam o carro chefe da ordem social.

3.4 Dever Instrumental Previdenciário

Na Previdência Social ocorrem duas relações jurídicas: a relação jurídica de custeio e a relação jurídica previdenciária, também chamada de prestações ou de benefício. Há, portanto, duas relações jurídicas, com objetos distintos e nem sempre com os mesmos sujeitos.

A relação de custeio é uma relação jurídico-tributária. Por conseguinte, submetida às normas constitucionais tributárias e às regras gerais estabelecidas no Código Tributário Nacional, além das regras específicas previstas na Lei 8.212/91 e demais diplomas legais que tratam do tema.

A relação jurídica previdenciária tem natureza de “seguro social” e, portanto, está inserida entre as políticas públicas de proteção social. Tem como fun-

damentos a solidariedade social e a “dignidade da pessoa humana”. Seu escopo é proteger o trabalhador-contribuinte e seus dependentes contra os riscos sociais previstos nos incisos do artigo 201 da Constituição Federal.

Como exposto, a relação de custeio é uma relação de natureza tributária. Dela decorre a obrigação tributária principal, de cunho patrimonial, cuja origem é um fato lícito praticado em conformidade com a hipótese de incidência prevista na norma tributária. Nasce, assim, a obrigação previdenciária principal. Da relação de custeio decorrem também deveres instrumentais, destinados a facilitar e viabilizar a arrecadação e a fiscalização das contribuições previdenciárias.

Há, entretanto, na legislação previdenciária, deveres instrumentais que não possuem natureza tributária, não existem no interesse da arrecadação ou da fiscalização, não se relacionam com qualquer espécie tributária, ou seja, a norma instituidora é teleologicamente diversa.

Estes deveres decorrem da relação jurídico-previdenciária, de normas de natureza previdenciária, acidentária ou trabalhista. São instrumentais à concessão, à manutenção ou à cessação dos benefícios.

Como exemplos citam-se dois. Um encontra-se no âmbito do Direito Acidentário e trata da comunicação do acidente do trabalho. O outro é encontrado na área das prestações previdenciárias e determina aos cartórios de registro civil que comuniquem ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, os óbitos registrados no mês anterior.

Veja-se outro: referente à inscrição do trabalhador, previsto no artigo 17 da Lei 8.213/91. Não obstante, inserido entre as normas de benefício, possui natureza dúplex: previdenciária e tributária. Visa, além de garantir benefícios previdenciários ao trabalhador, instrumentalizar a apuração e a cobrança das contribuições incidentes sobre a remuneração do trabalhador, documentar a realização do contrato de trabalho.

3.5 Classificação dos Deveres Instrumentais Previdenciários

Segundo Grau (2003) não há classificação certa ou errada, mas, útil ou inútil aos fins para os quais foi realizada.

Com essas considerações e não perdendo de vista a diversidade dos deveres instrumentais previdenciários de natureza tributária, o presente trabalho, sem nenhuma outra pretensão, os classificará para facilitar o estudo que ora se empreende.

Assim, cabe inicialmente classificar os deveres instrumentais previstos na legislação previdenciária, conforme a natureza da norma instituidora em: a) de-

veres instrumentais de custeio, b) deveres instrumentais de benefícios, c) deveres instrumentais de custeio e de benefícios.

Por deveres instrumentais de custeio, serão reconhecidos os deveres que instrumentalizam a arrecadação e a fiscalização das contribuições previdenciárias. Como deveres instrumentais de benefícios, serão tidos aqueles deveres que viabilizem a concessão, a manutenção ou a cessação dos benefícios. Serão considerados como de custeio e de benefícios, os deveres mistos, que instrumentalizem tanto a arrecadação e a fiscalização das contribuições quanto a concessão, a manutenção ou a cessação dos benefícios.

Portanto, essas três espécies de deveres são encontradas na legislação previdenciária. Dois exemplos de deveres instrumentais de benefícios foram citados no item anterior. Como exemplo de deveres mistos, de custeio e de benefícios, foi citado o dever de inscrição do segurado. Além deste, de natureza mista, há também o dever de prestar informações por meio da GFIP.

Estes deveres podem ser divididos segundo o seu destinatário. O Código Tributário Nacional diz no art. 122, *in verbis*: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

Por conseguinte, “pessoa obrigada” pode ser: a) **contribuinte** b) **terceiro**. Na qualidade de terceiro, a “pessoa obrigada” pode ser responsável ou não. Sendo responsável, será qualificado de **terceiro responsável e obrigado**. Se não ostentar a condição de responsável tributário, será nomeado de **terceiro obrigado**.

