

Até que ponto o contribuinte deve obediência aos decretos e outros atos infra-legais

Por Dr. Francisco Martins Neto

Para começar a discorrer sobre decretos e outros atos infra-legais é de todo conveniente destacar o grande equívoco em que consiste o arraigado uso de curvar-se a eles como se tivessem força igual ou até maior que a das leis em sentido formal, sem maiores análises críticas, sem opor-se às invasões de competências ou a qualquer sorte de ilegalidade que eles possam perpetrar.

Hugo de Brito Machado¹ ensina:

“A palavra *lei*, em sentido formal, designa o ato produzido pelo órgão dotado de competência para a prática da atividade legislativa, com observância dos procedimentos estabelecidos para o exercício dessa atividade”.

A expressão “infra-legal” é usada para designar todo ato normativo que se encontre em nível hierárquico inferior ao da lei em sentido formal.

A expressão “infraconstitucional” é usada para designar todo ato normativo que se encontre em nível hierárquico inferior ao da Constituição.

Retornando ao basilar princípio republicano, cabe lembrar que um dos pressupostos da república é a separação de poderes.

José Afonso da Silva, citando Ruy Barbosa, afirma que um traço distintivo da forma republicana é a coexistência de poderes (na concepção mais tradicional: Legislativo, Executivo e Judiciário), indispensáveis em todos os governos constitucionais².

O legislativo por excelência melhor que qualquer outro dos poderes representa a vontade popular e está mais exposto a ser advertido a todo instante a lutar pelos anseios e interesses do povo.

Não por menos que as providências normativas de maior repercussão para o Estado ou para os cidadãos são matérias da reserva da lei formal.

O instituto das “reservas da lei em sentido formal” consiste na definição pela Constituição Federal (ou Constituição Estadual ou Lei Orgânica do Município, quando for o caso) das providências normativas que somente podem ser estabelecidas por meio de lei em sentido formal.

Lei Orgânica do Município é a figura legal concebida para conter as normas fundamentais na esfera, como se fosse a “Constituição Municipal”. Em dizeres mais simples, os municípios não têm Constituição Municipal, têm Lei Orgânica do Município.

Sobre esse assunto, Valéria Furlan³ comenta:

“... exige a reserva de lei formal que o fundamento legal da conduta administrativa seja um ato normativo dotado de força de lei, ou seja, um ato provindo de órgão com competência legislativa normal e revestido da forma exterior legalmente prevista.

Na esfera tributária – é cediço – toda e qualquer intervenção perpetrada na propriedade por meio da tributação, dada a intensidade de sua ocorrência, carece das garantias da lei formal.

¹ *Comentários ao Código Tributário Nacional vol. I.* São Paulo: Atlas, 2003, p. 111.

² *Curso de Direito Constitucional Positivo.* 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 103.

³ *IPTU.* São Paulo: Malheiros, 2000, p. 101

Diga-se, de passagem, que a reserva de lei formal, no direito tributário, teve sua origem na idéia de autotributação – regra da necessária votação dos tributos por assembléias representativas. Com a propagação dessa idéia, acolheu-se nos demais ramos do Direito a reserva de lei formal, todavia agora com uma dupla função de garantia: proibição do costume e do regulamento. É dizer: passou-se a exigir lei escrita e estrita vinculação do Poder Legislativo, por ser este órgão, em face de sua composição e da sua atividade disciplinada, o mais adequado para afastar decisões arbitrárias do poder na esfera de propriedade dos particulares”.

Os decretos ou outros atos infra-legais até podem ser utilizados como orientadores interpretativos das leis, para complementar detalhes a que a própria lei tenha adequadamente lhes incumbido ou mesmo para estabelecer regras de operacionalização da aplicação das leis, desde que não restrinja o alcance delas, não lhes suprima os efeitos, não desvirtue o seu sentido, nem invada a sua competência.

O operador do direito deve estar atento. Sempre que, ao examinar um ato infra-legal, constatar que alguma disposição sua restringe um direito assegurado pela lei, ou impõe requisito para sua fruição de que a lei não cogita, ou de qualquer modo dificulta o seu exercício, ou impõe exigência ou penalidade não fundamentada na lei, não deverá acatar a aludida disposição, porque ela padece do vício da ilegalidade.

Em síntese, os atos infra-legais não devem criar deveres nem conferir direitos, mas apenas agregar a necessária implementação técnica àqueles já instituídos explícita ou implicitamente pela lei em sentido formal, ainda que lhe agregando detalhamento operacional, mas sem lhe desnaturar a essência ou a eficácia.

