

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO -
PUC/SP**

Juliana Ferreira Pinto Rocha

Disciplina da obrigação tributária acessória

Mestrado em Direito

São Paulo

2009

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO -
PUC/SP**

Juliana Ferreira Pinto Rocha

Disciplina da obrigação tributária acessória

Mestrado em Direito

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, Área de Direito do Estado, Subárea Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

São Paulo

2009

Folha de Aprovação

Banca Examinadora

São Paulo, ____/____/ 2009

“Pensamentos valem e vivem pela observação exata ou nova, pela reflexão aguda ou profunda; não menos querem a originalidade, a simplicidade e a graça do dizer”.

Machado de Assis

Agradecimentos

Em primeiro lugar, ao Pai, nosso salvador, pela força diária para poder lutar e alcançar meus objetivos.

À minha querida e adorável mãe, Maria, por todo amor e dedicação, pois mesmo no momento mais triste de nossas vidas, pensou apenas em meu irmão e em mim.

Ao meu querido irmão Edmar, pelo carinho e proteção de pai.

Ao meu marido Carlos, por todo apoio, compreensão e amor.

À minha querida Avó Hortência, exemplo vivo de luta e perseverança.

À minha Professora Regina Helena Costa, pela oportunidade, dedicação e pelos momentos de orientação.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pelo apoio científico.

Aos Professores Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Robson Maia Lins, José Artur Lima Gonçalves e Maria Rita Ferragut, pelo estímulo aos debates de ideias e reflexões.

Aos amigos e colegas do curso de Mestrado pelo respeito e companheirismo.

Aos amigos do Escritório Soares de Mello e Gutierrez Advogados pela flexibilidade, compreensão e apoio aos meus estudos.

Dedicatória

*Ao meu querido pai Luiz Carlos.
Mesmo morando junto a Nosso Senhor,
sinto sua proteção e carinho todos os dias.*

Resumo

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. *Disciplina da Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: PUC SP, 2009, Dissertação de Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

O presente trabalho trata de pesquisa teórica com aplicação do método dogmático fundamentado no estudo dos princípios da Teoria Geral do Direito, partindo do Sistema de Direito Positivo como referência, com a finalidade de aprofundar os estudos sobre a obrigação tributária acessória a partir da realidade do nosso ordenamento jurídico, visto a partir dos enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional e da sua aplicação pela doutrina pátria. O objetivo principal é demonstrar a disciplina da obrigação tributária acessória da forma como está inserida no nosso Sistema de Direito Positivo, isto é, são obrigações e são tributárias, além de estarem sujeitas ao regime jurídico constitucional tributário, afastando assim a concepção de mero dever administrativo, instrumental ou formal. Ao final, será demonstrado que a disciplina da obrigação tributária acessória exige como forma de tributação justa, fundada nos princípios da legalidade, da tipicidade, capacidade contributiva e da segurança jurídica, fazendo valer os ditames do Estado Democrático de Direito, que as normas jurídicas impositivas de obrigações tributárias acessórias, bem como as normas jurídicas de caráter sancionatório e aplicadas pelo seu descumprimento, observem os limites traçados e aplicados pelo regime jurídico constitucional-tributário.

Palavras chave: Obrigação Tributária; Acessória; Dever Jurídico; Regime Jurídico; Dever Formal ou Instrumental.

Abstract

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. *Discipline of Accessory Tax Liabilities*. São Paulo: PUC SP, 2009, Dissertation of Master in Law from the Pontifical Catholic University of São Paulo.

The present study entails theoretical research involving the application of the dogmatic method grounded in the study of the principles of the General Theory of Law, starting out from the Positive Law System as a point of reference, with the aim of furthering investigation on accessory tax liability within the context of the Brazilian Legal System, and according to the prescriptive statements of the National Tax Code and its application under the national doctrine. The main aim was to demonstrate the discipline of accessory tax liability, as incorporated within the Brazilian Positive Law System, i.e., constituting liabilities and taxes while also being subject to Constitutional Tax Legal System, thereby diverging from the concept of being a mere administrative, instrumental or formal obligation. The study concludes by demonstrating that the discipline of accessory tax liability requires, as a form of fair taxation based on the principles of lawfulness, typicity, taxpaying ability and legal safety which uphold the Democratic Rule of Law, that the imposed legal rules of law of accessory tax liabilities, as well as legal sanctioning rules applied upon non-fulfillment, respect the limits established and applied by the Constitutional Tax Legal System.

Keywords: Tax Liability; Accessory; Legal Obligation; Legal System; Formal or Instrumental Obligation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I	
1.PRELIMINARES METODOLÓGICAS	20
1.1. O Direito Positivo sob uma visão sistemática	20
1.2. O Sistema Jurídico e o Ordenamento Jurídico	24
1.3. O Ordenamento Jurídico como objeto da Experiência	29
1.4. A Norma Jurídica e os Elementos do Sistema	30
1.4.1. Os Princípios Constitucionais como elementos do Subsistema Constitucional Tributário	33
1.4.1.1. Princípio da Legalidade Tributária	34
1.4.1.2. Princípio da Tipicidade Tributária	38
1.4.1.3. Princípio da Capacidade Contributiva	41
1.4.1.4. Princípio da Segurança Jurídica	43
1.5. Síntese Conclusiva	45
CAPÍTULO II	
2.REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO	47
2.1. Introdução	47
2.2. O Estado Democrático de Direito: Democracia e Estado de Direito	48
2.3. República, Federação e Constituição	51

2.4. Sobre o Regime Jurídico Constitucional Tributário	53
2.5. Síntese Conclusiva	54

CAPÍTULO III

3. ASPECTOS GERAIS DO VÍNCULO JURÍDICO OBRIGACIONAL	56
3.1. Noção de Obrigação e Dever	56
3.2. Conceito de obrigação jurídica e dever jurídico	57
3.3. A importância da distinção de obrigação jurídica e dever jurídico	59
3.4. A Doutrina Civilista e os elementos da Obrigação: Da Patrimonialidade e da Transitoriedade	62
3.5. Síntese Conclusiva	64

CAPÍTULO IV

4.OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL	66
4.1. Conceito de obrigação tributária principal	66
4.2. O Fato Jurídico da Obrigação Tributária Principal	69
4.3. A Construção da Norma Jurídica Veiculadora de Obrigação Tributária Principal	73
4.3.1.Regra Matriz de Incidência Tributária e seus Aspectos	75
4.3.1.1. Aspectos da Hipótese de Incidência	78
4.3.1.1.1. O aspecto material da Hipótese de Incidência	79
4.3.1.1.2. Aspecto Temporal da Hipótese de Incidência	79
4.3.1.1.3. Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência	80

4.3.1.2. Aspectos do Consequente Normativo	81
4.3.1.2.1. Aspecto Pessoal	81
4.3.1.2.2. Aspecto Quantitativo	83
4.3.1.3. Conclusão	84
4.4. Síntese Conclusiva	85

CAPÍTULO V

5.REGIME JURÍDICO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS	87
5.1. Conceito de Obrigação Tributária Acessória	87
5.2. A crítica à expressão: “Obrigação Tributária Acessória”	92
5.3. Visão Crítica das Doutrinas Tradicionais a respeito do que é veiculado no Código Tributário Nacional sob a designação de “Obrigação Tributária Acessória”	93
5.3.1. Teoria sobre a Ausência de Conteúdo Patrimonial das Obrigações Acessórias	98
5.3.2. A Doutrina da Patrimonialidade da Obrigação Tributária Acessória	105
5.3.3. Nossa Visão quanto à Doutrina da Patrimonialidade da Obrigação Tributária Acessória	106
5.4. A Teoria da Transitoriedade da Obrigação Tributária Acessória	109
5.5. Deveres instrumentais, formais ou de colaboração	113
5.6. A doutrina italiana dos “deveres de contorno”	114
5.7. A Natureza Jurídica da Obrigação Tributária Acessória	117
5.8. O Fato Jurídico da Obrigação Tributária Acessória	126
5.9. As Obrigações Tributárias Acessórias e a Capacidade Contributiva	130
5.10. Legislação Tributária e a Instituição das Obrigações Acessórias	132

5.11. As obrigações tributárias acessórias e os atos normativos do Poder Executivo	140
5.12. A Norma Jurídica Veiculadora de Obrigação Tributária Acessória	142
5.13. Síntese Conclusiva	146

CAPÍTULO VI

6.ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	150
6.1. Noção Geral	150
6.2. A Atividade Fiscalizadora e Arrecadadora	153
6.3. O Princípio da Primazia do Interesse Público	156
6.4. Os Limites Normativos da Arrecadação e da Fiscalização Tributária	157
6.5. O custo das obrigações tributárias acessórias	159
6.6. Síntese Conclusiva	163

CAPÍTULO VII

7. AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E AS SANÇÕES APLICADAS PELO INADIMPLEMENTO	165
7.1. Os Limites à Instituição de obrigações acessórias e a garantias constitucionais	165
7.2. Obrigações Tributárias Acessórias X Sanções Políticas	168
7.2.1. Natureza Jurídica	169
7.2.2. Conceito de Sanção Política	171
7.2.3. Distinção entre as Obrigações Acessórias e as Sanções Políticas	172
7.3. As Sanções Aplicadas pelo Descumprimento das Obrigações Acessórias	177

7.4. A conversão de obrigação tributária acessória em obrigação tributária principal	185
7.5. Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e as Sanções pelo Descumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias	187
7.6. Síntese Conclusiva	191
CONSIDERAÇÕES FINAIS	193
REFERÊNCIAS	202
Bibliografia	202
Legislação Nacional	208
Webgrafia	208

INTRODUÇÃO

A escolha do tema “Disciplina da Obrigação Tributária Acessória” decorreu do desejo de demonstrar o papel de relevância que as obrigações tributárias acessórias desempenham na sistemática de tributação do país, porque estão presentes em todas as relações jurídicas tributárias, ou seja, estão no cotidiano dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária. Mas, como são tidas como “meros deveres formais ou administrativos”, são poucas as doutrinas pátrias que aprofundaram seus estudos a seu respeito.

E o tema denominado de “Disciplina da Obrigação Tributária Acessória” traz a exata dimensão do instituto que nos propomos a estudar, porque fornece ao leitor a significação da estrutura metodológica que buscamos construir: a ordem ou organização das obrigações tributárias acessórias vista a partir do direito positivo brasileiro, que vai desde a introdução da norma jurídica veiculadora, passando pela aplicação da norma ao caso concreto até chegar aos seus limites, sanções, etc. Enfim, é a um estudo aprofundado das obrigações tributárias acessórias que nos propomos.

O artigo 113 do Código Tributário Nacional prescreve dois tipos de obrigações tributárias: (i) as principais e (ii) as acessórias. As principais têm por finalidade obter recursos econômicos para atender aos objetivos aos quais se propõe o Poder Público para com o cidadão. As acessórias, por não possuírem caráter econômico, fundam-se apenas na obrigação de fazer, não fazer, tolerar ou suportar algo, em favor dessa atividade do Poder Público que é a de obter recursos financeiros.

A questão do problema a ser pesquisado está associada justamente a essa atividade auxiliar que o sujeito passivo desempenha. Seria ela uma obrigação tributária propriamente

dita ou seria um mero dever administrativo ou formal? O fato da atividade auxiliadora não ter por objeto uma prestação pecuniária retiraria o caráter obrigacional de uma das espécies de obrigação tributária que o legislador do Código Tributário Nacional chamou de obrigação acessória?

A problemática do trabalho visa demonstrar o conflito de conceitos da doutrina pátria – “obrigação ou mero dever formal” –, bem como os institutos jurídicos vinculados ao objeto do trabalho, sob uma análise sistemática do nosso direito positivo.

O presente trabalho visa, especificamente, demonstrar a disciplina da obrigação tributária acessória da forma como está inserida no nosso Sistema de Direito Positivo, para o qual os conceitos construídos pela Ciência do Direito somente terão aplicação dentro do conceito jurídico-positivo, isto é, das prescrições veiculadas pelo próprio Direito Positivo, pois, do contrário, tratar-se-ia de mero ato arbitrário de interpretação, sem nada contribuir à Dogmática Jurídica.

A introdução no sistema jurídico de normas jurídicas de tributação decorre da autorização do verdadeiro detentor do poder – o povo –, e o mesmo procedimento deve observar-se para as normas jurídicas veiculadoras de obrigação tributária acessória, pois o povo se sujeita às obrigações de dar, fazer, não fazer, suportar ou tolerar, com o objetivo principal de preservar a ordem do sistema jurídico e, assim, atender os anseios da sociedade.

O cidadão vê-se obrigado a auxiliar o poder público no processo de obtenção de recursos financeiros a partir de seu próprio patrimônio. Mas este auxílio não se encontra limitado apenas à obtenção de recursos financeiros ou econômicos. Existem obrigações tributárias que visam dar suporte e precisão à formação da relação jurídica tributária principal: são as chamadas *obrigações tributárias acessórias*. E sobre estas obrigações

tidas como acessórias devemos verificar algumas questões: (i) Qual é seu regime jurídico? (ii) Quais são os veículos normativos autorizados para sua veiculação? (iii) Quem está autorizado a emití-las? (iv) Quais são seus objetivos?

O objetivo é responder a estas questões. Para tanto, construímos nosso trabalho a partir de sete capítulos, cada capítulo com seus títulos e subitens encerrado sempre com uma síntese conclusiva do tema.

O primeiro capítulo tratará das “Preliminares Metodológicas”, quando serão demonstrados os conceitos inseridos na Teoria Geral do Direito aplicados ao presente trabalho, isto é, partiremos da ideia de Direito Positivo sob uma visão sistemática, para que possamos conduzir nossa argumentação à ideia de que Sistema Jurídico e Ordenamento Jurídico não se confundem. Porém, para que haja um todo harmônico e sistemático, é necessária uma ordem ou organização dos elementos que integram todo o Sistema.

E, por uma opção metodológica, neste capítulo, o nosso estudo fundamentar-se-á em alguns conceitos a partir da análise dos princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica, com o objetivo de demonstrar que as normas jurídicas construídas a partir do nosso sistema de referência – o Código Tributário Nacional – somente poderão ser consideradas válidas e aptas a disciplinar as relações jurídicas tributárias se estiverem em harmonia com o Texto Constitucional e especificamente com os princípios que trataremos.

