



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - ICJ
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO II**



**ESTUDO DE CASO: NOVAS REGRAS DE RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA
FIXADAS PELA IN Nº 1.862/2018 SOB A ÓTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NUMA
PERSPECTIVA JURÍDICO-CONSTITUCIONAL¹**

Janaina Mayara Ambrósio Barros²

Rebeka Sousa da Costa³

Tony Andrey Silva de Castro⁴

Coordenador do artigo: Prof. Dr. Edival Braga⁵

RESUMO

O artigo tem como foco a análise das novas regras de responsabilização tributária fixadas pela Instrução Normativa nº 1.862/2018 sob a ótica do direito tributário, numa perspectiva jurídico-constitucional. Por essa razão, propõe-se examinar se a Instrução Normativa em questão viola princípios de ordem constitucional, por exemplo, o princípio da legalidade estrita, bem como se há excesso na edição de atos normativos por parte do Fisco brasileiro. Do mesmo modo, será apresentado o posicionamento jurisprudencial dos tribunais superiores (STJ e STF) acerca da matéria, assim como as teses difundidas em cada tribunal para o enfrentamento (ou não) da questão. Portanto, procura-se instigar o leitor a refletir, num exame crítico, sobre a edição de atos normativos por parte da Receita Federal do Brasil, tendo em vista a natureza contributiva inerente aos cidadãos de forma geral.

Palavras-chave: Responsabilização Tributária. Instrução Normativa. Princípios. Legalidade. Posicionamento jurisprudencial.

ABSTRACT

The article focuses on the analysis of the new tax liability rules established by Normative Instruction No. 1,862 / 2018 from the perspective of tax law from a legal-constitutional perspective. For this reason, it is proposed to examine whether the Normative Instruction in question violates constitutional principles, for

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2026, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Discente do 8º sem. De Direito da UFRR. E-mail: janaina.mab@gmail.com

³ Discente do 8º sem. De Direito da UFRR. E-mail: rebekacost@gmail.com

⁴ Discente do 8º sem. De Direito da UFRR. E-mail: tonypaidosventos@gmail.com

⁵ Professor de Direito na Universidade Federal de Roraima

example, the principle of strict legality, as well as whether there is excessive editing of normative acts by the Brazilian tax authorities. Likewise, the jurisprudential position of the superior courts (STJ and STF) on the matter will be presented, as well as the theses disseminated in each court to face (or not) the issue. Therefore, we seek to encourage the reader to reflect on a critical examination about the issuance of normative acts by the Brazilian Federal Revenue Service, in view of the contributory nature inherent to citizens in general.

Keywords: Tax Liability. Normative Instruction. Principles. Legality. Jurisprudential position.

SUMÁRIO: 1.INTRODUÇÃO; 2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO; 2.1. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS; 2.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA; 3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.862/2018; 4. ANÁLISE TRIBUTÁRIA E CONSTITUCIONAL DA IN Nº 1.862/2018; 4.1 NO DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU A DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO; 4.2 APÓS O LANÇAMENTO E ANTES DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA; 4.3 APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO; 5. A INOVAÇÃO JURÍDICA POR ATO INFRALEGAL FACE À IN Nº 1.862/2018; 6. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DA IN Nº 1.862/2018; 7. POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA ILEGALIDADE DE INSTRUÇÕES NORMATIVAS PUBLICADAS PELA RECEITA FEDERAL; A “AVALANCHE TRIBUTÁRIA” À LUZ DA LIBERDADE ECONÔMICA; 9. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo apresenta um estudo de caso sobre as novas regras de responsabilização tributária fixadas pela Instrução Normativa nº 1.862/2018 numa perspectiva crítica e refletiva sob a ótica jurídico-constitucional. Será abordado especificamente o teor do conteúdo da instrução normativa em relação à responsabilidade tributária partindo de conceitos para que se construa uma base de entendimento acerca do que se pretende.

Primeiramente, tratar-se-á acerca da obrigação tributária, que conforme o Código Tributário Nacional – CTN, precisamente no art. 113, divide-se em principal e acessória, sendo a primeira o recolhimento do valor pecuniário e a segunda uma obrigação de fazer ou não fazer.

Partindo do pressuposto de que os sujeitos que compõem a obrigação, será extraída explanação concernente ao sujeito passivo denominado “responsável”, razão pela qual a responsabilidade tributária recai sobre este. O Código Tributário Nacional - CTN trata desta matéria no art.128, onde diz que a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo-

se a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Nesse diapasão, após exibição da atribuição da responsabilidade a terceiros, bem como suas modalidades, o estudo trabalhará sobre a Instrução normativa 1.862/2018, expondo o conceito de instrução normativa numa análise aprofundada das novidades por ela trazidas num paralelo construído sob a responsabilidade tributária.

Entre os questionamentos a qual se pretende responder estão: O órgão que editou a referida IN possui capacidade de legislar? Seu texto inova no mundo jurídico tributário? Em quais princípios constitucionais e, ou, tributários há confronto? E por fim, infringe algum princípio a qual se deveria observar? Qual a relação da burocratização normativa com as consequências incididas sobre o contribuinte? Condizem com a liberdade econômica?

Em contrapartida, destacar alguns princípios infringidos por esse ato normativo, principalmente o princípio da legalidade restrita.

Diante desses pontos cumpre ressaltar que as instruções normativas são atos administrativos que visam disciplinar a execução de determinada atividade a ser desempenhada pelo Poder Público, complementar as leis vigentes, interpretar cláusulas abertas, disciplinar procedimentos administrativos etc. Sendo ela considerada como um ato puramente administrativo, sem intenção alguma de modificar ou criar leis, nunca poderá passar a colidir com Leis ou decretos, pois estas devem guardar consonância com as Leis (*lato sensu*).

Destarte, objetiva-se apresentar com clareza argumentos que fundamentem a necessidade de renovação na legislação tributária no que diz respeito aos seus procedimentos principalmente, e no seu sistema como um todo. Tendo em vista que o país passa por uma crise de legalidade tributária em decorrência do poder ilimitado dado ao fisco, abrindo portas para todas as espécies de ilicitudes.

Por fim, será subdividido o exame desta pesquisa em tópicos embasados em fontes doutrinárias, jurisprudenciais, documentais e artigos científicos, bem como fontes de dados públicos dispostos em gráficos. Realizada a imprescindível análise desses temas, em busca de

respostas aos questionamentos gerados, constará posição crítica e reflexiva quanto ao questionamento supra.

Ressalte-se a incipiente análise ao tema por meio de notícias publicadas em fontes jornalísticas via meio eletrônico e nos devidos relatórios de informações pertinentes ao tema de caráter público.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

2.1 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Primeiramente, deve-se entender acerca das obrigações tributárias para posteriormente adentrar-se no mérito da responsabilidade tributária. Conforme o Código Tributário Brasileiro – CTN, as obrigações tributárias dividem-se em principal e acessória (art. 113).

A obrigação principal é o pagamento da quantia apurada por força da incidência do fato gerador de determinado tributo, bem como a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação legal. Por sua vez, a obrigação acessória, é o fazer ou não-fazer decorrente da legislação tributária a que a pessoa indicada em lei estiver obrigada a cumprir gerando obrigação pecuniária quando do seu descumprimento, a qual o CTN outorga natureza de obrigação principal.