O **terceiro responsável e obrigado** é a pessoa que tem responsabilidade pelo crédito tributário, por vinculação ao fato gerador do tributo, e a quem a lei atribuiu deveres instrumentais de custeio. Portanto, responsável pelo crédito tributário, em substituição ao “contribuinte de fato”, e obrigado a cumprir os deveres que lhe foram atribuídos.

O **terceiro obrigado** é aquele a quem a lei atribui o dever, considerando o legislador que o ato por ele praticado é relevante para o recolhimento das contribuições.

São exemplos de deveres instrumentais de custeio a serem observados por terceiro responsável e obrigado, no caso empresa ou entidade equiparada: 1) reter e recolher a contribuição incidente sobre o produto rural adquirido de produtor rural pessoa física; 2) reter e recolher 11% do valor dos serviços que contratar nas modalidades de empreitada ou cessão de mão-de-obra.

São exemplos de deveres instrumentais de custeio a serem adimplidos por terceiro obrigado: a) exigir ao cartório de registro de imóveis, CND, quando aver-

bar obra de construção civil; c) exigir, o ente público, CND, na licitação e na realização de contrato administrativo.

Cumpra lembrar que a classificação dos deveres instrumentais tributários em positivos, negativos e neutros – de fazer, não fazer e tolerar - levando em consideração o objeto da prestação, é clássica, citada e aceita pela maior parte da doutrina que trata do tema.

A partir dessa diretriz, os deveres instrumentais de custeio positivos – obrigação de fazer - podem, grosso modo, ser divididos em quatro grupos.

O primeiro grupo compõe-se dos deveres iniciais que registram, em conformidade com a norma tributária, pela primeira vez, a ocorrência do fato tributário, ainda que ausentes os seus efeitos por incidência da isenção ou da substituição tributária. São exemplos desse grupo: emitir notas e cupons fiscais, folhas e recibos de pagamentos e recebimentos, elaborar contratos, enfim, o registro do nascimento da obrigação tributária principal.

No segundo grupo ficam os deveres de transcrever, na forma estabelecida pela legislação previdenciária e fiscal, em livros contábeis e fiscais, arquivos magnéticos, formulários, os documentos emitidos por imposição dos deveres do primeiro grupo.

Conexos aos deveres do primeiro e do segundo grupos, de registrar em documentos e de escriturar tais documentos em livros e formulários, estão os deveres de manter em boa ordem e de exibir os livros e documentos elaborados, pois é por meio da exibição que se prova a observância do dever.

O terceiro grupo contera os deveres de prestar informações à Administração Tributária por meio de declarações, como no caso da GFIP. Já no quarto grupo, são inseridos os deveres afetos à apuração e ao recolhimento das contribuições.

No que concerne aos deveres instrumentais de custeio negativos – obrigação de não fazer, um deles é encontrado na legislação previdenciária, no artigo 52 da Lei 8.212/91, que veda a distribuição de lucros ou dividendos à empresa em débito com a Seguridade Social.

Quanto aos deveres instrumentais de custeio neutros – obrigação de tolerar ou suportar, ele consiste em suportar a ação fiscal previdenciária, tolerar o exame de livros e documentos pelo auditor-fiscal.

3.6 Legalidade dos Deveres Instrumentais de Custeio

Os deveres instrumentais de custeio da Previdência Social estão sujeitos às mesmas divergências que atingem os deveres instrumentais tributários em geral,

conforme demonstrado ao tratar da legalidade das obrigações acessórias.

Para submeter os deveres instrumentais de custeio ao teste da legalidade, serão elaborados dois quadros sinóticos contendo a descrição sumária da infração no primeiro, a descrição do dever no segundo, o fundamento legal do “dever” e da multa prevista em ambos.

Quadro 1

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO	FUNDAMENTO LEGAL	
	DO DEVER	DA MULTA
1) Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP.	Lei 8.212/91, art. 32, I	Lei 8.212/91, art. 92.
2) Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.	Lei 8.212/91, art. 32, II	Lei 8.212/91, art. 92.
3) Deixar a empresa de prestar à Secretaria da Receita Previdenciária – SRP todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.	Lei 8.212/91, art. 32, III	Lei 8.212/91, art. 92.
4) Deixar a empresa de informar mensalmente à Secretaria da Receita Previdenciária – SRP, por intermédio de documento definido em regulamento, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo.	Lei 8.212/91, art. 32, IV	Lei 8.212/91, art. 32, IV, §§ 4º e 7º
5) Deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de 30 (trinta) dias do início de suas atividades.	Lei 8.212/91, art. 49, § 1º, b.	Lei 8.212/91, art. 92.
6) Deixar a empresa cedente de mão de obra de destacar onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.	Lei 8.212/91, art. 31, § 1º.	Lei 8.212/91, art. 92.