No segundo capítulo, sob o título de “Regime Jurídico Tributário”, o objetivo é demonstrar que o nosso Sistema Jurídico Tributário emana de normas contidas no Texto Constitucional, as quais proporcionam a visão pragmática do verdadeiro poder, que, por sua vez, é exercido pelo povo. Esta será a ideia principal: o povo consente que seu

patrimônio seja tributado, de modo a atender os anseios do Estado que ele (povo) construiu.

Neste capítulo, partindo das doutrinas sobre o tema, demonstraremos que os princípios de República e Federação são princípios fundamentais e que desempenham a identificação do modelo de organização de Estado, bem como representam o critério determinante de apuração da legitimidade do exercício das instituições estatais, na busca dos seus objetivos maiores definidos como próprios no Direito positivado.

Então, dada a estrutura organizacional rígida do nosso sistema constitucional, especificamente em matéria tributária, toda e qualquer produção normativa, seja por qualquer ente da Federação (União, Estado ou Município) sujeitar-se-á ao conjunto de normas e princípios contidos na nossa Constituição da República. São as normas emanadas da Carta Constitucional que formarão a base da disciplina do instituto que nos propomos estudar.

No terceiro capítulo, trataremos dos “Aspectos Gerais do Vínculo Jurídico Obrigacional”, quando demonstraremos os conceitos de obrigação, adotado pela assim chamada doutrina civilista, e de obrigação tributária, que foi o adotado pela doutrina tributarista, para, ao final, darmos nosso entendimento quanto ao conceito de obrigação tributária. Trataremos também do conceito de dever jurídico como uma categoria formal, pois diz respeito ao cumprimento de uma obrigação jurídica – nossa análise mostrará que a observância ao “dever” imposto está contida na obrigação.

No final do terceiro capítulo, com o objetivo de firmarmos algumas premissas, trataremos do posicionamento da doutrina civilista a respeito dos elementos ditos indispensáveis ao conceito de obrigação em sentido técnico: a patrimonialidade e a transitoriedade.

No quarto capítulo, por coerência metodológica, trataremos da “Obrigação Tributária Principal”, a partir da interpretação do enunciado veiculado pelo artigo 113, § 1º, do CTN, que nos fornece o significado de uma relação representada sempre por dois polos: de um lado, o credor, e, no outro extremo, o devedor – o primeiro, com o direito de exigir o cumprimento da obrigação; o segundo, com o dever de pagar ou cumprir a obrigação que lhe é imposta.

O objetivo é demonstrar, também, que dentro do conceito de obrigação tributária principal se inclui o vínculo instaurado entre sujeitos em decorrência da aplicação de penalidade pecuniária, isto é, dada a omissão no cumprimento do dever de recolher tributo, instaura-se a relação jurídica tributária em face da sanção administrativa aplicada. Portanto, a obrigação terá por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade tributária.

E, por se tratar de obrigação tributária principal, pretendemos demonstrar o seu fato jurídico, bem como a construção da norma jurídica da obrigação tributária principal, ou seja, a chamada regra matriz de incidência tributária, com todos os seus elementos do antecedente (descriptor) e do consequente (prescritor).

No quinto capítulo, trataremos do nosso tema central – as obrigações tributárias acessórias – e a esse capítulo denominaremos “Regime Jurídico das Obrigações Tributárias Acessórias”.

Procuraremos demonstrar inicialmente qual é o conceito atribuído às chamadas obrigações tributárias acessórias e trataremos da crítica feita ao Código Tributário Nacional por parte da doutrina pátria que entende ser imprópria a expressão “obrigações acessórias”, pois, como imposições de um fazer ou de um não fazer (portanto, despidas de conteúdo de cunho patrimonial), não podem caracterizar-se como obrigações, ou no

mínimo não podem ser tomadas como “obrigações” em sentido estrito, de acordo com as lições da Teoria Geral do Direito.

Neste capítulo, demonstraremos também a natureza jurídica da obrigação tributária acessória, a partir da interpretação do nosso sistema de referência, isto é, o direito positivo (Código Tributário Nacional), o seu fato jurídico, além da abordagem à necessidade de respeito ao princípio da estrita legalidade, no que tange à instituição das obrigações tributárias acessórias, bem como em relação aos demais institutos aplicados ao tema, como no caso das sanções pelo inadimplemento.

No sexto capítulo, abordaremos a figura da “Administração Tributária” e demonstraremos a sua natureza e função, principalmente no que concerne à atividade de arrecadação e fiscalização de tributos, isto é, à aplicação da lei ao caso concreto, realizada por meio da fiscalização, constituição e cobrança dos tributos.

Ao sétimo (que é o último) capítulo denominaremos “Obrigações Tributárias Acessórias e as Sanções aplicadas pelo inadimplemento” e procuraremos demonstrar os limites impostos à instituição e criação das chamadas obrigações tributárias acessórias, como forma de assegurar os direitos e garantias do sujeito passivo da obrigação, ou seja, mostraremos que o processo legislativo de criação e instituição de obrigações acessórias deve observar as mesmas regras impostas à instituição e veiculação de normas jurídicas de obrigação tributária. O exercício de criação das obrigações tributárias acessórias não é totalmente livre, pois deve respeitar as regras e parâmetros estabelecidos na Constituição Federal e demais normas gerais de direito tributário.

Demonstraremos, também, que as obrigações acessórias deverão ser instituídas de modo a não onerar o sujeito passivo da obrigação, o que implica afirmar que não poderão ser instituídas com o intuito arrecadatório, pois, sendo de difícil cumprimento, resultarão

na aplicação de penalidades que, em sua grande maioria, correspondem à penalidade pecuniária. Se houver outro tipo de sanção associada ao descumprimento de uma obrigação acessória, haveria um desvirtuamento do instituto, algo que resultaria em uma verdadeira sanção política.

Quanto à aplicação da sanção pelo inadimplemento da obrigação tributária acessória, procuraremos demonstrar que as mesmas regras a ela aplicadas deverão também ser direcionadas às sanções. Isso decorre dos direitos e garantias do sujeito passivo encartados na Carta Constitucional, especificamente no que se refere à observância do princípio da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade. Finalmente, apresentaremos nossas conclusões do trabalho, com o objetivo de deixar nossa contribuição ao estudo da obrigação tributária, especificamente quanto à disciplina das chamadas obrigações tributárias acessórias.

1. PRELIMINARES METODOLÓGICAS

1.1. O Direito Positivo sob uma visão sistemática

O homem, na condição de “ser racional” que compõe um grupo organizado a integrar uma sociedade, está sujeito a regras de conduta. A sujeição a regras sociais foi uma opção que se desenvolveu com o passar do tempo, em meio às necessidades surgidas da organização social. A complexidade cada vez maior da organização social com regras chama-se desenvolvimento social.

Todo e qualquer desenvolvimento prevê, portanto, regras, principalmente aos sujeitos que dele se utilizarão. As regras que disciplinam as condutas intersubjetivas são normas. E, por estarem positivadas (escritas e consagradas) em textos legais, são normas jurídicas.

Neste sentido, já é possível falarmos da realidade do Direito Positivo. O Direito Positivo é um conjunto de normas ou regras de conduta direcionadas a regular o comportamento em sociedade. Por isso é que falamos anteriormente da opção de viver em sociedade, ou seja, viver em um grupo organizado e que se guia por vontade própria, mas com o sujeitar-se a regramentos.

O indivíduo que integra a sociedade é o destinatário do comando normativo¹. Norberto Bobbio², ao tratar do direito, como regra de conduta, doutrina que “a melhor maneira de se aproximar da experiência jurídica e compreender seus traços característicos

¹ O indivíduo que integra uma sociedade, embora livre, está sujeito às diversas regras de comportamento, que vão desde regras morais, religiosas, de costumes, até jurídicas.

² Norberto Bobbio, *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 3.

é considerar o direito como *um conjunto de normas*, ou regras de conduta, partindo seu estudo de uma afirmação geral: *a experiência jurídica é uma experiência normativa.*” (itálico do autor).

A convivência em sociedade é possível em decorrência do conjunto de regras ou normas que a organiza. Mas como estão estabelecidas estas normas? Como são introduzidas? Qual é o seu veículo?

O veículo capaz de disciplinar condutas e comportamentos é o Direito Positivo. O Direito Positivo apresenta-se como um corpo de linguagem prescritiva, porque impõe um comando imperativo, capaz de alterar comportamentos. Ele representa o conjunto de proposições prescritivas que se destinam a regular a conduta das pessoas em sociedade. É a chamada lógica do dever-ser.

Norberto Bobbio³, ao estudar as proposições prescritivas, buscou abandonar o conteúdo da norma e preocupou-se apenas com a sua estrutura, a partir do ponto de vista formal, ou seja, a norma jurídica na sua estrutura lógico-linguística: “Se é A, deve ser B”. E, a partir deste enfoque, analisou a norma jurídica como uma proposição prescritiva.

O Direito Positivo, como conjunto de proposições prescritivas destinado a regular comportamentos, deve ser visto como um sistema, o qual chamamos de Sistema Jurídico.

Por **sistema** entendemos o conjunto de elementos organizados que guardam relação entre si e de forma coerente e harmônica, segundo um objetivo de unidade.

Geraldo Ataliba⁴, ao tratar da noção de sistema afirma:

O caráter orgânico de realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abandonar as

³ Norberto Bobbio. *Op. cit.*, p. 49.

⁴ Geraldo Ataliba. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.4.

realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina *sistema*. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros. (itálico do autor).

O sistema é composto de elementos que integram um todo unitário, os quais se encontram interligados por uma perspectiva unitária que lhe atribui harmonia e coerência. E, como elementos componentes do sistema, Tércio Sampaio Ferraz Junior⁵ destaca o repertório e a estrutura. Repertório é o conjunto de elementos que integram um determinado sistema, e estrutura é conjunto de regras de relacionamento entre os elementos componentes de um sistema.

O Direito Positivo, na condição de sistema, é integrado por normas que se pressupõe tenham derivação da mesma fonte. Por isso, afirma-se que se trata de um sistema unificado, cujos elementos estão dispostos de maneira hierárquica, como forma de verificação da conformidade e adequação às normas que lhe são hierarquicamente superiores. As normas que o compõem estão direcionadas para um único ponto: a norma hipotética fundamental. Esse direcionamento ocorre porque a posição dentro de uma escala que uma norma ocupa no sistema é relativa, e essa relatividade, segundo Lourival Vilanova⁶, “está expressa nos conceitos de criação e de aplicação: criar uma norma N” é aplicar a norma N’; criar a norma N’ é aplicar a norma N⁰, que funciona como a última no regresso ascendente, é a norma fundamental, que não provém de outra norma, que é norma de construção, sem ser de aplicação.”

Todos os elementos do sistema devem ser organizados de modo que, por se tratarem de regras e princípios, a interpretação e a aplicação deverão ocorrer em harmonia

⁵ Tércio Sampaio Ferraz Junior. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 165.

⁶ Lourival Vilanova. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 155.

com o sistema como um todo, de sorte que não se podem interpretar uns sem ter presente a significação dos demais, isto é, os princípios e regras, organizados de forma sistemática, não se repelem. Um não poderá excluir o outro. A interpretação deverá ser feita conjunta e harmonicamente.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho⁷, no sistema do Direito Positivo, as normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, em que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações.

Lourival Vilanova⁸ afirma que o que dá homogeneidade a todas as regras de direito positivo é a sua normatividade (...). E essa homogeneidade estrutural consiste no modo constante de relacionar os dados ou elementos (fatos e condutas) da experiência. Se o relacionamento segue o esquema da causa/efeito, estamos diante de fenômenos naturais – princípio da causalidade. Todavia, se o nexó é de dever-ser, temos o princípio da imputação.

Portanto, não se pode negar a característica sistemática que possui o Direito Positivo, tendo em vista se tratar de uma realidade linguística formada por um conjunto de normas jurídicas prescritivas de condutas e comportamentos no âmbito social.

⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 136.

⁸ Lourival Vilanova. *Op. cit.* p. 155.

1.2. O Sistema Jurídico e o Ordenamento Jurídico

Muito se fala do Direito Positivo visto como um sistema jurídico, pois formado de normas jurídicas prescritivas de conduta. Mas, o que significa ser um sistema? Sistema significa ordenamento conveniente, regime adequado, classificação, lógica, método, ou seja, conjunto coerente de partes de um todo, disciplinado por normas ou regras apropriadas e visando à obtenção de um resultado satisfatório⁹.

Sistema Jurídico é um todo formado por partes que se relacionam de maneira harmônica e hierarquizada. Então, temos as partes ou elementos que integram o sistema jurídico representados por normas jurídicas ou regras. Já o modo ou a maneira com que estes elementos se relacionam forma um ordenamento jurídico.

A distinção entre Sistema e Ordenamento pode ser vista a partir do estudo da Teoria da Norma. Verifica-se, por esse estudo, que as normas jurídicas não existem sozinhas, pois estão inseridas em um contexto, isto é, há sempre uma relação entre as normas jurídicas com outras normas jurídicas, de modo a preservar a harmonia do todo. O ordenamento jurídico foi estudado por Norberto Bobbio¹⁰ quando parte da problematização, isto é, na realidade as normas jurídicas nunca existem sozinhas, mas sempre num contexto de normas que têm relações específicas entre si. Esse contexto de normas costuma ser denominado “ordenamento”.

Partindo das considerações até aqui realizadas, podemos inferir que Sistema Jurídico representa o todo formado pelo conjunto de normas jurídicas. As normas são os

⁹ Cláudio Martins. *Introdução ao estudo das finanças públicas*. Fortaleza: IUC, 1970, p. 161.

¹⁰ Norberto Bobbio. *Op. cit.*, p. 173.

elementos formadores deste sistema. E a relação entre normas dentro deste todo forma um ordenamento.

Importante destacar a distinção acima. Entendemos que Sistema Jurídico e Ordenamento Jurídico são institutos diversos, embora seja possível encontrarmos confusões entre tais significados, porque a palavra “direito” pode ser utilizada tanto para expressar a norma jurídica singular, quanto para falar do seu conjunto e relação, na acepção de ordenamento jurídico.