Por conseguinte, dentro de toda obrigação tributária existem os sujeitos ativos e os sujeitos passivos. O sujeito ativo é aquele que faz a “cobrança”, conhecido como o Fisco, e o sujeito passivo da obrigação tributária é aquela pessoa, natural ou jurídica, que estiver obrigada ao pagamento da obrigação. Pode o sujeito passivo da obrigação tributária ser denominado como contribuinte, quando estiver intimamente ligado à ocorrência da hipótese descrita no antecedente da norma jurídica tributária, e responsável, quando, mesmo sem ter relação íntima com a situação descrita como fato imponível, estiver obrigado ao pagamento por força de disposição expressa de lei.

Superados estes conceitos introdutórios, adentra-se ao instituto da responsabilidade imposto sobre os sujeitos da obrigação no âmbito de tal matéria.

2.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária recai especialmente sobre sujeito passivo da referida obrigação.

Em direito tributário, a responsabilidade tributária é daquele que, sem se revestir na qualidade de contribuinte, possui o dever legal de recolher tributos em nome deste. Assim, a obrigação é redirecionada a um terceiro que possua relação indireta com o fato gerador praticado pelo contribuinte.

Vejamos o que dispõe o art. 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

É de importante observação que somente pode ser responsável tributário aquele que possui meios de extrair esses recursos do próprio contribuinte, ou pode exigir que este cumpra a obrigação. O instituto opera somente em favor da fiscalização, com a finalidade de facilitar e, ou, tornar viável a tributação.

A responsabilidade tributária ou a condição de responsável pode ser atribuída a terceiro vinculado ao fato gerador de modos diversos conforme a doutrina e em detrimento do CTN por:

- a) **Por substituição** – de forma prévia, o legislador afasta o contribuinte e o substitui pelo terceiro, de tal maneira que a obrigação tributária já nasce tendo esse terceiro no polo passivo, na condição de responsável substituto, diz-se que é responsabilidade originária. O responsável recolhe o tributo no lugar do contribuinte, no entanto, não se torna sujeito passivo da obrigação tributária advinda do fato gerador, mas de sua própria relação de substituição advinda da lei.

Dentro dessa modalidade, há duas espécies de substituição tributária denominadas de progressiva e regressiva, ou para frente ou para trás, respectivamente.

Substituição tributária progressiva: há a antecipação do tributo que seria recolhido nas etapas posteriores. Ou seja, presume-se a base de cálculo e, a partir disso, calcula-se o tributo e o pagamento é antecipado pelo substituto.

Fundamenta-se no art. 130, §7º da Constituição Federal:

“A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Em regra, esse tipo de substituição “envolve imposto sobre a produção e a circulação, ou seja, imposto plurifásicos que incidem sobre várias operações dentro de uma cadeia econômica. Mas pode, também, ser aplicado em outras espécies de tributos” (MATTOS; MATTOS, 2005, p.384).

Substituição tributária regressiva refere-se ao tributo que será integralmente recolhido pelo sujeito ao final da cadeia. Neste caso, não é necessária uma base de cálculo presumida, visto que todas as operações de saída de mercadorias foram realizadas, de modo que o cálculo do tributo é efetuado a partir de valores já conhecidos. Por sua vez, está regrada no art. 128 do CTN, já transcrito acima, e se opera após a ocorrência do fato gerador.

b) Por transferência – a relação obrigacional tributária também nasce no polo passivo o contribuinte, porém, em fato posterior ao nascimento da obrigação que provoca, por determinação legal, a modificação do polo passivo, de maneira a transferir a responsabilidade tributária a um terceiro, que, com isso, assume a condição de responsável.

Esta espécie de modalidade por transferência pode ocorrer por sucessão ou imputação legal. Importa destacar a *Transferência tributária por imputação legal*, na medida em que esta espécie também é denominada como responsabilidade de terceiros e subdivide-se em responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal.

A primeira, responsabilidade solidária, fundamenta-se na culpa *in vigilando* e está prevista no art. 134 do CTN. Embora o CTN mencione como “responsabilidade solidária” a doutrina já entende que se trata de responsabilidade subsidiária, em vista ao próprio texto legal trazer que, os

supostos devedores solidários só responderão em caso de impossibilidade de ser exigido o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Já a responsabilidade pessoal é comumente conhecida como “transferência por substituição” ou “responsabilidade substitutiva”, seu embasamento encontra-se no art. 135 do CTN.

- c) Por infrações** – é em regra objetiva, tendo em vista que o CTN dispõe, em seu art. 136, que: *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*. Tal responsabilidade alcança apenas as infrações de natureza administrativa.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.862/2018

Consoante o CTN, as hipóteses de responsabilidade tributária são objeto taxativo da referida lei. E a IN RFB nº 1.862, foco do presente estudo, publicada em 28 de dezembro de 2018 traz, contudo, alguma hipóteses de responsabilização tributária a terceiros.

Nesse íterim, considera-se que a imputação de responsabilidade tributária é o procedimento administrativo para atribuir responsabilidade tributária a terceiro que não consta da relação tributária como contribuinte ou como substituto tributário, nas hipóteses legais.

Ocorre que, as instruções normativas são atos administrativos que visam disciplinar a execução de determinada atividade a ser desempenhada pelo Poder Público. Sua finalidade consiste em detalhar com maior precisão o conteúdo de determinada lei presente no ordenamento jurídico pátrio e jamais criar novos direitos ou obrigações, mas tão somente explicar de forma mais clara os direitos e obrigações que já tenham sido previstos em algum momento pela legislação.

Assim, são alguns objetivos da instrução normativa complementar as leis vigentes, interpretar cláusulas abertas, disciplinar procedimentos administrativos etc.

É entendimento consolidado na doutrina que a instrução normativa possui natureza jurídica de ato administrativo. Dispondo sobre o gênero ato administrativo do qual a instrução normativa é espécie. Conceituando instrução normativa, Oliveira assevera que:

“A Instrução Normativa pode ser definida como um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa, tão somente. Esta tende a completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto Presidencial ou em uma Portaria Interministerial. Desta forma, a Instrução Normativa jamais poderá inovar o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis. ”
(OLIVEIRA. Disponível em: <http://www.rochamarques.com.br/site/wp-content/uploads/pdf/a-lei-e-a-instrucao-normativa.pdf>).

Portanto, afirma-se que a instrução normativa apenas auxilia no entendimento de outra norma já vigente, não lhe sendo permitida a inovação do ordenamento, bem como se posicionar contrariamente a ele.

Com base nisso, identifica-se uma divergência entre o que dispõe o CTN e o referido normativo que regula certa situação do Código.

4 ANÁLISE TRIBUTÁRIA E CONSTITUCIONAL DA IN Nº 1.862/2018

A responsabilidade tributária é disciplinada pelo Código Tributário Nacional (CTN). Os artigos 121 (inciso II) e 124 (inciso I) do CTN trazem regras para definir que a responsabilidade tributária pode decorrer de lei ou por meio de solidariedade para pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador. E, a responsabilidade de terceiros está prevista nos artigos 134 a 135.