Veja por outra, mediante abuso de poder ou indevidas manipulações políticas, o executivo obtém do Poder Legislativo, a delegação para estabelecer matérias abrangidas pelas “reservas da lei”.

Acontece que a separação do poderes é imprescindível à ordem constitucional nacional e não admite distorções mediante delegação do poder de legislar. Distorções estas que somente não se caracterizam nas hipóteses em que a própria Carta Magna prevê a possibilidade de delegação.

Somente nos termos previstos no art. 68 da CF, o Congresso Nacional pode conceder delegação do poder de legislar ao Presidente da República.

Em muitas oportunidades, indevidas delegações do poder de legislar concedidas pelo Legislativo ao Executivo têm sido julgadas inválidas pelo Judiciário, por considerá-las inconstitucionais.

Apesar de todo o exposto multiplicam-se as disposições infra-legais invasoras das reservas da lei. Os agentes da Administração as aplicam como se valessem como lei ou até mais que a própria lei. E o pior é que muitos órgãos judicantes se deixam influenciar por essa praxe e acabam adotando-a também. Até mesmo os cidadãos, que freqüentemente são prejudicados por essa atitude chegam a segui-la, por suporem, equivocadamente, estarem a ela obrigados.

Possivelmente uma das causas dessa distorção é que a lei em sentido formal, muitas vezes, parece omissa, incompleta, contraditória ou pouco clara e, sendo o assunto de interesse da Administração Pública, esta trata de minudenciar todos os aspectos que lhe pareçam conveniente e, sendo os agentes da Administração, com muita freqüência, meros práticos ou tecnocratas da burocracia, não versados na ciência

jurídica, acabam utilizando uma linguagem igualmente prática e, por isto mesmo, mais assimilável pelos leigos na ciência jurídica.

É de se supor que a fartura dos atos expedidos pela Administração Pública nessa condição, somada ao fato de se dedicarem a esmiuçar muita questão, definir muito conceito, especificar muito detalhe e especificar muito modo de realização de procedimentos, que a lei em si parece deixar no ar e sobre os quais as pessoas têm dúvidas, contribui muito para a popularidade dos mesmos.

Doutrinadores consagrados defendem a utilidade e validade dos atos infra-legais, quando se prestam a integrar ou aclarar o sentido da lei, sem incompatibilizar-se com ela. Hugo de Brito Machado Segundo, chega mesmo a comentar que “curiosamente, traz melhores resultados (...), a invocação de normas infra-legais, mais específicas, como instruções normativas, portarias, decretos e regulamentos. Isso porque essas normas são geralmente observadas de modo mais fiel pelas autoridades de primeira instância que as leis em geral ...”⁴.

Recomenda, portanto, aos contribuintes que, sempre que possível procurem reforçar os argumentos que apresentarem em defesa de seus interesses perante os órgãos judicantes administrativos em atos infra-legais como portarias, instruções normativas etc., uma vez que, por estarem mais familiarizados com esses atos do que com a própria lei, a formação de seu convencimento é fortemente influenciada por eles.

Hugo de Brito Machado disserta:

“Os tributaristas geralmente criticam a Administração Tributária pela edição de normas infralegais. Ninguém até hoje procurou explicar a razão de ser e a utilidade dessas normas.

É certo que muitas vezes a Administração Tributária diz, em norma infralegal, coisa que contraria a lei. Neste caso, o interessado poderá arguir a ilegalidade da norma complementar, em ação judicial, sem prejuízo da competência que tem o Congresso Nacional para *sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar*, prevista no art. 49, V, da Constituição Federal. Afastados os abusos, porém, é inegável a utilidade das normas complementares em matéria tributária (...).

As leis apresentam sempre certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inegável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isto as normas complementares são de grande utilidade. Com elas a autoridade administrativa assegura tratamento uniforme aos contribuintes, afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes.

São, portanto, essas normas complementares, de enorme utilidade no sentido de fazer com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o art. 3º do Código Tributário Nacional”⁵.

Marçal Justen Filho acrescenta:

“Alguns pensadores rejeitam a possibilidade de qualquer complementação significativa por parte do regulamento em relação à lei. Invocam argumento extraído do art. 84, IV, da CF/88, que determina incumbir ao Presidente da República a competência para editar decretos e regulamentos para *fiel execução* das leis. Sendo assim, o regulamento apenas poderia traduzir a vontade já contida na lei.

Discorda-se desse raciocínio. A “*fiel execução da lei*” pode significar a realização da finalidade buscada pelo direito, sem que isso signifique a mera repetição dos termos da regulação legislativa.

⁴ *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 155.