O sistema jurídico representa uma totalidade ordenada. Esta ordem não decorre apenas da relação dos elementos com o todo, mas da relação de compatibilidade entre si. E, levando em consideração a relação das normas entre si, é possível chegarmos à definição de dois sistemas: (i) sistema estático e (ii) sistema dinâmico. No sistema estático, as normas são relacionadas em um processo de dedução, isto é, as normas deduzem-se umas das outras partindo de uma ou mais normas originárias de caráter geral. Neste tipo de sistema, as normas estão ligadas entre si em relação ao conteúdo. No sistema dinâmico, as normas derivam umas das outras mediante delegações de poder em decorrência da autoridade que as estabeleceu. Este é um critério de caráter formal, afastando-se do conteúdo da norma.

Tratamos acima de formas de relação de normas para chegarmos à afirmação de dois tipos de sistema. Contudo, a relação entre normas está no âmbito das regras que compõem o sistema. Então, não estaríamos falando de sistema normativo, mas de ordenamento jurídico?

O emprego de ordenamento jurídico como sistema pode ser visto a partir da doutrina de Norberto Bobbio, ao afirmar que “na linguagem jurídica corrente é comum o uso do termo ‘sistema’ para indicar o ordenamento jurídico. Nós mesmos, nos capítulos

anteriores, usamos algumas vezes a expressão ‘sistema normativo’ em vez daquela mais frequente de ‘ordenamento jurídico’. Mas geralmente não se esclarece qual o exato significado da palavra ‘sistema’, no que se refere ao ordenamento jurídico¹¹”.

Sobre o tema, Norberto Bobbio refere-se a Giorgio Del Vecchio e Tommaso Perassi, nos seguintes termos:

“No ensaio de Del Vecchio, *Sulla statualità del diritto*, lemos o seguinte trecho: ‘As proposições jurídicas singulares, embora possam ser consideradas também por si mesmas, na sua abstração, tendem naturalmente a constituir-se em sistema. A necessidade da coerência lógica leva a aproximar as que são compatíveis ou respectivamente complementares, e a eliminar as contraditórias ou incompatíveis. A vontade, que é uma lógica viva, só pode se desenvolver, também no campo do direito, unindo as suas afirmações, de modo a reduzi-las a um todo harmônico’. Segundo Perassi, na sua *Introduzione alle scienze giuridiche*: ‘As normas que passam a constituir um ordenamento não estão isoladas, mas se tornam parte de um sistema, uma vez que certos princípios agem como conexões pelas quais as normas são reunidas de modo a constituir um bloco sistemático’¹².”

Partindo das ideias citadas, podemos afirmar que, para o ordenamento jurídico dar forma e conteúdo ao todo sistemático, deverá observar três características: (i) a coerência; (ii) a unidade e (iii) a completude.

A coerência que deve existir no sistema refere-se à exclusão de incompatibilidades entre as normas que o integram. E o ordenamento jurídico só é visto como um sistema desde que não contenha normas incompatíveis. Norberto Bobbio afirma que:

“diz-se que um ordenamento constitui um sistema porque nele não podem coexistir *normas incompatíveis*. Nesse caso, ‘sistema’ equivale à validade do princípio que exclui a *incompatibilidade* das normas. Se num ordenamento passam a existir normas incompatíveis, uma das duas ou ambas devem ser eliminadas. Se isso é verdade, significa que as normas de um ordenamento têm certa relação entre si, e essa relação é a relação de compatibilidade. Observe-se, porém, que dizer que as normas devem ser compatíveis não significa dizer que tenham implicação uma com a outra, ou seja, que constituam um sistema dedutivo perfeito¹³”.

¹¹ Norberto Bobbio. *Op. cit.*, p. 222-223.

¹² Norberto Bobbio. *Op. cit.*, p. 223.

¹³ Norberto Bobbio. *Op. cit.*, p. 227.

A coerência está ligada à ausência de antinomias, ou seja, normas incompatíveis entre si representam a situação real de existência de antinomia, o que é vedado pelo nosso sistema e afasta uma característica importante do ordenamento jurídico. Essa necessidade de coerência decorre de uma norma implícita, em todo o ordenamento, segundo a qual duas normas incompatíveis (ou antinômicas) não podem ser ambas válidas, mas somente uma delas pode (mas não necessariamente deve) fazer parte do referido ordenamento, isto é, a compatibilidade de uma norma com seu ordenamento é condição necessária para sua validade. Mas, esta coerência refere-se à necessidade da compatibilidade de uma norma jurídica com o seu fundamento de validade, sem, é claro, afastar a possibilidade da coexistência de normas incompatíveis, de mesma hierarquia.

A validade de uma norma jurídica é verificada a partir da relação de pertinencialidade que guarda com o sistema, não sendo permitida qualquer antinomia entre ela e o seu fundamento de validade. A compatibilidade apresenta-se em níveis de hierarquia, pois, quando estão no mesmo nível, as normas jurídicas, ainda que incompatíveis, não colocam em risco o sistema. Aqui, destaca-se o confronto de ordem material, ou seja, quanto ao conteúdo normativo. A incompatibilidade concentra-se no âmbito formal.

A unidade do ordenamento jurídico, na qualidade de sistema, está relacionada à estrutura hierarquizada das normas jurídicas que o compõem. A relação das normas segundo esta estrutura decorre de fundamentação ou derivação, pois uma norma será tida como válida se fundamentar-se em outra norma de superior hierarquia.

Para explicar a teoria da construção gradual do ordenamento jurídico, elaborada por Hans Kelsen, Norberto Bobbio afirma que:

“o núcleo dessa teoria é que *as normas de um ordenamento não estão todas no mesmo plano*. Existem normas superiores e normas inferiores. As normas inferiores derivam das superiores. Partindo das normas inferiores e passando por aquelas que estão acima, chega-se por último a uma norma suprema, que não depende de nenhuma outra norma superior, e sobre a qual repousa a unidade do ordenamento. Essa norma suprema é a *norma fundamental*. Todo ordenamento tem uma norma fundamental. É essa norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas; ou seja, faz das normas esparsas e de proveniência variada um conjunto unitário, que se pode chamar a justo título de ‘ordenamento’. A norma fundamental é o termo unificador das normas que compõem um ordenamento jurídico. Sem uma norma fundamental, as normas de que falamos até agora constituiriam um amontoado, não um ordenamento. Em outras palavras, por mais numerosas que sejam as fontes do direito em um ordenamento complexo, esse ordenamento constitui uma unidade pelo fato de que, direta ou indiretamente, com percursos mais ou menos tortuosos, todas as fontes do direito podem remontar a uma única norma. Em razão da presença de um ordenamento jurídico de normas superiores e inferiores, tal ordenamento possui uma *estrutura hierárquica*. As normas de um ordenamento estão dispostas em *ordem hierárquica*¹⁴”.

A estrutura hierárquica de um ordenamento pode ser representada por uma pirâmide, tendo seu vértice ocupado pela norma fundamental e, em cada ponto de sua base, a ocupação de atos de natureza executiva. Se partirmos do seu ápice para baixo, observaremos a ordem de produção jurídica. Mas, se partirmos de cada um dos extremos de baixo para cima, veremos a existência de atos de execução jurídica. A norma fundamental dá fundamento de validade para que outras normas sejam produzidas e legitima os atos necessários para a respectiva execução.

Outra característica do ordenamento jurídico como sistema é a completude, a qual diz respeito à inexistência de lacunas no ordenamento jurídico. Segundo doutrina de Norberto Bobbio:

“Por ‘completude’ entende-se a propriedade pela qual um ordenamento jurídico tem uma norma para regular cada caso. Tendo em vista que a ausência de uma norma costuma ser chamada de ‘lacuna’ (em um dos sentidos do termo ‘lacuna’), ‘completude’ significa ‘ausência de lacunas’. Em outras palavras, um ordenamento é completo quando o juiz pode encontrar nele uma norma para regular cada caso que se lhe apresente, ou melhor, não há caso que não possa ser regulado com uma norma extraída do sistema. Se preferirmos uma definição mais técnica de completude, poderemos dizer que um ordenamento é completo

¹⁴ Norberto Bobbio. *Op. cit.*, p. 199-200.

quando nunca se verifica o caso de que nele não se possam demonstrar a pertinência *nem* de uma determinada norma *nem* da norma contraditória. Se quisermos especificar, a incompletude consiste no fato de que o sistema não compreende *nem* a norma que proíbe um determinado comportamento *nem* a norma que o permite. De fato, se se pode demonstrar que *nem* a proibição *nem* a permissão de um determinado comportamento podem ser extraídas do sistema, assim como é posto, é preciso dizer que o sistema é incompleto, que o ordenamento jurídico tem uma lacuna¹⁵ (itálicos do autor).

Assim, verificadas as características que o ordenamento jurídico necessita possuir para formar o todo “sistema”, passemos à verificação do ordenamento jurídico como objeto da experiência, ou seja, como base empírica.

1.3. O Ordenamento Jurídico como objeto da Experiência

No estudo que nos propomos realizar, o ordenamento jurídico será o objeto. A verificação do direito positivo como um conjunto de normas e a relação entre elas para formar um todo harmônico conduzem-nos à análise do direito positivo sob os olhos da Ciência do Direito.

Toda ciência que se propõe o estudo de um dado objeto necessita colocá-lo à verificação empírica, ou seja, de modo que seu conteúdo possa ser provado. Por isso, à ciência o que interessa são os enunciados empíricos. Isto significa que, quando se parte de um estudo de base empírica – experiência –, o enunciado empírico deve ser apresentado de forma a possibilitar testes intersubjetivos, ou seja, deve ser elaborado de modo que todos possam testá-lo. Assim, somente será intersubjetivamente testável o enunciado científico se for objetivo.

O ordenamento jurídico pode ser qualificado como uma base empírica. As normas jurídicas põem-se como objeto de estudo para o cientista do direito da mesma forma que outros dados factuais se constituem em objeto de estudo para outras ciências empíricas. E é

¹⁵. Norberto Bobbio. *Op. cit.*, p. 259.

do ordenamento jurídico-positivo que o cientista do direito, ao operar na perspectiva dogmática, partirá em busca da elaboração conceptual.

As normas jurídicas construídas a partir dos enunciados jurídicos deverão obedecer a critérios que lhes qualifiquem como consequências para que o conteúdo empírico da teoria possa ser testado. O enunciado jurídico, por ser empírico, é testável e não verificável. E são os enunciados prescritivos que necessitam ter forma objetiva para permitir a realização de testes, porque o cientista, ao voltar os olhos ao ordenamento jurídico, faz com que seu trabalho se converta numa pesquisa empírica, fundada principalmente sobre a experiência normativa.

A Ciência do Direito, que tem por objeto o direito positivo, é desenvolvida em uma camada de linguagem descritiva e, portanto, representa o sistema da Ciência do Direito. A linguagem da Ciência do Direito, que é ciência presidida pela lei lógica da não contradição, possui uma linguagem técnica, ou seja, científica, com enunciados de “verdade-falsidade”. Ela descreve seu objeto, qual seja o Direito Positivo, que resulta no trabalho do jurista, na transmissão de conhecimentos ou proposições linguísticas descritivas.

O ordenamento jurídico visto de modo sistemático será analisado pelo cientista de modo a confirmar ou infirmar o conteúdo dos enunciados prescritivos. O critério utilizado pelo cientista partirá de uma análise empírica, e a testabilidade de toda teoria passa a ser a falsidade ou a verdade do enunciado. Se não houver uma hipótese falseadora, a teoria é corroborada, mas, se existir tal hipótese, a teoria será infirmada.

1.4. A Norma Jurídica e os Elementos do Sistema

O Direito Positivo é o conjunto de enunciados prescritivos direcionados à regulação das condutas em sociedade. Já a norma jurídica é produto de interpretação da linguagem do

Direito Positivo. O cientista do Direito, no processo de interpretação, é responsável pela construção de normas jurídicas que terão o *status* de normas válidas e existentes e que, em um determinado momento histórico, integrarão um determinado ordenamento jurídico. Por isso, cabe ao intérprete (cientista) dizer o que é o Direito.

Para Hans Kelsen¹⁶:

“(…) se analisarmos qualquer dos fatos que classificamos de jurídicos ou que têm qualquer conexão com o Direito – distinguiremos dois elementos: primeiro, um ato que se realiza no espaço e no tempo, sensorialmente perceptível, ou uma série de tais atos, uma manifestação externa de conduta humana; segundo, a sua significação jurídica, isto é, a significação que o ato tem do ponto de vista do Direito. Como exemplificação do processo citado, a votação de uma lei. Em que numa sala encontram-se reunidos vários indivíduos, fazem-se discursos, uns levantam as mãos e outras não – eis o evento exterior. Significado: foi votada uma lei, criou-se o Direito. Nisto reside a distinção familiar aos juristas entre o processo legiferante e o seu produto, a lei”.

Como fato exterior da votação de uma lei, a reunião de indivíduos com determinado comportamento e o seu significado (elemento interno) conduzem à aprovação da lei, com a criação do Direito.

O conhecimento jurídico dirige-se assim às normas. E o direito positivo, na condição de sistema de normas, será o objeto deste estudo. O direito positivo manifesta-se por meio da linguagem que lhe dá operatividade, mas, independentemente da vontade do intérprete, o direito possui um mínimo de sentido, pois emprega as mais variadas espécies de linguagem.

Por ser produto da cultura humana, isto é, decorrente do exercício do Poder Legislativo, o Direito pode apresentar imprecisões e ambiguidades, que, apesar de sua ocorrência, são passíveis de serem sanadas com o labor interpretativo do cientista do Direito. As normas jurídicas, por sua vez, são frutos de um processo psicológico realizado

¹⁶ Hans Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 2.

pelo intérprete, que, em contato direto com os conteúdos dos veículos introdutores de comandos normativos no ordenamento jurídico, constrói a possibilidade de formação das relações jurídicas, a partir das notas contidas na norma jurídica produzida.

Para Hans Kelsen¹⁷, o termo norma quer significar que algo “deve ser”. Norma é o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida, ou especialmente facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém. A norma distingue-se do ato de vontade, cujo sentido ela constitui. Assim, a norma é um dever-ser, e o ato de vontade, um ser. O ser pode corresponder a um dever-ser, no sentido de que algo é da maneira como deve ser. Contudo, nem todo dever-ser é uma norma. Aqui, mister se faz distinguir o dever-ser em sentido subjetivo daquele em sentido objetivo. Dever-ser é o sentido subjetivo de todo ato de vontade de um indivíduo que visa à conduta de outro, mas, apenas quando este ato tem objetivamente o sentido de dever-ser, é que designamos o dever-ser como norma. A conduta é obrigatória, não apenas do ponto de vista do indivíduo que põe o ato, mas também do terceiro desinteressado, mesmo quando o querer, cujo sentido subjetivo é o dever-ser, tenha deixado de existir no plano dos fatos. O ato legislativo que instrumentaliza a prescrição normativa busca o seu sentido objetivo na Constituição Federal, que, por sua vez, também tem seu sentido objetivo retirado da norma fundamental.