Sua finalidade é facilitar a fiscalização, de forma que não haja qualquer vantagem ao responsável, que simplesmente se vê obrigado, por força de lei, a cooperar com o Fisco. No entanto, não é novidade que, independente do que dispõe a lei, o Fisco Federal busca alternativas para responsabilizar terceiros sobre débitos tributários (incluindo sócios e administradores de empresas).

É nesse sentido, visando suprir lacunas no CTN quanto ao procedimento administrativo para atribuir responsabilidade tributária a terceiro que não consta da relação tributária como contribuinte ou como substituto tributária que tal diploma ampliou as hipóteses que autorizam a Receita Federal a apontar responsáveis por dívidas tributárias cobradas por terceiros.

A referida IN prevê a que a responsabilidade tributária pode ocorrer não somente no lançamento de ofício, mas também a) no despacho decisório que não homologou a Declaração de Compensação; b) durante o processo administrativo fiscal, desde que seja antes do julgamento em primeira instância; c) depois de proferida a decisão definitiva do procedimento administrativo fiscal e antes do encaminhamento para inscrição em dívida ativa e finalmente, d) por crédito tributário confessado em declaração constitutiva.

Cumprе salientar que antes dessa norma, a Receita Federal somente podia apontar responsáveis no momento do lançamento de ofício, consoante ato normativo da Receita Federal anterior à publicação desta IN, que vale ressaltar, passou por consulta pública prévia, que permitiu que os contribuintes apresentassem comentários ao texto da instrução normativa antes da sua edição pela Receita Federal. Na prática, a redação original sofreu pouquíssimas alterações, mantendo-se diversos pontos controversos que foram alvo de questionamento pelos contribuintes naquele momento.

Diante disso, questiona-se se tais hipóteses não estariam ferindo alguns princípios do direito tributário, chegando inclusive a atingir a esfera principiológico-constitucional, visto que A IN nº 1.862/18 vai além da orientação do agente público quanto à aplicação da regra tributária e, nessa medida, constitui ato normativo impróprio para os fins pretendidos, em violação ao princípio da legalidade, à hierarquia das leis e à separação de poderes.

4.1 NO DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU A DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Como ponto inicial, observa-se que a mera não homologação de compensação não é hipótese de responsabilização tributária, que inclusive, estão previstas taxativamente no CTN, consoante dito em linhas pretéritas.

Ademais, o auditor fiscal deve efetivamente apurar o nexo causal entre a atuação do indivíduo responsabilizado e o evento que caracteriza a infração tributária e reunir as provas indispensáveis à comprovação de responsabilidade. Ao trazer a possibilidade de atribuição de responsabilidade no despacho decisório, a IN nº 1.862/18 autoriza a responsabilização sem indício de participação do indivíduo na infração, imputando a terceiro responsabilidade com

base em mera presunção, o que não encontra respaldo legal e além disso, implica meio de coação do indivíduo ao recolhimento do tributo, constrangimento ao livre exercício do direito de petição e verdadeira sanção política.

4.2 APÓS O LANÇAMENTO E ANTES DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

Um outro ponto que merece destaque diz respeito à imputação de responsabilidade tributária a terceiros antes do julgamento em primeira instância administrativa caso sejam constatados "*atos novos ou subtraídos ao conhecimento do Auditor Fiscal*".

Nesta hipótese, a ausência de delimitação dos conceitos de "atos novos" ou "atos subtraídos ao conhecimento do auditor-fiscal" traz enorme insegurança jurídica aos contribuintes na medida em que permite a atuação discricionária da administração tributária na aplicação desses institutos, possibilitando a indevida inversão do ônus da prova.

Ademais, a norma não é clara quanto à necessária observância ao prazo decadencial pelos agentes fiscais, dando margem à responsabilização de terceiros pela infração tributária a qualquer momento no curso do processo administrativo, desde que antes da decisão de primeira instância, sob o pretexto de se embasar em fato novo. Nesse aspecto, a IN nº 1.862/18 dá margem ao entendimento de que uma vez lançado o tributo contra o devedor principal o agente fiscal poderia gozar de prazo estendido para investigar a prática da conduta do terceiro.

Art. 12. Caso o processo administrativo fiscal esteja pendente de julgamento em primeira instância, será emitido Termo de Devolução de Processo para Imputação de Responsabilidade por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que será anexado ao processo. (...)

Art. 13. Identificada a hipótese a que se refere o art. 11, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil lavrará Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, que deve conter os requisitos previstos no art. 3º.

1º O sujeito passivo responsabilizado de acordo com o disposto no caput poderá impugnar o crédito tributário lançado e o vínculo de responsabilidade constantes do Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária no prazo de 30 (trinta) dias.

2º Os demais sujeitos passivos serão cientificados do termo a que se refere o caput e poderão manifestar-se exclusivamente quanto à imputação de responsabilidade nele contido no prazo de 30 (trinta) dias. (...)

Ora, tais artigos, previstos na IN RFB nº 1.862/18 não se adequam aos termos do art. 149 do CTN, sobretudo porque a revisão do lançamento acarreta, obrigatoriamente, no cancelamento do lançamento anterior e a realização de novo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN e regido

pelo Decreto nº 70.235/72, e esta revisão só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Nacional. Inclusive, o CARF não admite a revisão do lançamento ao largo das hipóteses do art. 149 do CTN:

“(…)

ARTIGO 149 DO CTN. REFISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. **A revisão de lançamento fiscal somente é cabível no caso da fiscalização fundamentar e motivar a ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes do artigo 149 do CTN, sob pena de improcedência do Auto de Infração.**

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ERRO DE DIREITO. VEDAÇÃO. É vedada à administração pública o reexame de matéria e período já fiscalizados com base na mudança de critério jurídico e/ou erro de direito. (…)”

Portanto, é ilegal a previsão contida na IN RFB nº 1.862/18, tendo em vista que não está em linha com as normas do art. 149 do CTN.

4.3 APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No que diz respeito a esta hipótese, após decisão definitiva administrativa ou em caso de confissão de dívida, observa-se que a IN nº 1.862/18 atribuiu à própria Receita Federal a competência para julgamento do incidente de responsabilização, nos termos da Lei nº 9.784/99. O que significa que na prática foi retirada do contribuinte a prerrogativa de ser julgado por órgão paritário e neutro.

Não bastasse isso, uma vez constituído o crédito tributário, a IN nº 1.862/18 apenas permite o questionamento do vínculo de responsabilidade pelo contribuinte, mas não o crédito tributário em si. Essa medida implica grave cerceamento de defesa do contribuinte, uma vez que, caso não vença a discussão quanto ao vínculo de responsabilidade, decidido unicamente pela Receita Federal, terá contra si dívida executada que goza de presunção de liquidez e certeza sem que lhe tenha sido dada a oportunidade de discutir a existência do débito na esfera administrativa.

Com efeito, deixará de ter acesso a todo o processo administrativo, sem possibilidade de discutir o mérito do débito constituído, já que só pode questionar o vínculo de responsabilidade, além do seu recurso não ser analisado por um órgão paritário, como o CARF, mas sim pelo mesmo órgão que o incluiu como responsável pela dívida, minando a garantia que o terceiro responsabilizado tinha à ampla defesa e ao contraditório.