Como pode se constatar, os deveres instrumentais de custeio listados neste Quadro 1 foram instituídos por lei a qual estabeleceu o dever, seu objeto e a pessoa obrigada. Coube às normas infralegais tão-somente detalhar a forma pela qual estes deveres serão observados.

Contudo, o fundamento legal da multa é o mesmo para a maioria das infrações: o artigo 92 da Lei 8.212/91, *in verbis*:

A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeito o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

O referido artigo 92 constava da redação originária da lei e, ainda assim, vem fundamentando a multa aplicável a deveres instituídos depois de 1991. Por exemplo: o dever da empresa cedente de mão-de-obra de destacar na nota fiscal/fatura a retenção de 11% estabelecida no *caput* do art. 31 da Lei 8.212/91, com redação da Lei 9.711/98.

Tanto o dever da contratante de reter os 11%, quanto o dever da contratada de destacar na nota fiscal o valor a ser retido foram criados pela Lei 9.711/98, que alterou a redação do artigo 31 e parágrafos da Lei 8.212/91. Entretanto, sem que a norma instituidora do dever remetesse ao dispositivo legal já existente, este tem sido o fundamento da penalidade aplicada, a despeito do disposto no inciso V do art. 97, do CTN, *verbis*: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: V -- a cominação de penalidades para as sanções ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.

A aplicação indiscriminada do art. 92, da Lei 8.212/91, às infrações a deveres instrumentais de custeio que vêm sendo criados, sem que a norma instituidora remeta a sanção a este dispositivo, fere o princípio da legalidade previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal e o inciso V, do art. 97, do CTN.

A seguir, serão relacionados deveres instrumentais de custeio instituídos por normas infralegais.

Quadro 2

DEVER	FUNDAMENTO LEGAL	
	DO DEVER	DA MULTA
1) A empresa contratada deverá elaborar demonstrativo mensal, assinado pelo seu representante legal, contendo: ...	IN 3/2005, art. 161, III.	Lei 8.212/91, art. 92 c/c o Dec. 3.048/99, art. 283, caput, § 3º.
2) A empresa contratante, legalmente dispensada da apresentação da escrituração contábil, deverá elaborar demonstrativo mensal, assinado pelo seu representante legal, relativo a cada contrato, contendo as seguintes informações: ...	IN 3/2005, art. 168 e incisos.	Lei 8.212/91, art. 92 c/c o Dec. 3.048/99, art. 283, caput, § 3º.
3) Após a cessação da atividade, o segurado contribuinte individual, empregado doméstico ou segurado especial, deverá solicitar a suspensão da sua inscrição no RGPS, ...	IN 3/2005, art. 53.	Lei 8.212/91, art. 92 c/c o Dec. 3.048/99, art. 283, caput, § 3º.
4) A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa deverá exigir do produtor rural pessoa jurídica a comprovação de sua inscrição no CNPJ.	IN 3/2005, art. 259, § 3º.	Lei 8.212/91, art. 92 c/c o Dec. 3.048/99, art. 283, caput, § 3º.
5) As entidades promotoras de espetáculos desportivos deverão fornecer à SRP, com necessária antecedência, o calendário dos eventos desportivos e ainda elaborar boletins financeiros numerados seqüencialmente quando da realização dos espetáculos, onde constem, no mínimo, os seguintes dados: ...	IN 3/2005, art. 328.	Lei 8.212/91, art. 92 c/c o Dec. 3.048/99, art. 283, caput, § 3º.
6) A empresa contratada e a empresa contratante legalmente dispensadas da escrituração contábil deverão elaborar demonstrativo mensal, assinado pelo seu representante legal, relativo a cada contrato, contendo as informações previstas no art. 168.	IN 3/2005, art. 421, § 2º.	Lei 8.212/91, art. 92 c/c o Dec. 3.048/99, art. 283, caput, § 3º.

Os exemplos transcritos no Quadro 2 constam da Instrução Normativa n. 3, de 14 de julho de 2005, publicada no Diário Oficial da União em 15/07/2005, da extinta Secretaria de Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social. Foram criados por outros atos normativos e, atualmente, encontram-se consolidados na referida IN e em vigor. Como se constata, os atos normativos previdenciários são pródigos em criar “deveres” sem fundamento legal.

Do exposto, extrai-se a convicção de que a criação dos deveres instrumentais de custeio por meio de atos infralegais é prática corriqueira no meio previdenciário.