Assim, temos que o sentido objetivo de uma norma é conferido por outra norma que lhe fornece o conteúdo jurídico e que funciona em relação a ela como esquema de interpretação. A norma jurídica é produto da interpretação realizada pelo sujeito cognoscente a partir dos textos do direito positivo e, para que a norma jurídica seja válida, ela deve guardar relação de pertinencialidade com o sistema jurídico que integra. A relação de pertinencialidade está associada à correta observância do processo de produção, da

¹⁷ Hans Kelsen. *Op. cit.*, p. 4-5.

competência do órgão, da fonte ou instrumento que derivou, ou até mesmo do fundamento de validade que buscou.

Desta forma, a interpretação e, por conseguinte, a aplicação de toda e qualquer norma jurídica, deve ser realizada em harmonia com o sistema na sua totalidade, subordinando sua validade aos princípios que integram o próprio sistema. “Daí não ser possível considerar-se um comando legal isolado do contexto sistemático dos demais comandos legais correlatos e, especialmente, dos princípios que informam a matéria; e tudo considerado de forma harmônica, orgânica, organizada, hierarquizada e vocacionada à coerência – enfim, tudo considerado de forma sistemática.”¹⁸

A seguir, analisaremos os elementos que integram este sistema harmônico, hierarquizado e organizado: os princípios que se apresentam como a linha reguladora de todo contexto normativo.

1.4.1. Os Princípios Constitucionais como elementos do Subsistema Constitucional Tributário

Como o nosso ordenamento jurídico é composto por princípios e regras, com os quais um intérprete pode construir as normas jurídicas, é imprescindível que o processo de interpretação se volte às significações expressadas pelos princípios constitucionais.

Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o termo “princípio” pode ser utilizado para denotar diversas acepções de normas, a saber, princípio:

“a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas e

¹⁸ José Artur Lima Gonçalves. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, 45.

d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.”¹⁹

E, para melhor compreensão do estudo o qual nos propomos realizar, é imprescindível firmarmos alguns conceitos a partir da análise dos princípios constitucionais²⁰ da legalidade, da tipicidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica, porque, como poderá ser visto no decorrer do nosso trabalho, as normas jurídicas construídas a partir do nosso sistema de referência – o Código Tributário Nacional – somente poderão ser consideradas válidas e aptas a disciplinar as relações jurídicas tributárias se estiverem em harmonia com o Texto Constitucional e especificamente com os princípios que a seguir trataremos.

1.4.1.1. Princípio da Legalidade Tributária

O nosso trabalho abordará as obrigações tributárias acessórias a partir da interpretação dos enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional, com a finalidade de demonstrarmos a figura das obrigações tributárias inseridas e relacionadas em todo nosso ordenamento jurídico.

Para tanto, antes de mergulharmos no conjunto de enunciados de prescrição infraconstitucional, é mister analisarmos as normas de ordenação hierárquica superior, que por sua vez fundamentarão a construção de normas inferiores, isto é, as normas impositivas de obrigações tributárias acessórias.

¹⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 144.

²⁰ Importante esclarecer que os princípios constitucionais aqui estudados, pelo menos sob o nosso ponto de vista, são os que têm aplicação direta ao tema do nosso estudo, o que decerto não afasta os demais princípios constitucionais expressos e implícitos no Texto Constitucional. Portanto, trata-se apenas de uma opção metodológica.

O art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 consagra o princípio genérico da legalidade, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

E, a partir da análise deste artigo, já poderíamos inferir que, de acordo com sua prescrição, a imposição de obrigação tributária, a partir da instituição e majoração de tributos, bem como a veiculação de normas impositivas de obrigações acessórias, só poderão ser realizadas, por lei em sentido estrito, ou seja, já seria o mencionado artigo constitucional suficiente para impedir que alguém fosse coagido a recolher qualquer quantia a título de tributo ou devesse fazer, não fazer ou tolerar alguma coisa em prol da arrecadação e fiscalização de tributo sem a prévia prescrição em lei.

Contudo, estamos diante de um princípio genérico e insuficiente para assegurar ao contribuinte a garantia que decorre de princípio específico, que exigiria, para cada instituição ou majoração de tributo e veiculação de obrigação tributária acessória, enunciado prescritivo veiculado em instrumento emanado do Poder Legislativo.

Neste sentido, como forma de assegurar os direitos específicos dos contribuintes, a Carta Constitucional foi além, estabelecendo em seu artigo 150, I, ser vedado a qualquer das pessoas políticas de Direito Público Interno “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. No direito tributário, este princípio ganha um grande reforço com o princípio previsto no artigo 5º, II, pois delimita o campo de atuação do legislador, obrigando as pessoas políticas de direito público, ao introduzirem instrumento normativo veiculador de obrigação tributária, que o façam por meio de lei, de modo a evitar abusos por parte da Administração Tributária responsável pela aplicação efetiva das normas jurídicas ao caso concreto.

Vê-se que o princípio da legalidade tributária requer lei formal, ou seja, lei em sentido estrito, para significar norma jurídica emanada do Poder Legislativo, como órgão de representação do povo. A Constituição Federal, ao reforçar a exclusiva competência do Poder Legislativo como responsável pela introdução de novas regras de comportamento no sistema jurídico, consagrou a ideia de que é o próprio povo quem tributa a si mesmo, ao consentir que ele mesmo, o povo, participe do pagamento dos gastos públicos. E esse consentimento é expresso por intermédio dos seus representantes no Legislativo, que são os parlamentares, que, ao aprovar a lei que institui ou majora tributo, estão expressando o consentimento do eleitor em contribuir, nos termos da lei aprovada, para o custeio dos gastos públicos²¹.

Para Alberto Xavier²², o princípio da legalidade tem aplicação diversa no Direito Administrativo e no Direito Tributário. No Direito Administrativo, o princípio da legalidade contenta-se com uma simples **reserva relativa**, porque todo comportamento da Administração deve estar fundamentado em lei, mas a lei não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, então o legislador pode confiá-lo à livre valoração do órgão de aplicação do direito – o administrador. Contudo, no Direito Tributário a exigência é de uma **reserva absoluta da lei**:

“No Direito Tributário, o princípio da legalidade revestiu sempre um conteúdo bem mais restrito. Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de “tributos arbitrários”, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restritiva do princípio da legalidade, convertendo-o numa *reserva absoluta de lei*, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto. Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto

²¹ Cf. José Artur Lima Gonçalves. *Op. cit.*, p. 86.

²² Cf. Alberto Xavier. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 36-38.

obtem-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal.”

O princípio da legalidade prescreve que somente lei em sentido estrito tem caráter disciplinador das condutas impositivas tributárias. O que significa afirmar que não deve ser confundida com norma jurídica em sentido lato, como a expressão “legislação tributária”, que 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 (art. 96 do Código Tributário Nacional).

A exigência de lei em sentido estrito pela Constituição Federal reforça a ideia de que a Administração Pública somente poderá exigir qualquer tributo nos limites autorizados em lei, e, com relação aos contribuintes, a recíproca é verdadeira: não há possibilidade de se exigir dos administrados o cumprimento de qualquer exigência que não esteja prescrita em lei.

Os tributos validamente instituídos deverão seguir o processo legislativo prescrito pela Constituição Federal e deverão conter materialmente todos os critérios da hipótese e do consequente da regra matriz de incidência tributária, tais como: os aspectos material, espacial e temporal da hipótese, bem como os aspectos pessoal e quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária.

A exigência de edição de lei em sentido estrito, ou seja, normas positivadas que tenham sido objeto de um processo de aprovação perante o Poder Legislativo, afasta qualquer tentativa no sentido de exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação tributária descrita em ato normativo editado unilateralmente pelos Chefes do Poder Executivo, como, por exemplo, a edição de decretos, portarias, regulamentos, etc.

Neste sentido, não é dado ao Poder Legislativo transferir ao Poder Executivo a sua função de enunciador de normas jurídicas, ou seja, em respeito ao princípio da legalidade, é proibido conceder o poder de editar normas de tributação a qualquer órgão da Administração Pública. A Administração Pública deve se submeter aos ditames da legalidade, porque, diferentemente do que ocorre com os particulares, que podem fazer tudo que não é proibido por lei, a Administração Pública está obrigada a cumprir o que estiver previamente prescrito em lei.

Diante das considerações trazidas até aqui, podemos concluir que a Administração Pública e seus agentes só poderão agir dentro dos limites prescritos em lei, e esta por sua vez deverá guardar com a Constituição Federal consonância para sua validade, no que se refere ao pleno exercício do Poder Legislativo. Não se admite qualquer discricionariedade ou subjetivismo por parte da Administração Pública, que está obrigada a observar os critérios eleitos por lei como típicos e capazes de fazer incidir na norma jurídica de tributação.

A seguir trataremos do princípio da tipicidade tributária, no sentido de demonstrar a sua aplicação em conjunto com o princípio da legalidade, a fim de demonstrar a rigidez do nosso sistema constitucional tributário quando o assunto é o exercício do processo legislativo de instituição ou veiculação de obrigação tributária.

1.4.1.2. Princípio da Tipicidade Tributária

Para atender aos ditames do Estado de Direito, não basta o princípio de a tipicidade tributária exigir lei formal e material para a criação do tributo. Persiste a necessidade de que a lei defina também: (i) tipo fechado, (ii) cerrado, (iii) de todos os elementos da

obrigação tributária; para não deixar qualquer lacuna que possa ser preenchida pela Administração, tendo em vista a atividade administrativa plenamente vinculada aos limites da lei.

O princípio da tipicidade até poderia ser considerado um princípio autônomo do princípio da legalidade. Todavia, os dois princípios completam-se, como força de expressão um do outro.

Alberto Xavier²³ leciona que

“o princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo ao da legalidade: antes, **é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei**, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica” (destaque nosso).

O princípio da tipicidade possui também uma característica seletiva, porque, ao exercer a atividade legislativa, o órgão enunciador deverá eleger as situações tipificáveis que pretende introduzir como antecedente em normas de tributação capazes de fazer incidir o comando prescrito no seu conseqüente.

Segundo doutrina de José Artur Lima Gonçalves²⁴, a tipicidade taxativa no direito tributário implica, pois, a definição de um tipo específico veiculado por lei que contenha a descrição completa de todos os critérios necessários e bastantes à tributação, encerrando em si mesmo uma valoração – um processo decisório – definitiva, que exclui, cabal e completamente, a interferência de valorações ulteriores.

O princípio da tipicidade representa uma barreira à atuação da Administração Tributária, isto é, somente os elementos descritos no antecedente da regra matriz do tributo poderão ensejar a aplicação do direito ao caso concreto, dada a ocorrência do fato jurídico

²³ Alberto Xavier. *Op. cit.*, p. 69-70.

²⁴ José Artur Lima Gonçalves. *Op. cit.*, p. 82.

ali descrito. A Administração Tributária deverá selecionar os eventos do mundo social e identificá-los com os elementos que compõem a norma de tributação, ou seja, a chamada subsunção. A subsunção exige um ato de vontade e uma tomada de decisão do agente da Administração Tributária, porque a subsunção exige a tradução dos eventos sociais em fatos jurídicos, que são significações conceituais dos próprios eventos econômicos.

É por esse motivo que um evento qualquer do mundo social que não contenha conceitos descritos na norma de tributação não poderá ser atingido em razão da ausência de tipo legal. Deverá haver o que Alberto Xavier²⁵ chama de seleção:

“A seleção, quer dos fatos, quer dos efeitos, exerce um duplo efeito. Por um lado, a especificação do conceito geral a que tipo se reporta, pela criação de uma pluralidade de modelos que representem todos eles expressões parciais de uma única realidade, de que o conceito é a síntese. Por outro lado, o preenchimento incompleto do mesmo conceito, pelo que a tipologia se distingue da classificação, ao deixar fora do seu âmbito realidades que, se bem que aspectos do conceito geral, foram precisamente excluídas pela atividade seletiva do legislador.”

A atividade administrativa é vinculada aos limites prescritos na lei, isto é, aos tipos descritos como hábeis a fazer incidir a norma de tributação. Contudo, o agente fiscal sequer detém qualquer parcela de competência (para legislar) no sentido de preencher eventuais lacunas ou defeitos da lei. Qualquer atitude nesse sentido é um exercício inconstitucional, porque a autoridade administrativa não tem competência para a prática de nenhum ato que extrapole ou modifique a prescrição contida em lei, estando sujeita, rigorosamente, aos preceitos legais que lhe compete aplicar, sob pena de gerar instabilidade estrutural de todo o sistema.

Como consequência lógica de estabilidade do nosso sistema, o legislador constitucional adotou também, como princípio informador e limitador ao exercício do

²⁵ Alberto Xavier. *Op. cit.*, p. 83-84

Poder Legislativo no que consiste na veiculação de obrigações tributárias, o princípio da capacidade contributiva.

1.4.1.3. Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está enunciado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que prescreve que

“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”²⁶.

De acordo com o enunciado supracitado, o conceito de capacidade contributiva pode ser definido como a aptidão de contribuir para abastecimento dos cofres públicos, sem que haja qualquer prejuízo das necessidades de subsistência do cidadão e da sua família²⁷.

Nas palavras de Regina Helena Costa²⁸, o conceito de capacidade contributiva pode ser compreendido em dois sentidos distintos:

“Fala-se em *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano etc.

Funciona, desse modo, como *pressuposto ou fundamento jurídico do imposto*, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção

²⁶ O preceito veiculado na nossa atual Carta Constitucional e enunciado no artigo 145, §1º, coincide com o texto veiculado no artigo 202, da Constituição Federal de 1946: “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

²⁷ Trata-se de uma conceituação ampla e de acordo com Elizabeth Nazar Carrazza este conceito foi, por um largo período de tempo, considerado o único admissível. Sobre ele observa a autora que: “Hoje, porém, está ultrapassado, pelo menos do ponto de vista jurídico. A Constituição Federal, numa demonstração inequívoca da inconsistência jurídica de tal definição, elenca como fatos passíveis de tributação os que considera fatos-signos presuntivos de riqueza. Estes fatos são havidos como exteriorizações da capacidade contributiva do cidadão” (in *Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva e a progressividade do IPTU*. Tese de Doutorado, PUC-SP, 1992, p. 46).