Nesta hipótese também não há clareza quanto aos procedimentos a serem adotados pelos agentes fiscais para apuração do efetivo vínculo de responsabilidade, não traz diretrizes de atuação do agente fiscal nessa situação, permitindo que a atribuição de responsabilidade ao indivíduo decorra de ato discricionário do agente fiscal e em desrespeito aos prazos decadenciais.

De modo geral, a despeito da tentativa da Receita Federal de sanar lacunas na legislação, abriu-se uma “brecha” para que auditores fiscais atribuam responsabilidade tributária a terceiros em situações não previstas em lei e sem realizar a devida coleta de provas e indícios que justifiquem sua responsabilização, tornando-se efetivo mecanismo de coação para recolhimento de tributos, fugindo dos objetivos de que dispunha o ato normativo.

Desta feita, apesar de as novas regras da RFB trazerem em seu bojo mais clareza sobre os procedimentos de responsabilização, inclusive, buscar evitar discussões sobre a presunção de responsabilidade, as autoridades fiscais têm imputado, indistintamente, a terceiros a condição de responsável tributário, deixando um limbo a ser percorrido pelos agentes fiscais na aplicação da norma.

Assim, verifica-se que, apesar do intento objetivar o preenchimento de lacunas da lei sobre os mecanismos de imputação de responsabilidade tributária, a norma acabou criando hipóteses não previstas em lei e, se não utilizadas com parcimônia pelo Fisco, poderão acarretar em imputação indistinta de responsabilidade tributária a terceiros, inclusive diante da publicação do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4/2018, que dá novo significado ao termo “interesse comum”, veja-se:

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de **interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.**

Não é demais recordar que o CTN exige a comprovação de “*interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, a teor do art. 124, I, do CTN. O interesse a que alude o referido dispositivo é o jurídico (*situação que constitua o fato gerador*), e não o interesse meramente econômico, como se infere da seguinte ementa de acórdão do CARF:

“(…)

SUJEIÇÃO PASSIVA. ARTIGO 124, I, DO CTN

Conforme pacificada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador

do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas.

Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas.

Para que se esteja diante da responsabilização solidária prevista no art. 124, I, do CTN, é necessária a constatação e a prova da participação conjunta de pessoas quando da ocorrência do fato gerador, devendo estas serem copartícipes diretas das infrações imputadas pelo Fisco, o que não se estampou no caso concreto, mais ainda porque o interesse comum a que alude mencionado dispositivo legal não é simplesmente o societário, econômico e finalístico que o grupo e os seus titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica, mas, a participação direta das empresas responsabilizadas na realização dos fatos geradores colhidos pelo Fisco, e esta não houve restou provada adequadamente nos autos. Responsabilização solidária com fulcro no artigo 124, I, do CTN, que se afasta.”

Portanto, diante dessa breve análise da referida IN é possível identificar com facilidade que se trata de inovação jurídica que atingiu grosseiramente diversos princípios tributários e legais, como da legalidade restrita, da segurança jurídica, da ampla defesa e contraditório, isonomia, da representação, da instrumentalidade, entre outros.

5 A INOVAÇÃO JURÍDICA POR ATO INFRALEGAL FACE À IN Nº 1.862/2018

Dentre as competências tributárias atribuídas às pessoas políticas, credita-se à competência administrativa a aptidão imputada aos órgãos do Poder Executivo para editar atos infralegais voltados à aplicação das normas tributárias.

Enquanto a tradicional competência tributária legislativa refere-se à habilitação conferida aos órgãos legislativos das pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) para a criação de leis tributárias, a competência administrativa volta-se para a disciplina dos órgãos administrativos no desiderato de aplicação dessas leis.

Ainda dentro dessa classe abarcada pelo conceito de ‘competência administrativa tributária’ é possível vislumbrar duas espécies de competências distintas entre si: a competência para edição de atos veiculadores de normas individuais e concretas — os chamados atos de lançamentos ou autos de infração — e, ainda, a competência para edição de atos gerais e abstratos voltados a dar fiel cumprimento aquilo que fora prescrito apenas em termos esparsos na lei.

Quanto à competência administrativa tributária, está prevista no art. 87, inciso II da Constituição da República Federativa Brasileira que aos Ministros de Estado compete “expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos”.

É previsão que merece atenção já que não é incomum a expedição de instruções normativas da Receita Federal ou Estadual cuja pretensão volta-se para a explicitação de conceitos relativos a elementos essenciais do tributo. Em âmbito infraconstitucional, o art. 100 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) ao tratar das normas complementares também prevê atos normativos expedidos por outras autoridades administrativas. Vejamos:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

[...]

O exercício dessa competência está atrelado então aos limites da Lei e para a “sua fiel execução”, pois são atos infralegais, ou seja, atos do governo, que embora tenha forma de lei não tem força de lei. A título de exemplo, "O art. 153, § 1º, da CF/88 confere ao Executivo o poder de, por ato infralegal, alterar alíquotas de alguns impostos".

Nesse interim, os únicos regulamentos conciliáveis com as exigências da Constituição são os que se subordinam inteiramente à lei, denominados executivos (ou de execução). Não é papel de órgãos administrativos criar inauguralmente direitos, obrigações ou deveres. Trata-se de uma decorrência necessária dos princípios da separação de Poderes (art. 2) e da legalidade (art. 5, inciso II) ambos dispostos na Carta Constitucional.

A complexidade dos acontecimentos da realidade social é inalcançável em sua integralidade pela Lei geral e abstrata, porquanto, a captação do fato com suas peculiaridades perpassa antes pela observância de certos parâmetros seja pelo contribuinte no cumprimento de suas obrigações acessórias, seja pela autoridade administrativa na tarefa de aplicar a lei. A uniformidade do cumprimento dos deveres pelo contribuinte e da aplicação das Leis pelos órgãos fiscais é um imperativo de segurança jurídica. Logo, a ausência de critérios orientadores abriria um leque de opções e de possibilidades anômalas no cumprimento do dever instrumental. Nas lições de Roque Carrazza:

“(…) o regulamento existe para tornar efetivo o cumprimento do dever instrumental tributário criado pela lei. Nada mais. Assim, se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais é o regulamento que irá dizer qual o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos e qual a forma de preenche-los, de molde a facilitar-lhes o manuseio.” (CARRAZZA,1981,p. 44) (grifo nosso).

Deste modo, no campo tributário é essa a função por natureza dos atos regulamentares. Voltam-se para a pormenorização técnica e procedimental dos deveres criados pelas leis. Assim, não se pode negar que os atos regulamentares na medida em que veiculam preceitos operacionalizadores do cumprimento dos deveres tributários acabam também por disciplinar e circunscrever a conduta do particular-contribuinte.

Ora, a Constituição Federal tem como uma de suas cláusulas pétreas o princípio da legalidade restrita, isto é, ninguém é obrigado a fazer alguma coisa, a não ser que uma lei assim o determine. Decreto não é lei e tampouco Instrução Normativa. Essas formas, aliás, são as estabelecidas por um mero ato administrativo.