Essa prática arbitrária, realizada sob o argumento de que os fins justificam os meios, veementemente condenada no Estado Democrático de Direito, persiste no seio do Estado Brasileiro, a despeito de todos os princípios e garantias contemplados na atual Constituição Federal, mormente a garantia de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, esculpida no art. 5º, inciso II, da Magna Carta.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Debruçou-se aqui sobre as obrigações acessórias na legislação previdenciária visando demonstrar a fragilidade jurídica de alguns dos instrumentos utilizados na instituição das referidas obrigações frente ao “princípio da legalidade”.

Para confirmar ou refutar a hipótese, adotou-se o método de cotejar o dever instrumental de custeio previsto na legislação previdenciária, com o ato normativo que o concebeu.

Identificada a natureza da norma que introduziu o dever na legislação, sua aptidão para obrigar e gerar efeitos *erga omnes* foi submetida ao teste da legalidade, tendo como parâmetro o disposto no art. 5º, II, da Constituição Federal.

Constatou-se que a expressiva maioria das obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária foi instituída observando-se o “princípio da legalidade”.

Entretanto, comprovou-se que nem sempre o “princípio da legalidade” foi considerado. Por meio do utilitarismo, calcado na lógica de que os fins justificam os meios, atos arbitrários foram emanados da Administração Previdenciária, ferindo, também, o princípio da legalidade dos atos administrativos, previsto no *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

A legalidade é apanágio de toda imposição estatal. O princípio da legalidade é garantia contra o arbítrio do Estado. A ele se submete, além dos tributos, todos os deveres instrumentais tributários ou não.

A despeito das divergências, caminha-se para banir da legislação os deveres criados por normas infralegais. Há significativos avanços na doutrina e o Judiciário vem, paulatinamente, vetando os casos que lhe são submetidos. Tais fatos resultam dos princípios e dos valores albergados na Constituição Federal de 1988, que vêm, progressivamente, contagiando o meio jurídico e contribuindo para tornar o Brasil um Estado Democrático de Direito.

Os deveres instrumentais de custeio são essenciais para viabilizar os re-

curso necessários para construção e manutenção da “rede de proteção social”, para permitir que pobres, idosos, doentes, desempregados e crianças vivam com dignidade.

Estes deveres reduzem a inadimplência e a sonegação das contribuições previdenciárias, evitam a concorrência desleal, tornando o mercado mais competitivo e equânime, e dão efetividade à justiça fiscal.

Contudo, não se justificam quando instituídos por normas infralegais, subtraindo a competência do parlamento, em que o obrigado se encontra representado, fragilizando a separação dos poderes e comprometendo o Estado Democrático de Direito.

The accessory obligations in the social welfare legislation: a study of the principle of legality

ABSTRACT

The article aims to demonstrate the fragility of some legal instruments used in the establishment of ancillary pension obligations, injuring the principle of legality enshrined in art. 5, II, of Magna Charta. The ancillary pension obligations are seen here under the lens of the principle of legality. In this context, the taxes are studied as instruments for building the rule of Social Welfare and private property, by its social function. From these reasons, focuses on the legal nature of accessory obligations, covering up the principle of legality, tax law and the legality of accessory obligations. The legal nature of social contributions, species and tax contributions are also studied. It also takes to the instrumental pension obligations, its classification and submission to the test of legality through the development of synoptical tables containing the duties and legal grounds. It is the methodology of literature search, and with application of deductive and inductive methods to draw logical conclusions. It is, finally, that some duties that score the collection and inspection of contributions they have been created by underlegal standards, injure the principle of legality.

Keywords: Ancillary pension obligations. Principle of legality.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ALEXANDRINO, Marcelo e Paulo, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 7. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 2. ed. Bauru, SP: Edipro, 2003.
- BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CASTRO, Carlos Alberto Pereira de, Lazzari, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 7. ed. São Paulo: LTr, 2006.
- DELGADO, Ignacio Godinho. **Previdência Social e Mercado no Brasil**. São Paulo: LTr, 2001.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- GONÇALVES, Jonas Deda. **Direito Previdenciário: coleção curso e concursos**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988** (Interpretação e crítica). 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- ICHIHARA, Yoshiaki, **Direito Tributário**. 3. ed. atual. São Paulo: Atlas, 1989.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TEIZEN JÚNIOR, Augusto Geraldo. **A Função Social no Código Civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Revista Eletrônica, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005, jan. 2006. Disponível em: <<http://www.direitoestado.com.br.pdf>>. Acesso em 18 jan. 2008.