²⁸ Regina Helena Costa. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. Saraiva: São Paulo, 2009, p. 74.

legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.

Diversamente, a *capacidade contributiva relativa ou subjetiva* – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse ponto, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.” (itálico da autora)

Regina Helena Costa²⁹, em brilhante trabalho sobre o tema, ensina ainda que a “norma que impõe a observância da capacidade contributiva traduz-se num autêntico princípio” e esclarece que “trata-se de regra geral e abrangente que vem condicionar toda a atividade legiferante no campo tributário, quer na eleição das hipóteses de incidência (no nosso sistema, observadas as regras-matrizes já postas pela Constituição), quer no estabelecimento dos limites mínimo e máximo dentro dos quais a tributação pode atuar, quer, ainda, na graduação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos.”

A respeito dos efeitos decorrentes da aplicação do princípio da capacidade contributiva, observa Regina Helena Costa³⁰ que, genericamente, o grande efeito do princípio da capacidade contributiva é limitar o poder de tributar – considerando neste ponto um aspecto negativo – e, em contrapartida, visa assegurar os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte – aqui, toma-o como um aspecto positivo. Já especificamente, os efeitos do princípio da capacidade contributiva relacionar-se-ão com institutos básicos do direito tributário, tais como a capacidade contributiva e o critério quantitativo da hipótese de incidência.

Portanto, estamos convencidos de que o princípio da capacidade contributiva é preceito constitucional limitador que estabelece a necessidade de proporcionalidade entre a obrigação tributária e o respeito ao patrimônio do destinatário legal tributário, que decerto

²⁹ Regina Helena Costa. *Princípio da Capacidade Contributiva*. Mestrado em Direito, PUC-SP, 1992, p. 16.

³⁰ Regina Helena Costa. *Op. cit.* p. 31.

caminha de mãos dadas com o princípio proibitivo de tributação confiscatória (artigo 150, IV, CF/88), bem como com o princípio da isonomia tributária (artigo 150, II, CF/88).

A seguir como corolário dos princípios analisados temos o princípio da segurança jurídica, outro elemento formador do nosso Sistema Constitucional Tributário.

1.4.1.4. Princípio da Segurança Jurídica

Conforme vimos nos subitens anteriores, as obrigações tributárias introduzidas no nosso sistema jurídico devem respeitar os princípios da legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva, de modo a evitar que, no âmbito da Administração Tributária, quando de seu exercício pelos seus agentes administrativos, venham sobrepor-se a estes limites, de modo a assegurar que os administrados não serão surpreendidos com normas jurídicas capazes de onerá-los em decorrência de arbitrariedades ao arrepio do que consagram os ditames constitucionais.

Assim, a adoção de um Estado Democrático de Direito e de instituições republicanas cria um Sistema Jurídico absolutamente incompatível com a surpresa e exige a absoluta e completa previsibilidade das Ações Públicas pelos cidadãos e administrados, pois é o legislador ordinário quem atua representando o povo e expressando os seus desígnios.

E é este valor, denominado princípio da segurança jurídica, que garante a previsibilidade da atuação dos agentes públicos. Ele apresenta-se como valor, porque está implícito nas demais unidades normativas do ordenamento e é projetado para figurar como coluna de todos os preceitos.

Heins Paulick³¹ afirma que a segurança do Direito é instrumentada pelos subprincípios da generalidade, tipicidade e legalidade da imposição, sendo certo que o primeiro é também corolário da isonomia, já que se traduz no postulado segundo o qual o sacrifício econômico que cada um há de suportar a título de imposto deve ser igualmente gravoso para todos.

O princípio da segurança jurídica não se apresenta como princípio explícito, mas advém da verificação de outros diversos princípios, tais como o da legalidade, irretroatividade, entre outros. Desta forma, verificamos ser um verdadeiro sobreprincípio, que não depende apenas da conformação por meio de outros princípios, mas de toda a sistemática do ordenamento jurídico³².

A previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que preserva todo o contexto de preceitos postos do sistema constitucional.

A segurança jurídica assegura que não somente a criação das leis (Direito Positivo) deve respeitar as regras impostas pela Carta Constitucional. Ela assegura também que a aplicação ao caso concreto ocorra de modo a não sair dos próprios limites da legalidade e tipicidade, pois o que estiver fora do mundo prescritivo do Direito Positivo não pode ser objeto de imposição tributária.

Neste sentido, Roque Antonio Carrazza afasta a possibilidade de aplicação da analogia ao afirmar que “se certo fato não pode ser reconduzido, literalmente ou sistematicamente, a uma norma tributária, segue-se que ele não é *imponível* (fato gerador

³¹ Heins Paulick. *La ordenanza tributaria de la República Federal de Alemania*. Ordenanza Tributaria Alemana. Trad. de Carlo Palao Taboada. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 47.

³² Paulo de Barros Carvalho. *Sobre os Princípios Constitucionais Tributários*. Revista de Direito Tributário 55/143.

in concreto), não havendo espaço, neste caso, para a analogia”³³. É uma forma de impedir que o aplicador e o intérprete acabem indo além do conteúdo expresso das leis tributárias.

A segurança jurídica é o instituto mais importante do sistema constitucional vigente e é incorporada nos princípios fundamentais que organizam as relações de poder, como as fontes do próprio direito: as normas constitucionais e as normas delegadas. Assim, todo sistema constitucional desenvolve-se a partir de um único princípio: o da segurança jurídica.

Assim, qualquer interpretação e aplicação normativa válida e existente no nosso ordenamento jurídico devem estar em plena harmonia com os princípios constitucionais, sob pena de desestabilizarem todo sistema do direito positivo.

1.5. Síntese Conclusiva

Neste capítulo, podemos demonstrar conceitos inseridos na Teoria Geral do Direito³⁴ aplicados ao nosso trabalho, isto é, partindo da ideia de Direito Positivo sob uma visão sistemática para trazer a afirmação de que Sistema Jurídico e Ordenamento Jurídico não se confundem. Porém, para que haja um todo harmônico e sistemático, é necessária uma ordem ou organização dos elementos que integram o todo Sistema.

O estudo não parte de um ordenamento jurídico em particular, mas metodologicamente do procedimento de abstração, isto é, do isolamento dos conteúdos e variáveis das normas jurídicas integrantes do ordenamento jurídico, localizado no tempo e no espaço, ou seja, o ordenamento jurídico brasileiro. Será a partir destes conceitos e dos

³³ Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. ed, São Paulo: Malheiros, 2003, p. 391.

³⁴ Cf. José Souto Maior Borges: “A Teoria Geral do Direito não é apenas uma doutrina do direito positivo. Mais especificamente, ela é uma teoria formal do direito positivo. A opção pela abordagem formal decorre da consideração de que somente por esse método seria possível uma teoria do ordenamento jurídico”. *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 31.

conteúdos positivados que abordaremos os temas que integrem nosso trabalho, apresentados sob forma dos seguintes questionamentos: A obrigação acessória é imperativa ou mero dever instrumental ou formal? Qual o critério diferenciador do dever e da obrigação tributária? Somente a obrigação “tributária principal” possui caráter pecuniário ou patrimonial?

O nosso trabalho terá como objeto de estudo a chamada obrigação tributária acessória, partindo de pressupostos do positivismo jurídico-metodológico. Então, passemos à análise do instituto da obrigação tributária e seus elementos que integram o direito positivo, inicialmente pelo Regime Jurídico do instituto.

2. REGIME JURIDICO TRIBUTÁRIO

2.1. Introdução

O convívio em sociedade traz a ideia de organização. A organização decorre da vontade em ter preservado direitos e garantias fundamentais que são essências para a estabilidade de todo um sistema. Contudo, para que sejam respeitados os direitos e garantias do homem em sociedade é necessária a sujeição a sacrifícios. É a partir da ideia de um sistema jurídico-positivo que temos a relação entre sujeitos, sob a submissão de regras de comportamento.

A sujeição às regras de comportamento, dependendo do contexto histórico, pode estar acompanhada de uma carga de tirania do dono do poder e neste caso teremos um Estado cujo poder se concentra nas mãos de uma só pessoa, como no caso da Monarquia. Mas, se as regras de comportamento impostas à sociedade têm a participação do povo em um sistema de representação, aí teremos a noção de República. E é que predomina no nosso país.

A participação do povo na construção do cenário político, jurídico e social, traz a ideia de um Estado livre e imune a abusos e arbitrariedade de seus governantes. E esse conjunto de regras aplicáveis aos comportamentos sociais relevantes para a estabilidade do sistema jurídico-político brasileiro é disciplinado por um regime jurídico.

O regime jurídico das regras de comportamento social que temos no Brasil é o Constitucional. Trata-se de um regime emanado pelo povo sob a forma de construção de um Estado Democrático de Direito.

Então, quando falamos de regime jurídico tributário, temos em nossa mente que, no Estado Democrático de Direito, a tributação constitui um instrumento da sociedade.

2.2. O Estado Democrático de Direito: Democracia e Estado de Direito

A primeira ideia que temos de Estado Democrático de Direito é no enunciado contido no preâmbulo da nossa Constituição Federal de 1988 em que: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.³⁵

A instituição de um Estado Democrático de Direito foi a maior motivação da própria existência da Assembleia Nacional Constituinte, por meio da qual o povo, por meio de seus representantes, introduziu garantias fundamentais para a segurança de um convívio em sociedade. É por isso que o preâmbulo é considerado elemento de fundamental importância para a compreensão da Constituição Federal de 1988, dado ser ele importante fonte hermenêutica constitucional.

³⁵ Preâmbulo, Constituição Federal de 1988.

E a construção do Estado Democrático de Direito tem sua expressão reforçada pelo enunciado contido no artigo 1º da Constituição Federal de 1988, que deixa claro que o poder emana do povo:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Para José Afonso da Silva³⁶, “a configuração do Estado Democrático de Direito não significa apenas unir formalmente os conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito. Consiste, na verdade, na criação de um conceito novo, que leve em conta os conceitos dos elementos componentes, mas os supere na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação do *status quo*”.

Os elementos componentes do conceito maior de Estado Democrático de Direito é o ser **Democrático** e o ser de **Direito**.

O Estado Democrático funda-se na ideia de soberania popular, com a participação do povo na coisa pública. E sobre a concepção de regime democrático ensina Pinto Ferreira³⁷ que há três concepções: “a concepção clássica, afirmando que a democracia é o governo do povo; a concepção liberal, sustentando que ela é o regime realizando uma técnica de liberdade através de uma expressão pluripartidária; e a concepção da democracia econômica, que endossa a opinião de que ela é uma técnica da igualdade.”

³⁶ José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 123.

³⁷ Pinto Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 88.

Para José Afonso da Silva³⁸, a democracia que o Estado Democrático de Direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), em que o poder emana do povo e deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de ideias, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e possibilidade de convivência de formas de organização e interesses diferentes da sociedade; há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício.

E é a partir do século XVIII que o Estado, enquanto estrutura fictícia, porém organizada, é submetido ao império do Direito, passando assim a ser chamado de Estado de Direito. É o que ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho³⁹:

“Este Estado, em sua forma típica e original, caracteriza-se, primeiro, pelo reconhecimento de que o Poder é limitado por um Direito superior, que está fora de seu alcance mudar. Tal Direito, natural porque inerente à natureza do homem, constitui a fronteira que sua atuação legítima não pode ultrapassar. Visto do ângulo dos sujeitos (passivos) do Poder, esse Direito é um feixe de liberdade, que preexistem à sua declaração solene e recobrem o campo da autonomia da conduta individual. Autonomia que é a regra, a qual apenas sofre as restrições necessárias ao convívio social.”

³⁸ José Afonso da Silva, *Op. cit.*, p. 123-124.

³⁹ Manoel Gonçalves Ferreira Filho. *Estado de Direito e Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 4.

A formação de um Estado de Direito é representada pela liberdade dos indivíduos que compõem todo este aparato, ou seja, a liberdade obtida com o passar dos tempos, fruto da luta do homem no decorrer da própria história.

Assim, o Estado Democrático de Direito é democrático porque é representado pela soberania do povo, em face da participação popular por meio dos seus representantes eleitos em sufrágio universal. E as normas jurídicas e demais regras disciplinadoras das relações sociais serão introduzidas pelos representantes do povo sob a observância de regular processo legislativo, em respeito ao princípio da legalidade e reserva de lei. O povo assim desejou e, por ser detentor do poder, consente que seus representantes produzam normas jurídicas direcionadas a disciplinar o convívio social. E esta é a ideia maior de um Estado de Direito.

2.3. República, Federação e Constituição

Já no artigo 1º da nossa Constituição Federal de 1988 consta o tipo de governo que forma o Brasil: uma República. A noção de República designa o oposto de Monarquia. “Ela é verdadeiramente a *res publica*, a coisa de todos, de que todos devem cuidar e que todos devem vigiar para que realmente satisfaça e realize os interesses comuns da sociedade”⁴⁰. A República é símbolo jurídico, tornado norma impositiva de um sistema de convivência política segundo o Direito, no qual a coisa do povo é exercida, efetiva, imediata e permanentemente, segundo o seu interesse, não se podendo consagrar, nesse exercício, peculiaridades decorrentes de condição pessoal específica e de privilégios,

⁴⁰ Almiro de Couto e Silva. *Os indivíduos e o Estado na realização de tarefas públicas, in Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 2 – Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p.74 – 110.

preferências ou preconceitos. É um princípio constitucional com o qual se conjugam outros, como a democracia e, no caso brasileiro, o da Federação⁴¹.

Sobre a importância dos princípios da República e Federação, ensina José Celso de Mello Filho⁴²:

“Esses dois princípios (federação e república) são tão importantes que o legislador constituinte consagrou, nos diversos textos constitucionais, um núcleo imitável, um cerne fixo, consistente, precisamente, na forma federal de Estado e na forma republicana de Governo. No Brasil, a República e a Federação são formas político-jurídicas intangíveis e imodificáveis. Constituem, em essência, limitações materiais explícitas ao poder constituinte derivado ou de reforma. Nenhuma proposta de emenda constitucional, tendente a abolir a Federação (forma de Estado) ou a República (forma de Governo), poderá ser objeto de deliberação”.