Portanto, além de contrariar o princípio da legalidade estabelecido na Constituição Federal, pois impõe que a responsabilidade tributária seja objeto de lei, contraria também o próprio CTN, na medida em que cria hipóteses de responsabilização.

Souto Maior Borges, em trabalho publicado na Revista de Direito Tributário 23/24, “Legalidade Tributária e Categorias Obrigacionais”, assinala que: *Qualquer pretensão ao cumprimento de obrigações acessórias deverá estar submetida à regência de lei, e não de atos infralegais do Executivo, como os decretos regulamentares (...)* Mas, há ainda um argumento final para confirmar a afirmação de que as obrigações acessórias devem ser instituídas por lei, e não mediante atos infralegais.

É correto afirmar-se que a expressão legalidade tributária e legislação tributária não são, no CTN, empregadas como sinônimos. Porque a lei, nos termos estipulados pelo CTN, artigo 96, apenas integra a legislação tributária, ao lado dos tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares.

Luiz Alberto Gurgel de Faria, em obra coletiva “Código Tributário Nacional Comentado” (Ed. Rev. Tribunais, 3ª. Ed. S.Paulo, 2005, pág. 551) diz que:

A obrigação acessória decorre da legislação tributária (§ 2º), o que há de ser interpretado em harmonia com a Constituição Federal. Com efeito, nos termos do artigo 96 do CTN, a referida expressão 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, de modo que, na concepção do legislador de 1966 (ano da promulgação do CTN), quaisquer desses atos poderiam instituir uma obrigação acessória.

Portanto, a Carta Magna reforça o princípio da legalidade demonstrando que as obrigações acessórias não de ser criadas através de lei, formal e materialmente considerada, advinda, portanto, do Poder Legislativo, cabendo aos decretos e demais normas complementares o papel de explicitar a lei, viabilizando a sua melhor forma de execução, quando necessário.

Doutra banda, a persistência de casos semelhantes a este que ensejam inovação tributária, resulta de um poder exacerbado. E quando se dá um poder sem limites, ou seja, um poder absoluto, abre-se a porta para todas as espécies de ilicitudes.

6 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DA IN Nº 1.862/2018

Desse modo, é notório que os procedimentos adotados pela IN atingem diversos princípios do direito tributário, principalmente o princípio da legalidade estrita, posto que de fato há uma inovação jurídica por meio de ato infralegal, o que é totalmente inconcebível, vez que revela ponto controverso no texto editado pela Receita Federal.

Ademais, o art. 128, do CTN, é taxativo: elege a lei como única fonte habilitada para definir as hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros. Nesse sentido, em respeito ao princípio da legalidade, uma instrução normativa, cuja função consiste em regulamentar a execução da lei, jamais poderia invadir a competência legislativa. É inegável, contudo, que as novidades incluídas pela IN 1.862/18 abrem margem para questionamentos e dão ensejo à proposição de novas ações judiciais.

Acerca disto, frise-se que a Lei nº 9.430/1996, que autorizou os procedimentos para compensação de tributos e contribuições federais não prevê a transferência de responsabilidade tributária tal como ora pretendida pela Receita Federal. Em situação análoga, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o Poder Executivo não pode criar hipóteses de responsabilidade tributária, sob pena de ofensa ao princípio da reserva legal:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR. RESERVA LEGAL. NOMENCLATURA BRASILEIRA DE MERCADORIAS/SISTEMA HARMONIZADO (NBM/SH)

I – Não atende ao princípio da reserva legal, o dispositivo da Lei estadual capixaba 5.298/96, que transfere ao Poder Executivo a competência para atribuir responsabilidade tributária a quem comercia, “toda e qualquer mercadoria classificada na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH”. A NBM/SH é uma relação que abarca todos os bens suscetíveis de comércio lícito no Brasil, não podendo ser colocado no comércio, qualquer bem que nela não esteja relacionado. Com efeito, se a relação envolve “toda e qualquer mercadoria”, a Lei transferiu ao Executivo a competência para impor responsabilidade substitutiva em relação a todos os ramos de comércio, indistintamente.

II – Quando o Legislador, no Art. 6º da Lei Complementar 87/96 concedeu à lei estadual o condão de atribuir o encargo de substituto tributário, ele quis que o Poder Legislativo Estadual determinasse os casos e as pessoas em que o encargo deve recair. Dizer que o encargo pode incidir, a critério do Poder Executivo, sobre quem comercia qualquer objeto suscetível de mercancia lícita é fraudar o princípio da reserva legal. Em assim fazendo, o Legislador está generalizando, jamais, determinando. (...)”

Não por acaso, a via eleita para a discussão de uma matéria complexa e de amplos efeitos práticos no exercício fiscal não deveria ser outra senão o Congresso Nacional ferindo notadamente o princípio da representação e da segurança jurídica.

Ademais, a IN aponta que os auditores fiscais poderão apontar responsáveis solidários indefinidamente e a falta dessa restrição temporal contraria o momento correto para a fiscalização escolher os responsáveis solidários que caracteriza o auto de infração. No auto de infração o fiscal apura a base de cálculo, o montante devido e os responsáveis. Com a IN a empresa fica sempre sendo fiscalizada acerca daquele fato gerador, às vezes dez anos depois, com todas as idas e vindas do processo administrativo. O fiscal pode fiscalizar *ad eternum*.

Outro ponto a ser destacado é quanto à interposição de recurso para defesa à responsabilização tributária. São os termos do dispositivo:

Art. 16. É facultado ao sujeito passivo apresentar recurso, nos termos do art. 56 da lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, em face da decisão que tenha imputado responsabilidade tributária decorrente do crédito tributário a que se refere o art. 15. § 1º O recurso deve ser apresentado no prazo de 10 (dez) dias, contado da data da ciência da decisão recorrida, nos termos do art. 56 da lei 9.784, de 1999, e se restringirá ao vínculo de responsabilidade. § 2º O recurso será apreciado pelo auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil que proferiu a decisão.

§ 3º Na hipótese de não reconsideração da decisão, o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil encaminhará o recurso ao titular da unidade.

§ 4º Os recursos fundamentados no art. 56 da lei 9.784, de 1999, contra a decisão proferida pelo titular da unidade, são decididos, em última instância e de forma definitiva, pelo titular da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF).

Entretanto, mais adequado seria, em deferência aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da isonomia, que o recurso sobre o qual se discute o vínculo tributário fosse apreciado pela própria instância administrativa onde foi constituído o débito: o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Assim, o direito de defesa seria exercido de forma plena, perante um tribunal paritário, que conta com representação equânime entre membros da Fazenda Pública e dos contribuintes.

Não obstante, atinge o princípio da instrumentalidade quando da alteração desequilibrada dos procedimentos em que se dá a responsabilização tributária de terceiros, destaque do presente estudo de caso.

7 POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA ILEGALIDADE DE INSTRUÇÕES NORMATIVAS PUBLICADAS PELA RECEITA FEDERAL

Após análise das novas regras de responsabilização tributária instituídas pela Instrução Normativa nº 1.862/2018 sob a ótica do direito tributário numa perspectiva jurídico-constitucional, faz-se necessário observar qual o posicionamento da jurisprudência brasileira quanto às Instruções Normativas que, por determinado motivo, apresentaram ilegalidades.