⁵ *Comentários ao Código Tributário Nacional vol. II*. São Paulo: Atlas, 2004, pp. 93-94.

Neste sentido, pode ser lembradas as palavras do Min. CELSO DE MELLO no julgamento de liminar na ADIn 561-8, quando observou que “*É preciso ter presente que, não obstante a função regulamentar efetivamente sofra os condicionamentos normativos impostos, de modo imediato, pela lei, o Poder Executivo, ao desempenhar concretamente a sua competência regulamentar, não se reduz à condição de erro órgão de reprodução do conteúdo material do ato legislativo a que se vincula*”.

A atuação inovadora do Executivo, por via regulamentar, reflete uma necessidade relacionada à produção normativa. O Legislativo não dispõe de condições para formular todas as soluções. A lei é um esquema normativo que demanda complementação. O regulamento produzido pelo Executivo exerce essa função complementar, visando a assegurar a geração da melhor solução possível.

Aliás, o argumento da mera reiteração dos termos da lei conduz à inutilidade da regra constitucional. Excluindo-se a possibilidade de o regulamento produzir qualquer inovação em face da lei, o resultado seria sua inutilidade. Se todas as inovações na ordem jurídica devessem estar contidas no corpo da própria lei, então o regulamento não teria qualquer utilidade. Logo, nem teria cabimento a Constituição referir-se à figura. Se o fez, alguma função deve ser a ela reconhecida, o que significa a possibilidade de disciplina complementar e inovadora em face das disposições legais.

Logo, o que se pode discutir não é a existência de cunho inovador nas regras contidas no regulamento, mas a extensão da invocação produzível por essa via⁶.

É razoável reconhecer força aos atos infra-legais, desde que não incompatíveis com a lei, havendo respaldo para eles, inclusive, no art. 100 do Código Tributário Nacional, no mínimo, na condição de normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais. Nessas condições não há porque lhes negar aplicação, ainda mais quando for em favor do cidadão.

Mas quando mostrarem-se incompatíveis com a lei, deve ser-lhes negada a aplicação: são inválidos, por serem ilegais.

Outro ponto relevante é abrangência que se deve reconhecer ao gênero dos atos infra-legais. Ninguém por certo recusará a inclusão nele de decretos, portarias, instruções normativas, atos declaratórios normativos, normas de procedimento e outros tantos expedidos por autoridades subalternas ao chefe do Poder Executivo, com similares objetivos, sob variados rótulos (como comunicados, circulares, ordens etc.). Mas a crescente complexidade da legislação tributária tem inspirado órgãos fazendários a expedir materiais explicativos, igualmente sob variados rótulos como manual, cartilha, roteiro etc., o que pode despertar a indagação sobre a abrangência dos mesmos pelo gênero sob comentário. Eventualmente, pode ser combatida sua identificação com a categoria “atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”, incluída pelo art. 100 do CTN (inciso I) entre as várias figuras da nossa malha jurídica a que imputa o *status* de normas complementares das leis, tratados, convenções e decretos, sob a argumentação de que não importam em comandos obrigatórios, mas a meras propostas de alternativas interpretativas ou sugestões de maneiras de se atender a regras legais. Merece ser lembrado, contudo, que são muitos os casos em que a lei veicula regras que podem ser afastadas pela vontade dos interessados, mediante a estipulação de pacto em sentido diverso ou adoção de outra conduta que afaste os seus efeitos (são as chamadas “regras dispositivas” ou “supletivas”). Além disto, se a sua adoção é facultativa para o contribuinte, a adesão deste a ela, por outro lado, deve ser, obrigatoriamente, acatada

⁶ *Curso de Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 153-154.

Veja-se, ainda: Liziane Angelotti Meira, *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: Síntese/IOB, pp. 76-77.

pelas autoridades fiscais. O aludido argumento, portanto, não é suficiente para recusar o enquadramento no art. citado inciso I. Mas se, ainda que para efeito de mera cogitação, se consinta nesta recusa, os materiais em questão (cartilha, manual, roteiro etc.) preservariam sua estatura de “normas complementares”, por se identificarem, ao menos com a categoria enumerada no inciso IV do art. 100 do CTN, posto que revelam, sem dúvida, “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”.

Francisco Martins Neto

Advogado. Especialista em Direito Tributário pelo IBEJ-Curitiba. Ex-Especialista IOB para o ICMS do Paraná e Santa Catarina. Ex-Professor de Legislação Tributária no Centro de Ensino Tecnológico – CET/OPET – Curitiba. Ex-Professor de Direito Tributário, Direito Administrativo, Direito Civil, Direito Penal e Legislação Tributária na Unibrasil – Curitiba.