O princípio da República e Federação são princípios fundamentais e que desempenham a identificação do modelo de organização de Estado escolhida e de critério determinante para apuração da legitimidade do exercício das instituições estatais, na busca dos seus objetivos maiores definidos como próprios no Direito positivado⁴³.

O nosso sistema tributário constitucional é regido pela norma de que os tributos devem ser instituídos e arrecadados sem ferir a estrutura de organização do Estado e os direitos do povo. Neste sentido, Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁴⁴ ensina que nenhum órgão, ou agente do Estado, por mais alta que seja a sua hierarquia, detém qualquer poder senão o que advém da Constituição, e o tem de exercer rigorosamente pelo modo nesta definido. Como estatuto do Poder, garantia das liberdades, esta é, por sua própria natureza,

⁴¹ Cármen Lúcia Antunes Rocha. *República e “Res Publica” no Brasil*, in Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 2 – Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 194-270.

⁴² Apud Roque Antonio Carrazza. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*, Coleção Textos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 31 – 32.

⁴³ Cf. Cármen Lúcia Antunes Rocha, *Op. cit.*, p. 248.

⁴⁴ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Op. cit.*, p. 4.

condicionante da validade de todo e qualquer ato que os órgãos estatais emitam, e não pode ser por eles alterada.

Sendo assim, dada a estrutura organizacional rígida do nosso sistema constitucional, especificamente em matéria tributária, toda e qualquer produção normativa, seja por qualquer ente da Federação (União, Estado ou Município), sujeitar-se-á ao conjunto de normas e princípios contidos na nossa Constituição Federal de 1988. São as normas emanadas da Carta Constitucional que definirão o regime jurídico tributário.

2.4. Sobre o Regime Jurídico Constitucional Tributário

Quem pretender estudar o regime jurídico de qualquer instituto do direito positivo deverá fazê-lo, inicialmente, pela sua fonte maior. Nos apontamentos que fizemos anteriormente, buscamos demonstrar que o nosso Sistema Jurídico Tributário emana de normas contidas no Texto Constitucional, que dão a visão pragmática do verdadeiro poder, o qual é exercício pelo Povo. Esta é a ideia principal: o Povo consente que seu patrimônio seja tributado, de modo a atender os anseios do Estado que ele (Povo) construiu.

A propósito, a ideia de que a Constituição da República é a principal fonte do direito tributário no Brasil é transmitida na doutrina de Regina Helena Costa⁴⁵. A autora ensina que a Constituição da República abriga os lineamentos para o adequado exercício da ação estatal de exigir tributos, cuidando, assim, de quatro temas fundamentais:

“(i) a *previsão das regra-matrizes de incidência*, isto é, das situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de hipóteses de incidência tributária; (ii) a *classificação dos tributos*, estabelecendo suas espécies, consoante o critério da existência, ou não, de atuação estatal que dê suporte à exigência fiscal; (iii) a *repartição de competências tributárias*, decorrência da adoção da forma federativa de Estado, estatuidando a aptidão para instituir tributos outorgada a cada pessoa política; e, finalmente, (iv) as

⁴⁵. Regina Helena Costa. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 85.

limitações ao poder de tributar, traduzidas, essencialmente, na definição de princípios e imunidades.”⁴⁶ (itálicos da autora)

Então, temos que o Direito Tributário constrói suas disposições normativas a partir das prescrições veiculadas na Constituição Federal de 1988, sendo, portanto, o tributo uma categoria jurídico-positiva cujo conceito é obtido a partir das construções do direito constitucional positivo.

Portanto, o Regime Jurídico Tributário será representado pelo conjunto de princípios e regras contido na Constituição da República que demarca a esfera de produção de norma jurídica de tributação a partir do processo legislativo definido (observância ao princípio da legalidade e da reserva legal) e das limitações constitucionalmente impostas.

2.5. Síntese Conclusiva

O nosso Sistema Jurídico Tributário emana de normas contidas no Texto Constitucional que dão a ideia de Estado Democrático de Direito. O Poder de Tributar decorre do consentimento do Povo, ou seja, o Povo consente que seu patrimônio seja tributado, de modo a atender os anseios do Estado.

O Direito Tributário é construído a partir de prescrições normativas que para sua veiculação observaram os limites impostos na Constituição Federal de 1988. E é partir desta construção que temos o conceito de tributo e, por conseguinte, o seu regime jurídico.

As proposições normativas que compõem o Direito Tributário Positivo serão direcionadas a regulação das condutas intersubjetivas, especificamente, o comportamento consistente em levar certa soma de dinheiro aos cofres públicos a título de tributo. Trata-se, portanto, de relação jurídica entre Estado e o sujeito passivo de um dever jurídico. Mas,

⁴⁶. Regina Helena Costa, *Op. cit.*, p. 85.

para que possamos expor as ideias do nosso trabalho, é necessário analisarmos preliminarmente o vínculo jurídico obrigacional e a obrigação tributária principal, para que, assim, possamos tratar da denominada “obrigação tributária acessória”.

3. ASPECTOS GERAIS DO VÍNCULO JURIDICO OBRIGACIONAL

3.1. Noção de Obrigação e Dever

Primeiramente, para discorrermos sobre o tema do nosso estudo, mister trazermos (ou ao menos tentarmos trazer) a definição das palavras “obrigação” e “dever”, de modo a afastar qualquer confusão a respeito dos institutos.

Se buscarmos a definição dessas duas palavras nos dicionários de uso comum do nosso cotidiano, como o Dicionário da Língua Portuguesa de Aurélio Buarque de Hollanda Ferreira⁴⁷, encontraremos:

(i) **Obrigação:** **1.** Imposição moral, legal, etc. que impele alguém a uma ação. **2.** Benefício ou favor recebido ou feito. **3.** Dever, encargo a que está sujeito. **4.** Serviço, tarefa de que se está encarregado. **5.** Escrita pela qual alguém se obriga ao pagamento de uma dívida, ao cumprimento dum contrato, etc.

(ii) **Dever:** **1.** Ter obrigação de. **2.** Estar na obrigação de pagar, de restituir. **3.** Ter de; precisar. **4.** Dever (5). *T.i.* **5.** Ser possível ou provável. *T.d.i.* **6.** Dever (2). *Int.* **7.** Ter dívidas ou deveres. **8.** Obrigação; tarefa. **9.** Obrigação moral.

Em um primeiro momento, partindo da definição de obrigação e dever atribuída por um simples dicionário, poderíamos até inferir tratarem de institutos que se confundem, sendo o dever uma categoria genérica, e a obrigação, uma categoria específica. Contudo, não vemos melhor sorte. Obrigação, para nós, em sentido literal é vínculo imposto. Em contrapartida, dever é estado de sujeição ao vínculo imposto.

⁴⁷ Ferreira, Aurélio Buarque de Hollanda. *Miniaurélio: o dicionário da língua portuguesa*. 6. ed, Positivo: Curitiba, 2006, p. 586 e 314.

O objetivo ao trazermos essas ideias iniciais é o de firmarmos as premissas do nosso trabalho, ou seja, obrigação e dever são institutos que não se confundem, ao menos sob a construção do direito positivo. Assim, passemos à análise dos conceitos de obrigação e dever no que tange à seara da esfera jurídica.

3.2. Conceito de obrigação jurídica e dever jurídico

Obrigação “deriva do latim *obligatio*, do verbo *obligare*, (atar, ligar, vincular), que literalmente enuncia a ação de se mostrar atado, ligado ou vinculado a alguma coisa. Em sentido amplo, significa o **dever** ou a **necessidade**, a que se está sujeito, de cumprir ou fazer alguma coisa, ou se abster dela, em virtude do que a **vontade** do homem é submetida a um princípio superior”⁴⁸.

Já “dever” deriva do latim *debere* (ser devedor, estar obrigado). Significa o “fato de se encontrar uma pessoa sujeita ao cumprimento de uma obrigação e terá de dar ou restituir alguma coisa, fazer ou não fazer alguma coisa”⁴⁹. “O dever é vínculo da vontade pela qual um sujeito é levado a uma omissão, a um reconhecimento ou a uma prestação positiva de fazer, de dar, etc.”⁵⁰

O dever jurídico, dependa ou não da vontade, estabelece sempre um *vinculum juris*, de que se gera a necessidade jurídica de ser cumprido aquilo a que se é obrigado.⁵¹

Partindo da definição de obrigação e dever, é possível inferir que obrigação significa relação jurídica ou vínculo jurídico que liga dois sujeitos a um determinado objeto. E dever jurídico é a sujeição ao vínculo relacional.

⁴⁸ De Plácido e Silva. *Vocabulário Jurídico*, 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 567.

⁴⁹ De Plácido e Silva. *Op. cit.* p. 265.

⁵⁰ Santi Romano. *Princípios de Direito Constitucional Geral* – Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 142.

⁵¹ De Plácido e Silva. *Op. cit.* p. 265.

A doutrina tradicional civilista define o instituto da obrigação como relação jurídica. Para Pontes de Miranda⁵², “obrigação”, em sentido estrito, “é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao *debitor*, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação. Do lado do credor, há a pretensão; do lado do devedor, a obrigação”.

Para Washington de Barros Monteiro⁵³, obrigação é: “a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio”.

Na doutrina tradicional tributária, grandes autores defendem o caráter relacional da obrigação tributária, dentre eles, Hugo de Brito Machado⁵⁴, que doutrina:

“Com estes esclarecimentos, podemos tentar definir a obrigação tributária. Diríamos que ela é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito”.

Na linha de raciocínio adotada por nossa doutrina tributária, adotamos o entendimento de que a obrigação tributária é uma relação jurídica em virtude da qual uma pessoa (credor) pode exigir de outra (devedor) a realização de uma prestação. Esta prestação pode se consubstanciar em dar, fazer, não fazer, suportar ou tolerar algo.

Para Alfredo Augusto Becker⁵⁵, relação é gênero de uma realidade construída no plano do pensamento humano e que comporta como uma de suas espécies a relação

⁵² Pontes de Miranda. *Tratado de Direito Privado*, Tomo XXII. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 12.

⁵³ Washington de Barros Monteiro, *Curso de Direito Civil*, 4º Vol., 30 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 8.

⁵⁴ Hugo de Brito Machado. *Teoria Geral da Obrigação Tributária, estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 297.

⁵⁵ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 305.

jurídica, além das relações sociais, relações geográficas, políticas, etc. E sobre o conteúdo da relação jurídica explica o autor⁵⁶:

“A relação jurídica, porque é *relação*, vincula (liga) o sujeito ativo e sujeito passivo; e porque é *jurídica*, este vínculo é uma ligação jurídica e a juridicidade desta ligação (relação) consiste precisamente no seguinte: a pessoa situada no pólo positivo da ligação (relação) *tem* o direito à prestação, e a pessoa situada no pólo negativo desta mesma ligação (relação) *tem* o dever de prestá-la. Este é o conteúdo jurídico mínimo da relação jurídica; com este conteúdo mínimo, já é existente a relação jurídica.” (itálico original)

O objeto da relação jurídica é sempre representado por um comportamento, ou seja, pela conduta humana. Então, o conceito de obrigação pode ser tomado como a prescrição em norma de relação jurídica entre sujeitos de direitos e deveres, consubstanciada na realização de determinada prestação.

Assim, teremos, de um lado, a presença de direitos, isto é, do sujeito credor receber a prestação; e, de outro lado, teremos o dever jurídico do devedor cumprir a prestação. A relação jurídica será construída como o vínculo abstrato entre dois sujeitos, aos quais se encontra atrelado um objeto que consiste numa conduta humana⁵⁷ de dar, fazer ou não fazer algo em uma das modalidades deônticas possíveis: obrigatório, permitido ou proibido.

3.3. A importância da distinção de obrigação jurídica e dever jurídico

A relação entre obrigação e dever foi brilhantemente estudada por José Souto Maior Borges⁵⁸, que, partindo da análise do nosso ordenamento jurídico, objeto da Teoria Geral

⁵⁶ *Op. cit.*, p. 312.

⁵⁷ Alfredo Augusto Becker adota uma visão Pontiana do conteúdo da prestação jurídica e ensina que é sempre representado por ato positivo (*facere*) ou ato negativo (*non facere*) do sujeito passivo, na relação jurídica, porque a relação jurídica é sempre pessoal (entre pessoa e pessoa), o conteúdo da prestação *nunca é o bem* (dinheiro, móvel ou imóvel, etc.), mas um *facere* ou *non facere* (ato ou abstenção humana) do sujeito passivo e referente àquele bem. Se este *facere* ou *non facere* refere-se a entregar ou não entregar bem já existente, costuma-se dizer que a prestação é *dar* ou *não dar*. A prestação distingue-se do seu *objeto*. A prestação é o *facere* ou *non facere*. O *objeto* da prestação é aquilo que está (ou não está) sendo feito (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 314).

⁵⁸ José Souto Maior Borges, *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*, 2 ed, São Paulo, Malheiros, 1999, p. 37.

do Direito, ensinou que dever jurídico e obrigação jurídica não mantêm entre si uma relação de gênero e espécie, mas uma relação entre forma e conteúdo.

O dever é uma categoria formal e é estudada pela Teoria Geral do Direito, ao passo que a obrigação é uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas particulares. Por ser a obrigação uma categoria do mundo do direito positivo, trata-se de um dever jurídico dotado de conteúdo.⁵⁹

Dentro das modalidades do **dever-ser**, ou seja, conduta permitida, conduta proibida e conduta obrigatória, o dever para obter *status* de obrigacional necessita de conteúdos que prescrevem a realização de conduta obrigatória e que a não realização dessa conduta prescrita como obrigatória pressuponha a aplicação de sanção jurídica, porque o fato de determinada conduta estar prescrita em norma jurídica não significa que ela seja necessariamente obrigatória. A conduta pode estar autorizada ou permitida, mas não obrigatória e, assim, não é proibida sua realização.

É a propósito o que afirma José Souto Maior Borges⁶⁰, que “existem deveres obrigacionais e não obrigacionais, porque o dever responde a uma categoria formal, passível de preenchimento por conteúdos de normatividade os mais diversos; a obrigação é uma categoria jurídico-dogmática e, portanto, um dos conteúdos passíveis de incorporar-se àquela categoria formal”.