Inicialmente, destaca-se que, ao longo dos estudos realizados, não foi possível identificar nenhuma ação cujo objeto fosse a Instrução Normativa nº 1862/2018. Entretanto, outras Instruções Normativas da Receita Federal foram alvo de questionamentos nos tribunais, tendo, como principal fundamento, a violação do princípio da legalidade, uma vez que extrapolam o exercício do poder regulamentar.

Nesse sentido, destacam-se os posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCENTIVO FISCAL. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA 267/02. ILEGALIDADE. PRECEDENTES. ART. 1º DA LEI 6.321/76. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA E NÃO SOBRE O

IMPOSTO DE RENDA DEVIDO. REFLEXO NO CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. AFASTAMENTO DA VEDAÇÃO CONSTANTE DO ART. 3º, §4º, DA LEI 9.249/95. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO. [...] 2. **A Portaria Interministerial 326/77 e a Instrução Normativa 267/02, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei 6.321/76, violaram o princípio da legalidade, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes do STJ.** [...] 5. Recurso Especial do contribuinte provido.

(RESP - RECURSO ESPECIAL - 1754668 2018.01.81093-1, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:11/03/2019 ...DTPB.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCENTIVO FISCAL. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA 267/02. ILEGALIDADE. PRECEDENTES. ART. 1º DA LEI 6.321/76. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA E NÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO. REFLEXO NO CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. AFASTAMENTO DA VEDAÇÃO CONSTANTE DO ART. 3º, §4º, DA LEI 9.249/95. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO. [...] 2. **A Portaria Interministerial 326/77 e a Instrução Normativa 267/02, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei 6.321/76, violaram o princípio da legalidade, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes do STJ.** [...] 5. Recurso Especial do contribuinte provido.

(RESP - RECURSO ESPECIAL - 1754668 2018.01.81093-1, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:11/03/2019 ...DTPB.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCENTIVO FISCAL. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA 267/02. ILEGALIDADE. PRECEDENTES. ART. 1º DA LEI 6.321/76. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA E NÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO. REFLEXO NO CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. AFASTAMENTO DA VEDAÇÃO CONSTANTE DO ART. 3º, §4º, DA LEI 9.249/95. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO. [...] 2. **A Portaria Interministerial 326/77 e a Instrução Normativa 267/02, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei 6.321/76, violaram o princípio da legalidade, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes do STJ.** [...] 5. Recurso Especial do contribuinte provido.

(RESP - RECURSO ESPECIAL - 1754668 2018.01.81093-1, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:11/03/2019 ...DTPB.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCENTIVO FISCAL. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA 267/02. ILEGALIDADE. PRECEDENTES. ART. 1º DA LEI 6.321/76. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA E NÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO. REFLEXO NO CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. AFASTAMENTO DA VEDAÇÃO CONSTANTE DO ART. 3º,

§4º, DA LEI 9.249/95. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO. [...] 2. **A Portaria Interministerial 326/77 e a Instrução Normativa 267/02, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei 6.321/76, violaram o princípio da legalidade, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes do STJ.** [...] 5. Recurso Especial do contribuinte provido.

(RESP - RECURSO ESPECIAL - 1754668 2018.01.81093-1, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:11/03/2019. DTPB.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCENTIVO FISCAL. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA 267/02. ILEGALIDADE. PRECEDENTES. ART. 1º DA LEI 6.321/76. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA E NÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO. REFLEXO NO CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. AFASTAMENTO DA VEDAÇÃO CONSTANTE DO ART. 3º, §4º, DA LEI 9.249/95. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO. [...] 2. **A Portaria Interministerial 326/77 e a Instrução Normativa 267/02, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei 6.321/76, violaram o princípio da legalidade, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes do STJ.** [...] 5. Recurso Especial do contribuinte provido.

(RESP - RECURSO ESPECIAL - 1754668 2018.01.81093-1, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA: 11/03/2019.DTPB.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCENTIVO FISCAL. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA 267/02. ILEGALIDADE. PRECEDENTES. ART. 1º DA LEI 6.321/76. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA E NÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO. REFLEXO NO CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. AFASTAMENTO DA VEDAÇÃO CONSTANTE DO ART. 3º, §4º, DA LEI 9.249/95. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO. [...] 2. **A Portaria Interministerial 326/77 e a Instrução Normativa 267/02, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei 6.321/76, violaram o princípio da legalidade, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes do STJ.** [...] 5. Recurso Especial do contribuinte provido.

(RESP - RECURSO ESPECIAL - 1754668 2018.01.81093-1, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:11/03/2019. DTPB.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCENTIVO FISCAL. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA 267/02. ILEGALIDADE. PRECEDENTES. ART. 1º DA LEI 6.321/76. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA E NÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO. REFLEXO NO CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. AFASTAMENTO DA VEDAÇÃO CONSTANTE DO ART. 3º, §4º, DA LEI 9.249/95. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO. [...] 2. **A Portaria Interministerial 326/77 e a Instrução Normativa 267/02, ao fixarem custos**

máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei 6.321/76, violaram o princípio da legalidade, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes do STJ. [...] 5. Recurso Especial do contribuinte provido.

(RESP - RECURSO ESPECIAL - 1754668 2018.01.81093-1, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:11/03/2019. DTPB.)

Salienta-se que a jurisprudência do STJ é bastante clara quanto à questão: se determinada instrução normativa exceder os limites do poder regulamentar, esta violará o princípio da legalidade. Nesse entendimento, questiona-se: sendo o Princípio da Legalidade uma norma constitucional, por que não há enfrentamento acerca da matéria no Supremo Tribunal Federal?

A resposta encontra-se disposta no art. 102, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, que prevê que cabe ao Supremo Tribunal Federal processar e julgar, originalmente “a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou **ato normativo federal ou estadual** e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal”. Com base no entendimento do STF, as instruções normativas são atos secundários e não guardam relação direta com a CF, razão pela qual não são enfrentados pela suprema corte brasileira:

“A) Atos normativos secundários. Atos administrativos – como decretos regulamentares, instruções normativas, resoluções, atos declaratórios – não podem validamente inovar na ordem jurídica, estando subordinados à lei. Desse modo, não se estabelece confronto direto entre eles e a Constituição. Havendo contrariedade, ocorrerá uma das hipóteses. (i) ou o ato administrativo está em desconformidade com a lei que lhe cabia regulamentar, o que caracterizaria ilegalidade e não inconstitucionalidade; (ii) ou é a própria lei que está em desconformidade com a Constituição, situação em que ela é que deverá ser objeto de impugnação”. (BARROSO, 2014, p. 204).

Nessa perspectiva, o Supremo Tribunal Federal adota o seguinte posicionamento:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. REPARTIÇÃO DE RECEITAS ENTRE OS ENTES FEDERADOS. IMPOSTO DE RENDA. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.599/2015 E SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT/RFB Nº 166/2015 E 28/2016. NORMAS IMPUGNADAS DE NATUREZA SECUNDÁRIA. AUSÊNCIA DE GENERALIDADE E ABSTRAÇÃO DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO. INVIABILIDADE DA REALIZAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO ABSTRATA DE CONSTITUCIONALIDADE CONTRA ATOS NORMATIVOS DE CARÁTER SECUNDÁRIO. PRECEDENTES. AÇÃO DIRETA NÃO CONHECIDA. 1. O controle concentrado de constitucionalidade somente pode incidir sobre atos do Poder Público revestidos de suficiente densidade normativa, generalidade e abstração. (Precedentes desta Corte: ADI 2.630-AgR, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJe de 5/11/2014; ADI 4.040, rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe de 1/7/2013; ADI 4.620- AgR, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe de 1/8/2012). 2. **É incabível ação direta de inconstitucionalidade quando destinada a examinar atos normativos de natureza secundária e caráter regulamentar, cuja função seja regular dispositivos**

infraconstitucionais. 3. Ademais, eventual extrapolação da atividade regulamentar administrativa implicaria em ilegalidade, insuscetível de controle pela via da ação direta de inconstitucionalidade. 4. In casu, a Instrução Normativa e as Soluções de Consulta expedidas pela Receita Federal do Brasil, provimentos executivos cuja normatividade está diretamente ligada a atos legislativos de natureza primária, carecem de aptidão para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade não conhecida.

(ADI – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – 5.565 – DISTRITO FEDERAL, MIN. RELATOR: LUIZ FUX, STF – DATA: 07/11/2017.)

Logo, com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal, conclui-se que não é possível o Controle Abstrato de Constitucionalidade nos casos em que o objeto da ação for uma instrução normativa, uma vez que a violação à Constituição, nesse caso, é oblíqua.

Entretanto, ao passo que a instrução normativa restringe direitos dos contribuintes, pode-se considerar que tal situação reflete aspectos políticos, econômicos, sociais e jurídicos, motivo pelo qual se faz possível o reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, de repercussão geral do tema em tela, sendo possível a interposição do Recurso Extraordinário, nos moldes do artigo 102, III, “a”, da Constituição Federal.

8 A “AVALANCHE TRIBUTÁRIA” À LUZ DA LIBERDADE ECONÔMICA

Insta salientar outra vertente deste mesmo tema como possível causa para a falha da Receita Federal em publicar a IN nº 1.862/2018.

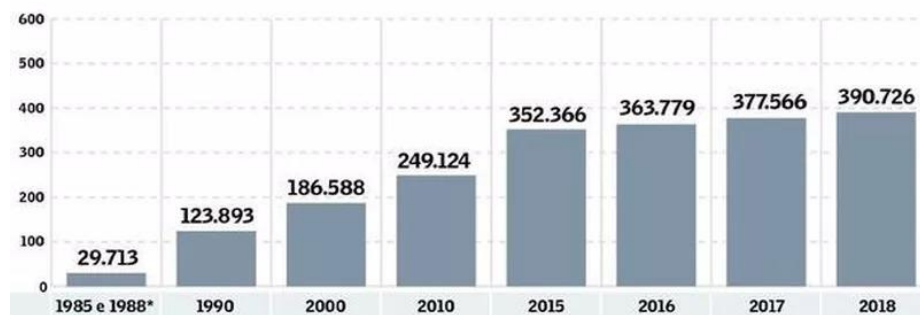
A burocracia em que se encontram afundadas as empresas de pequeno, médio e grande porte e que são uma das mais importantes fontes de recolhimento de tributos no país pátrio. Se for colocar em números, para estar em dia com as suas obrigações fiscais, uma empresa precisa seguir o que consta em 4.078 normas ou 45.791 artigos e 106.694 parágrafos. Somadas as esferas federal, estadual e municipal chegaria a quase 400 mil leis, decretos, medidas provisórias, portarias, instruções normativas e atos declaratórios.

É como se a cada dia útil 46 novas normas fossem editadas. Uma burocracia que impacta diretamente o caixa das empresas. Para se manter informadas, elas precisam direcionar, todos os anos, cerca de 1,5% do faturamento. Estima-se, em números totais, gastos de R\$ 65 bilhões para manter pessoal, sistemas e equipamentos para conseguir acompanhar as mudanças tributárias, consoante dados do ano de 2018.

Os dados constam em um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) sobre os 30 anos da Constituição Federal. A pesquisa apresenta informações referentes à quantidade de normas gerais editadas desde 1988 sobre a legislação tributária:

Avalanche tributária

Volume acumulado de normas municipais, estaduais e federais



*Antes da Constituição Federal

R\$ 65 bi

é o impacto da burocracia para as empresas (gasto anual para manter pessoal, sistemas e equipamentos para acompanhar as modificações nas normas)

FONTE: Valor Econômico.

Há duas explicações, segundo especialistas, para essa quantidade de regras. Uma delas decorre do próprio sistema constitucional brasileiro. São quase 50 artigos referentes à tributação e os temas, em sua maioria, precisam de regulamentação para que possam ser aplicados, daí a criação de novas leis. Um outro ponto é a forma como essas leis são interpretadas pelos órgãos fiscalizadores.

O estudo do IBPT mostra que a maior parte das regras em vigor, em âmbito federal, não nasceu no Legislativo e que muitas vezes são textos mais severos que a própria lei. Trata-se das chamadas normas complementares: portarias, instruções normativas, ordens de serviços, atos declaratórios e pareceres normativos.

Isso deve gerar um novo embate judicial entre o Fisco e os contribuintes. Um quantitativo processos administrativos e judiciais surpreendente. Cerca de 120 mil ações no CARF e no Judiciário, se somados os tribunais federais e estaduais, chega-se a quase 2 milhões de discussões relacionadas a temas tributários.

Há consenso no meio jurídico sobre a necessidade de simplificação do sistema tributário brasileiro. Existem projetos em tramitação no Congresso sobre a reforma do modelo que se tem

hoje, mas caminham a passos muito lentos. A Proposta de Emenda à Constituição nº 293, por exemplo, é de 2004. A burocracia imposta ao contribuinte e a carga tributária, da forma como está posta hoje, impede o desenvolvimento do país e contraria inclusive a Medida provisória aprovada neste ano de 2019 acerca da Liberdade Econômica visa a desburocratização para impulsionar a economia do Brasil.

Não bastasse isso, o poder regulamentar extremo dado ao fisco federal permite diversos casos de corrupção em seu meio. A operação Lavagem Cruzada, esquema de extorsão que tinha como líder auditor fiscal da Receita Federal, chefe da Lava-Jato, foi descoberta no Rio de Janeiro pelo Ministério Público Federal – MPF e a Polícia Federal – PF. O referido foi preso no Rio de Janeiro com 11 (onze) milhões de reais encontrados pela Justiça conta de sua mãe.

Foram 14 (quatorze) prisões de auditores e analistas envolvidos em casos de corrupção. Denominada de Operação Armadeira cumpriu outros 39 mandados de busca e apreensão, todos expedidos pela 7ª Vara Federal Criminal do Rio de Janeiro.