Assim, o dever jurídico de realizar determinada conduta não está contido em normas que apenas permitam ou facultem a sua realização. É necessária previsão normativa afirmando que é obrigatória a realização da conduta para que haja dever jurídico. “A não realização da conduta obrigatória é, então, o pressuposto para a aplicação

⁵⁹ José Souto Maior Borges, *Op. cit.* p. 38.

⁶⁰ José Souto Maior Borges, *Op. cit.* p. 38.

de uma sanção. É precisamente o conceito de dever jurídico”⁶¹. E, segundo José Souto Maior Borges⁶²,

“(…) Para obtê-lo, recorre-se a uma teoria relativamente formal do dever jurídico. Esse passa a ser encarado como uma categoria da Teoria Geral do Direito e, pois, formal. Prescinde da consideração sobre eventuais conteúdos jurídico-dogmáticos, contemplados, pelo direito positivo, na configuração das obrigações em geral. Para que o dever jurídico se identifique como obrigação, é preciso que se desloque a análise para o campo do direito positivo”.

O dever, por ser uma categoria formal, é despido de conteúdo normativo, e somente o direito positivo poderá fornecer critérios de identificação para incluir um dever jurídico na categoria de obrigação jurídica.

O que diferencia o mero dever do instituto da obrigação é o conteúdo normativo que lhe é atribuído pelo direito positivo, e a normatividade do dever jurídico é consubstanciada à aplicação de uma sanção pelo não cumprimento de determinada conduta, condição que lhe confere atributos de obrigacional. Não basta que a norma prescreva a realização de uma conduta. É necessária a prescrição modalizada na categoria obrigatória, sendo que a obrigatoriedade é reforçada pela aplicação de sanção. Exemplificando: O dever jurídico de efetuar anualmente a declaração de imune ao Imposto sobre a Renda das instituições sem fins lucrativos (Art. 150, VI, “c”, CF/88). O sujeito passivo da relação jurídica, mesmo não sendo contribuinte do imposto, é obrigado a realizar a entrega da declaração, sob pena de sofrer uma sanção, como a aplicação de multa.

A autorização ou permissão, portanto a não proibição da realização de determinada conduta, impõe ao destinatário da ordem a possibilidade de não cumprir, já que não está obrigado para tanto. Neste sentido, podemos afirmar se tratar de um mero dever. Ele não

⁶¹ José Souto Maior Borges, *Op. cit.*, p. 41.

⁶² José Souto Maior Borges, *Op. cit.*, p. 41.

será jurídico, pois não possui qualquer conteúdo normativo imposto pelo direito positivo como de caráter obrigatório. É o caso, por exemplo, do pai que tem o dever de levar o filho ao parque de diversões, pois com ele se comprometeu ao comprar os bilhetes. Se por algum motivo o pai não leva o seu filho no dia marcado, nenhuma sanção lhe será aplicada.

Portanto, temos que o objeto da relação jurídica obrigacional é a realização de uma determinada conduta ou comportamento. E, para que haja dever jurídico com conteúdo obrigatório, deverá ele estar prescrito em norma, cujo descumprimento ensejará a aplicação de uma sanção jurídica (ato coativo). Nesse sentido, teremos alguns deveres que podem ser obrigacionais e outros não obrigacionais, de acordo com a construção normativa do texto do direito positivo.

3.4. A Doutrina Civilista e os elementos da Obrigação: Da Patrimonialidade e da Transitoriedade

A doutrina civilista é quase unânime em ensinar que os elementos indispensáveis à obrigação em sentido técnico são a patrimonialidade e a transitoriedade. E esta posição talvez decorra das lições de Washington de Barros Monteiro⁶³, que, como vimos, define obrigação como: “a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio”.

Observa-se que, segundo a doutrina do autor civilista, o caráter obrigacional como patrimonial e transitório é ressaltado:

“A obrigação cujo conteúdo não seja economicamente apreciável refoge ao domínio dos direitos patrimoniais. A prestação há sempre de ser susceptível de

⁶³ Washington de Barros Monteiro, *Curso de Direito Civil*, 4º Vol., 30 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 8.

aferição monetária: ou ela tem fundo econômico, pecuniário, ou não é obrigação, no sentido técnico e legal⁶⁴.”

Washington de Barros Monteiro⁶⁵, quanto ao caráter transitório da obrigação, destaca que

“não há obrigações perpétuas. Como tudo quanto no mundo existe, elas nascem, vivem e morrem. (...) Não pode, pois, ocorrer a perpetuidade da obrigação. Ainda que ela indicasse sobre atos contínuos, prolongados e reiterados, cuja persistência fosse indeterminada, como na locação de serviços, sempre haveria um limite à sua duração (...)”

Caio Mário da Silva Pereira, sem destacar a transitoriedade do caráter obrigacional⁶⁶, trata da noção geral de obrigação e ensina que

“obrigação é o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável. (...) Nela estão os seus elementos subjetivos, o credor e o devedor, o sujeito ativo e sujeito passivo, a pessoa que pode exigir e a que deve cumprir a prestação. Nela está caracterizado o requisito objetivo, a prestação, que a nosso ver há de ser dotada de patrimonialidade”.

E, quanto aos elementos essenciais da obrigação, ensina o autor civilista que “a obrigação decompõe-se em três elementos: sujeito, objeto e vínculo jurídico”. E, o autor destaca que o objeto da obrigação tem caráter patrimonial, e assim explica:

“Via de regra e na grande maioria dos casos, a prestação apresenta-se francamente revestida de cunho pecuniário, seja por conter em si mesma um dado valor, seja por estipularem as partes pena convencional para o caso de descumprimento. (...) Em prol da *patrimonialidade* da prestação, atemo-nos a duas ordens de argumento. O primeiro é que, ainda no caso de se não fixar um valor para o objeto, a lei o admite implícito, tanto que converte em equivalente pecuniário aquele a que o devedor culposamente falta, ainda que não tenham as partes cogitado do seu caráter econômico originário, e isto tanto nas obrigações de dar (Código Civil, art. 870; Anteprojeto de Código de Obrigações, art. 94) como nas de fazer (art. 879; Anteprojeto de Código de Obrigações, art. 107), demonstrando que a patrimonialidade do objeto é insita em todas”⁶⁷. (itálico do autor).

⁶⁴ Washington de Barros Monteiro. *Op. cit.*, p. 8-10.

⁶⁵ Washington de Barros Monteiro. *Op. cit.*, p. 8-10.

⁶⁶ Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, Vol. II, 17 ed., Revista Forense, 1999, p. 5.

⁶⁷ Caio Mário da Silva Pereira. *Op. cit.*, p. 16.

Portanto, para a corrente civilista, a obrigação é uma relação economicamente apreciável e transitória de direito, que se consubstancia em um dever de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em proveito de alguém.

Procuraremos verificar no curso do presente trabalho se estes elementos possuem aplicação às chamadas obrigações tributárias e se são adotados pela doutrina tributária, em especial, no que tange às chamadas obrigações tributárias acessórias.

3.5. Síntese Conclusiva

Neste capítulo, demonstramos a definição de obrigação e dever em uma linguagem simples, a partir da definição atribuída pelo dicionário de língua portuguesa, e concluímos que, embora os termos sejam próximos, no campo do direito possuem significados diversos. No contexto jurídico, obrigação representa vínculo de caráter relacional imposto, enquanto dever é estado de sujeição ao vínculo imposto.

Demonstramos também, no âmbito jurídico, o conceito de obrigação jurídica e dever jurídico e afirmamos que obrigação significa relação jurídica ou vínculo jurídico que liga dois sujeitos a um determinado objeto. E dever jurídico é a sujeição ao vínculo relacional.

Destacamos a importância da distinção dos institutos, a partir do conteúdo de normatividade atribuída pelo direito positivo. Assim, o dever jurídico é uma categoria formal, porque, para que obtenha *status* obrigacional, é necessária previsão normativa como sendo de cumprimento obrigatório e cuja inobservância acarreta a aplicação de uma sanção ou penalidade. Por isso, afirmamos que teremos alguns deveres que podem ser obrigacionais e outros não obrigacionais (conduta permitida ou facultada de cumprir), de acordo com a construção normativa do texto do direito positivo.

Assim, consignamos o conceito de obrigação adotado pela doutrina civilista e o de obrigação tributária adotado pela tributarista e também pudemos demonstrar nosso entendimento quanto ao conceito de obrigação tributária, isto é, trata-se de relação jurídica em que, de um lado, temos o credor que detém o direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação do devedor; e este sujeito devedor, por sua vez, tem o dever jurídico de entregar a coisa ou realizar a prestação imposta, sob pena de ser-lhe aplicada uma sanção.

Ao final, discorreremos a respeito do posicionamento da doutrina civilista em relação aos elementos tidos como indispensáveis à obrigação em sentido técnico: a patrimonialidade e a transitoriedade.

Firmados até aqui alguns conceitos e para obter uma coerência metodológica, no próximo capítulo trataremos, inicialmente, da espécie de obrigação tributária principal, sem a pretensão de esgotar o tema, já que as discussões pontuais sobre nosso tema central – **as obrigações tributárias acessórias** – serão abordadas em consonância com a obrigação tributária principal.

4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL

4.1. Conceito de obrigação tributária principal

No presente capítulo, iniciaremos nosso estudo a respeito da obrigação tributária principal, a partir da interpretação do enunciado veiculado pelo artigo 113, § 1º, do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A *obrigação principal* surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (Itálico nosso)

O artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional nos fornece o significado de uma relação, isto é, a prática de um dado comportamento prescrito como típico e suficiente para fazer irromper um vínculo entre sujeitos, cujo objeto é uma prestação pecuniária.

Assim, temos que, na seara do Direito Tributário, relação jurídica tributária será representada sempre por dois polos. De um lado, o credor, e, no outro extremo, o devedor: o primeiro, com o direito de exigir o cumprimento da obrigação; o segundo, com o dever de pagar ou cumprir a obrigação que lhe é imposta. E esta obrigação terá por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade tributária.

Segundo os ensinamentos de Fábio Fanucchi⁶⁸, “a obrigação tributária tem os mesmos elementos da obrigação em geral, só que possibilita de logo saber-se de que feição são especificamente os seus componentes. Assim, sabe-se que o sujeito ativo é entidade

⁶⁸ Fábio Fanucchi, *in Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Resenha Tributária – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1983, vol. I, 4 ed., p. 214.

tributante, isto é, uma entidade pública à qual se outorga competência para lançar tributo; que o sujeito passivo é pessoa, física ou jurídica, colocada sob a autoridade impositiva da entidade tributante; que o objeto da obrigação é o pagamento (principal) ou a prestação de fazer ou não fazer alguma coisa prescrita em lei (acessórias); e que a causa da obrigação é o fato gerador, isto é, a situação prescrita em lei como necessária e suficiente para que se justifique a prescrição”.

A obrigação que tenha por objeto a prestação pecuniária é tida como a relação jurídica mais importante no direito tributário, pois tem por objetivo atender aos anseios a que o Estado se propôs perante o povo. Talvez tenha sido por isso que o legislador do Código Tributário Nacional elegeu como critério diferenciador entre as obrigações tributárias principais ou acessórias a circunstância de o seu objeto ser ou não de conteúdo pecuniário.

Importante destacar que no conceito de obrigação tributária principal se inclui o vínculo instaurado entre sujeitos em decorrência da aplicação de penalidade pecuniária, isto é, dada a omissão no cumprimento do dever de recolher tributo, instaura-se a relação jurídica tributária em face da sanção administrativa aplicada. E, a respeito da inclusão no conceito de obrigação tributária principal da figura das penalidades tributárias, ensina Eurico Marcos Diniz de Santi⁶⁹:

“A *obrigação principal*, criação de expediente técnico-jurídico, consagra em um só objeto, em uma só relação jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações jurídicas patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.”

⁶⁹ Apud Leandro Paulsen, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 10 ed. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado / ESMAFE, 2008, p. 878.

Contudo, a opção do legislador do Código Tributário Nacional em incluir como objeto da obrigação tributária principal o pagamento de penalidade pecuniária sofreu severas críticas por parte da nossa doutrina. Dentre as que se destacam, temos a de Paulo de Barros Carvalho⁷⁰, que observa como equívoco legislativo a inclusão da penalidade como objeto possível da obrigação tributária, assim arrematando:

“(…) Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica. Para notá-la, não é preciso ter partes de bom jurista, muito menos promover estudos aprofundados de Direito Tributário. Basta acudir à mente com a definição de tributo fixada no art. 3º desse Estatuto, em que uma das premissas é, precisamente, não constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito. Ora, a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo. O dislate é inconcebível, e todas as interpretações que se proponham respeitar a harmonia do sistema haverão de expungi-la da verdadeira substância do preceito.”

No mesmo sentido segue o raciocínio de Luciano Amaro⁷¹, que, por sua vez, afirma que “o legislador errou ao contaminar o conceito de obrigação tributária com a sujeição do infrator ao *jus puniendi* estatal (ainda que se trate de sujeição que apenas implique a imposição de sanção pecuniária). A sanção – pecuniária embora – não é tributo, e quem o afirma é o próprio Código Tributário Nacional (art. 3º)”. (itálico original).

Todavia, temos entendimento diverso dos autores acima citados, pois a discussão diz respeito não à definição do tributo, mas do crédito dele decorrente, isto é, temos na verdade dois tipos de crédito tributário: o primeiro, em decorrência da concreção hipotética da regra matriz que define a espécie tributária; o segundo, pelo descumprimento do dever imposto em face do comportamento realizado como apto de fazer incidir a norma jurídica de tributação. No primeiro, temos a figura do tributo, que, por sua vez, na forma como definido no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, não poderá ser um comportamento ilícito. Mas, no segundo, temos a descrição de conduta relativa ao não cumprimento do

⁷⁰ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 291-292.

⁷¹ Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 248.

comportamento prescrito como lícito e consubstanciado na prestação pecuniária compulsória de levar dinheiro aos cofres públicos ou no descumprimento do dever jurídico de cumprir prestações positivas ou negativas em favor da fiscalização ou arrecadação de tributo⁷².

Para nós, a obrigação tributária principal é relação jurídica cujo objeto consubstancia-se no comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo, na forma da definição contida no artigo 3º do mesmo diploma legal ou no comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento do dever legal imposto.