Constata-se então abuso explícito do Fisco e não apenas neste caso, mas em tantos outros não descobertos, e por vezes legais, que não respeitam o contribuinte. Assim, há necessidade latente de revisão do sistema tributário brasileiro e de suas normas basilares, além da disseminação do conhecimento tributário à sociedade, vez que o próprio Fisco depende de fiscalização interna.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após análise realizada, constatou-se que as novas regras de responsabilização tributária fixadas pela Instrução Normativa nº 1.862/2018 violam, de forma substancial, diversos princípios de ordem constitucional, dentre os quais destacam-se o princípio da legalidade tributária, da segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório e da isonomia.

Salienta-se que a referida ofensa a esses princípios não constitui ato isolado da Instrução Normativa em questão, mas uma prática rotineira do Fisco brasileiro. Tal situação pode ser comprovada por meio da ampla quantidade de julgados do Superior Tribunal de Justiça, por meio do entendimento de que diversos atos infra legais editados pela Receita Federal do Brasil violam o princípio da legalidade, porque extrapolam os limites do poder regulamentar.

Outro ponto de destaque diz respeito ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à matéria. Segundo a colocação do STF, as instruções normativas são atos secundários e não guardam relação direta com a CF, razão pela qual não podem ser objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Todavia, analisou-se que a Instrução Normativa nº 1862/18 restringe direitos dos contribuintes, refletindo em aspectos políticos, econômicos, sociais e jurídicos, motivo pelo qual se faz possível o reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, de repercussão geral do tema em tela, sendo plausível a interposição do Recurso Extraordinário, nos moldes do artigo 102, III, “a”, da Constituição Federal.

Entende-se, portanto, que, ao editar a Instrução Normativa nº 1862/18, a Receita Federal cometeu diversas ilegalidades, tendo como consequência o incentivo à continuidade litigiosa entre Administração Tributária e sujeitos passivos no Brasil, inclusive com a judicialização dos temas relacionados aos procedimentos de imputação de responsabilidade tributária, com severos impactos à segurança jurídica, valor essencial para o âmbito negocial no país.

E, para que a crise de legalidade na qual se situa o Brasil seja subjugada, é imprescindível a extinção da capacidade legislativa do Executivo, uma vez que as demandas precisam ser trabalhadas dentro do Congresso, dentro das assembleias legislativas, dentro das câmaras de vereadores.

Porquanto, não se pode olvidar da participação do contribuinte nesta mudança, pois, sua omissão apenas agrava essa condição, que se torna insustentável e preocupante, na medida em que o Judiciário tem dificuldades para pacificar matérias de alta complexidade litigiosa.

Destarte, que a sociedade não se esqueça de que, quando o poder é conferido a alguém, esse alguém vai exercê-lo. E se não houver contestação, o melhor a fazer é aceitar. Quando o Estado é absolutamente livre para fazer o que quiser, ele avança de modo acintoso sobre o patrimônio do contribuinte. Portanto, é de soberana importância que esse contribuinte exerça o seu direito democrático, principalmente nas audiências públicas.

REFERÊNCIAS

ALVES, Saul Emmanuel Ferreira. **Responsabilidade tributária - Noções elementares e principais aspectos jurisprudenciais.** Disponível em <https://www.google.com.br/amp/s/jus.com.br/amp/artigos/33974/1>. Acesso em 01 de nov de 2019.

BACELO, Joice. **Empresas gastam R\$ 65 bilhões por ano para seguir normas fiscais.** Valor Econômico, [s. l.], 29 out. 2018. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2018/10/29/empresas-gastam-r-65-bilhoes-por-ano-para-seguir-normas-fiscais.ghml>>. Acesso em: 17 out. 2019.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 6ª Edição, 2012, 4ª Tiragem, 2014.

BATTILANA, Leonardo. **Novas regras de responsabilidade tributária da Receita Federal: um alerta a sócios e administradores.** Disponível em: < <https://ibefsp.com.br/novas-regras-de-responsabilidade-tributaria-da-receita-federal-um-alerta-socios-e-administradores/>> Acesso em: 17 Out. 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 Out. 2019.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 5565/DF – Distrito Federal.** Relator: Ministro Luiz Fux. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 07 Nov. 2017. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313226937&ext=.pdf> >. Acesso em: 28 Out. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CASTRO, André Fernando Vasconcelos de Castro. **A Instrução Normativa RFB 1.862/2018 e o cancelamento da CDA.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jun-06/andre-castro-in-rfb-18622018-cancelamento-cda>> Acesso em: 17 Out. 2019.

CTN. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 17 Out. 2019.

IBPT – educação. **Obrigação tributária: conheça o conceito de relação jurídico-tributária.** Disponível em <<https://educacao.ibpt.com.br/blog/obrigacao-tributaria/>>. Acesso em 28 de out de 2019.

IN nº **1.862/2018.** Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97728>> Acesso em: 17 Out. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade de pessoas meramente "interessadas" no fato tributável é ilegal**. Disponível em: < conjur.com.br/2019-set-04/responsabilidade-interessados-fato-tributavel-ilegal> Acesso em: 17 Out. 2019.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. **Os sujeitos da obrigação tributária**. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de direito tributário brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1.

MEDEIROS, Maria Madalena Fernandes. **Responsabilidade tributária**. Disponível em <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3602/Responsabilidade-tributaria>. Acesso em 31 de out de 2019.

MEDEIROS JÚNIOR, Wilson Neves. **Obrigação tributária**. Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/40555/obrigacao-tributaria-e-sujeitos-da-relacao-tributaria>. Acesso em 28 de out de 2019.

NASRALLAH, Amal. **Receita Federal cria novas regras de responsabilização tributária**. Disponível em <https://www.google.com.br/amp/s/tributarionosbastidores.com.br/2019/01/ria/amp/>. Acesso em 01 de nov de 2019.

OLIVEIRA, Lenice Iolanda. **A lei e a Instrução Normativa**. Disponível em < <http://www.rochamarques.com.br/site/wp-content/uploads/pdf/a-lei-e-a-instrucao-normativa.pdf> >. Acesso em 31 de out de 2019.

PORTELA, Durval. **RFB Responsabilidade tributária - Procedimento de imputação - IN RFB nº 1.862/2018**. Disponível em <https://www.pwc.com.br/pt/sinopse-legislativa/tributarias/rfb-responsabilidade-tributaria-procedimento-imputacao-in-rfb-1862-2018.html>. Acesso em 31 de out de 2019.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: < <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/responsabilizacao-tributaria-tem-novas-regras-1>> Acesso em: 17 Out. 2019.

SIMÕES, Pedro Vila-Boas. **Obrigação Tributária: Sujeitos Ativo e Passivo**. Disponível em<<https://www.google.com.br/amp/s/jus.com.br/amp/artigos/33835/1>>. Acesso em 28 de out de 2019.

SILVA, Gustavo Pires Maia da; RODRIGUES, Guilherme Scarpellini. **Responsável tributário sem defesa**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI297471,11049-Responsavel+tributario+sem+defesa>> Acesso em: 17 Out. 2019.

TEIXEIRA, Tiago Conde. **Tiago Conde comenta instrução normativa sobre responsabilidade tributária**. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/noticias/tiago-conde-comenta-instrucao-normativa-sobre-responsabilidade-tributaria/>> Acesso em: 17 Out. 2019.