Portanto, a obrigação jurídica tributária principal será representada pelo comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo ou de penalidade tributária aplicada, e, por tal razão, entendemos que a relação jurídica tributária é gênero do qual a obrigação tributária principal (relação jurídica de conteúdo patrimonial) é espécie.

4.2. O Fato Jurídico da Obrigação Tributária Principal

A obrigação tributária é relação jurídica entre sujeitos de direitos e deveres, que, em decorrência da veiculação em lei, têm por objeto o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo ou sob a aplicação de penalidade pecuniária, bem como o comportamento de realizar prestações positivas ou negativas em favor da Administração Tributária com a finalidade de auxiliar na fiscalização e arrecadação de tributos.

⁷² Teremos a oportunidade de voltar a esta discussão quando tratarmos das sanções aplicadas pelo inadimplemento das obrigações tributárias acessórias no capítulo VII do nosso trabalho.

Segundo os ensinamentos de Almílcar de Araújo Falcão⁷³, “a fonte da obrigação é a lei, mas não basta a existência de lei para que a obrigação tributária se instaure, porque para o nascimento da obrigação será necessário que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária. E é a esse fato ou pressuposto que se dá o nome de fato gerador”.

Para o citado autor⁷⁴, fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado, sendo que nesta definição estão mencionados, como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador, os seguintes: a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o direito tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração *ex lege* de pagar um tributo determinado.

O Código Tributário Nacional prescreve, no artigo 114, que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Vê-se que o legislador do Código Tributário Nacional destaca como necessária, para a instauração da relação jurídica tributária, a ocorrência de um fato que tenha as mesmas características das prescritas em lei. Contudo, do ponto de vista terminológico, a opção do legislador pela expressão “fato gerador” é motivo de críticas por nossa doutrina tributária, porque o legislador utiliza-se da mesma expressão para denominar tanto a prescrição de uma situação abstrata quanto uma referência a situação concreta.

⁷³ Almílcar de Araújo Falcão. *Fato gerador da obrigação tributária*, 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 26.

⁷⁴ Almílcar de Araújo Falcão. *Op. cit.*, p. 26-27.

Na nossa doutrina, podemos destacar a crítica à expressão “fato gerador”, feita por Geraldo Ataliba⁷⁵, que assevera:

“A nossa doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descrito do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico. Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome. Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador). Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando ‘hipótese de incidência’ ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e ‘fato imponível’ ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência”.

O equívoco incorrido pelo legislador do Código Tributário Nacional também não passou despercebido aos olhos da doutrina de Amílcar de Araújo Falcão⁷⁶, ao ensinar que:

“Não é fato gerador quem cria, quem, digamos assim, gera a obrigação tributária. A fonte de tal obrigação, a energia ou força que a cria ou gera é a própria lei. O fato gerador é, apenas, o pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação obrigacional se instaure. A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus fatores germinais. O chamado fato gerador marca, apenas, o momento, o pressuposto, a *fattispecie* normativa para que o *vinculum juris* legalmente previsto se inaugure.”

Paulo de Barros Carvalho⁷⁷ também despreza a denominação feita pelo legislador do Código Tributário Nacional e adota “hipótese de incidência como a descrição normativa de um evento e fato jurídico tributário como a concreção do evento previsto no descritor da regra de incidência. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E

⁷⁵ Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6 ed.. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 54.

⁷⁶ Amílcar de Araújo Falcão. *Op. cit.*, p. 29.

⁷⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 244-245.

tributário pela simples razão de que sua eficácia está intimamente ligada à instituição do tributo”.

Importante observar que nossa doutrina tributária não é unânime em criticar a expressão “fato gerador” enunciada no artigo 114 do Código Tributário Nacional. Dentre os defensores, está Luciano Amaro⁷⁸, que assevera:

“Afim, não vemos inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão “fato gerador” (para designar tanto a descrição legal hipotética quanto o acontecimento concreto que lhe corresponda). Crime, no direito penal, também designa a previsão da lei e o acontecimento que costuma ser relatado no noticiário policial, e essa circunstância não tem impedido o progresso da ciência penal. Cremos também que não se tenha pensado, no direito privado, em proscrever a referência, na norma legal abstrata, a *atos* ou *atos* jurídicos, a pretexto de que, enquanto alguém não atuasse concretamente, ou enquanto não ocorresse tal ou qual fato concreto, seria imperioso restringir o discurso legal à expressão de *hipóteses* jurídicas.

Quando, por conveniência didática, se quiser distinguir a descrição abstrata feita pela lei e o acontecimento concreto (cuja correspondência com a primeira dá nascimento à obrigação de pagar tributo), pode-se falar em “hipótese de incidência do tributo” e “fato gerador do tributo”. Sem embargo, utilizamos esta última expressão em sentido amplo (abrangente também da descrição legal abstrata), a não ser quando haja necessidade de fazer a comentada discriminação”. (itálico original).

O nosso posicionamento a respeito do emprego ambivalente da expressão “fato gerador” enunciada no texto legal acompanha a doutrina formulada por Paulo de Barros Carvalho, conforme exposto acima. A lei veicula os pressupostos necessários ao nascimento da obrigação tributária, e estes pressupostos estão descritos abstrativamente como capazes de fazer incidir a norma jurídica tributária: “A ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios da norma geral e abstrata”⁷⁹ para que assim tenhamos o fato típico e capaz de fazer irromper a obrigação tributária. Então, o que temos é a materialização do direito que se efetiva em dois acontecimentos: o primeiro, pela veiculação abstrata na norma como um dado evento; o segundo, pela concreção ou efetiva

⁷⁸ Luciano Amaro. *Op. cit.*, p. 262.

⁷⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 246-247.

realização no mundo fenomênico desta situação em tese (evento possível de ocorrência ou não).

Portanto, temos que o fato jurídico da obrigação tributária principal será o acontecimento composto de todas as condições típicas e pertinentes previstas no descritor da norma geral e abstrata, que, por sua vez, após sua devida construção em linguagem competente, instaurará a relação jurídica obrigacional.

Os conceitos atinentes à obrigação tributária principal poderão ser mais bem visualizados a partir da norma jurídica tributária, de modo a demonstrar sua construção formal e com o posicionamento de cada um dos seus elementos.

4.3. A Construção da Norma Jurídica Veiculadora de Obrigação Tributária Principal

Vimos que a obrigação tributária principal tem como pressuposto necessário a definição dos seus caracteres em lei. Ela (lei) prescreverá a situação hipotética como necessária e suficiente para a instauração da relação jurídica obrigacional. E, em se tratando de relação jurídica tributária, o seu objeto não poderá ser outro senão o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos, seja em razão do pagamento de tributo, seja pela aplicação de penalidade tributária.

Assim, o princípio da legalidade consagra o processo enunciador de normas jurídicas no nosso sistema do Direito Positivo, tendo em vista determinar o tipo de ato que as insere no mundo jurídico. Assim, em se tratando de tributo, a lei instituidora definirá não apenas a hipótese de incidência (antecedente), mas também todos os elementos que a integrarão, como os sujeitos e o conteúdo da obrigação tributária decorrente da incidência da norma (consequente).

As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se vincula determinada consequência à ocorrência de um determinado fato, ou seja, são significações obtidas a partir da leitura dos textos do direito positivo.

O direito positivo, na qualidade de conjunto de normas jurídicas, apresenta um discurso prescritivo, pois, por ser construção humana, volta-se a disciplinar comportamento humano, ou seja, a conduta entre pessoas dentro de uma mesma sociedade, a chamada lógica deontica (*dever-ser*). Mas, as normas somente poderão ser construídas a partir de um processo de construção semântica e sintática extraído do próprio texto de lei (direito positivo), para que se tenha confirmado o seu fundamento de validade.

A norma jurídica que define o núcleo do tributo é chamada de *norma tributária em sentido estrito*, ou seja, é a denominada regra matriz de incidência tributária. A norma tributária em sentido estrito define a incidência fiscal, isto é, dada a ocorrência da situação hipotética prevista no antecedente desta norma, instaura-se uma relação jurídica de caráter tributário. Esta relação será composta por um sujeito ativo (detentor de um direito subjetivo de exigir o objeto desta relação) e o sujeito passivo (devedor, ou seja, obrigado a cumprir com a entrega do objeto). “Ela traz uma construção lógica produzida pelo cientista do Direito na forma de juízo hipotético-condicional. Assim, apresentará uma estrutura dual: hipótese e consequência. O *dever-ser* une a hipótese e a consequência e recebe o nome de *conectivo deontico*. Realizando-se o fato previsto no suposto, instaura-se a consequência, mesmo que as pessoas, cuja conduta foi regulada propositadamente, não a observem. Esse *dever-ser* interno no consequente da norma é chamado de *dever-ser intraproposicional*.”⁸⁰

⁸⁰ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 28-33.

Assim, temos a norma jurídica em sentido estrito, ou seja, a regra matriz de incidência tributária como uma construção lógica da norma jurídica de tributação que representa em si mesma o fundamento de validade de exigência da obrigação tributária principal. Ela representa, portanto, uma norma geral e abstrata que prescreve a possível instauração de relação jurídica tributária, caso ocorra a situação hipotética descrita no seu antecedente. E, para melhor compreensão do tema, é importante destacar os aspectos que compõem a “norma-padrão de incidência tributária, isto é, a regra matriz de incidência tributária”⁸¹.

4.3.1. Regra Matriz de Incidência Tributária e seus Aspectos

A norma jurídica em sentido estrito é a norma jurídica que define o núcleo do tributo e assim é denominada de regra matriz de incidência tributária, porque define a incidência fiscal, isto é, dada a ocorrência da situação hipotética prevista no antecedente desta norma, instaura-se uma relação jurídica de caráter tributário prescrita no seu consequente.

Assim, partindo das teorias⁸² de Geraldo Ataliba e de Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica de tributação é composta por um antecedente (hipótese) e um consequente normativo (mandamento).

Paulo de Barros Carvalho⁸³, ao estudar a estrutura da norma jurídica tributária, faz uma análise da construção da norma jurídica a partir da abordagem feita pelo jusfilósofo

⁸¹ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 237.

⁸² Sobre o tema, vide obras dos mencionados autores: Geraldo Ataliba (*Hipótese de Incidência Tributária*) e Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário; Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência; e Teoria da Norma Tributária*).

⁸³ Paulo de Barros Carvalho, in *Teoria da Norma Tributária*, 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 28-33.

argentino Carlos Cossio⁸⁴ em comparação à teoria construída por Kelsen. Segundo Paulo de Barros Carvalho, na teoria de Cossio, o Direito é representado por meio da chamada norma dupla ou norma complexa e, para a teoria egológica do Direito (Kelsen), a norma completa seria formada pela disjunção de dois juízos hipotéticos, isto é, dentro da mesma estrutura lógica, por meio da conjunção disjuntiva “ou”, formar-se-iam duas proposições de “dever-ser”. A primeira, que pode ser equiparada à norma secundária de Kelsen, Cossio designou de “endonorma”, e a segunda, que teria a mesma função da norma primária, o autor argentino chamou de “perinorma”. E, assim, conclui Paulo de Barros Carvalho:

“Em suma, tanto as perinormas (normas primárias) quanto as endonormas (normas secundárias) têm a mesma estrutura estática: hipótese ou suposto e consequência. Nas endonormas, o suposto é a descrição de um evento que, uma vez ocorrido concretamente, faz desencadear a consequência que lhe foi imputada. Nas perinormas, o suposto é justamente a previsão do não cumprimento da prestação estipulada como conteúdo da consequência de alguma endonorma, enquanto sua consequência será o estabelecimento de relação jurídica de índole sancionatória. Disso resulta que estudar as hipóteses das perinormas nada mais é do que estudar as infrações, vale dizer, os comportamentos que não realizem as prestações (deveres jurídicos) fixados em regras endonormativas (ou secundárias de Kelsen), e para os quais a ordem jurídica imputa as chamadas sanções. Do mesmo modo, estudar a consequência das perinormas não significa mais que tratar das sanções jurídicas.”

Assim, Paulo de Barros Carvalho afirma adotar esta concepção da construção da norma jurídica completa e destaca que “duas são as estruturas que formam a norma completa: a da norma primária e a da norma secundária”.⁸⁵

E, sobre a doutrina da norma jurídica, Lourival Vilanova⁸⁶ também dá sua contribuição ao construir seus ensinamentos sob a concepção de que a norma jurídica completa possui uma estrutura dual: a primeira parte é chamada de norma primária, e a segunda, de norma secundária. Na norma primária, há a descrição de situações fáticas ou

⁸⁴ Carlos Cossio. *La Teoría Egológica del Derecho y Concepto Jurídico de Libertad*, 2 ed. Abeledo Perrot, 1964.

⁸⁵ Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, São Paulo: Saraiva, 2004, p. 88.

⁸⁶ Lourival Vilanova. *As estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105-106.

situações já juridicamente qualificadas, ou seja, estabelece ela as chamadas relações deônticas de direitos e deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição contida na hipótese (situações factuais). A norma secundária, por sua vez, estabelece as consequências sancionadoras, tendo em vista o não cumprimento do dever inserido na norma determinante da conduta juridicamente devida (dever de prestar, positivo ou negativo), que funciona como fato jurídico ilícito e antijurídico, fundante de outra pretensão, a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária. As denominações adjetivas “primária” e “secundária” não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para consequente lógico, pois se trata de uma relação de ordem não simétrica. A norma sancionadora pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida, ou seja, sem a norma primária, a norma sancionadora carecerá de sentido. A norma primária, sem a secundária, desjuridiciza-se.

Diante dos ensinamentos acima, tomamos a regra matriz de incidência tributária como uma espécie de norma primária, posto que traz em seu antecedente a descrição de um evento possível de ocorrência e capaz de fazer instaurar uma consequência jurídica de vinculação entre sujeitos de direitos e deveres. E “a regra matriz de incidência tributária, como uma norma geral e abstrata, não traz, na hipótese, a descrição de um evento especialmente determinado, traço peculiar às normas individuais e concretas. Antes alude a uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos. E a operação lógica de inclusão de um elemento numa classe é chamada de ‘subsunção’”.⁸⁷ Esta operação lógica não transpassa do mundo abstrato para o concreto automaticamente. É necessária a interpretação ou ato de vontade do aplicador da norma ao verificar a identidade estrita ou nota de pertinencialidade dos elementos do mundo factual aos

⁸⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 86.

prescritos na norma geral e abstrata, em respeito ao princípio da tipicidade e legalidade, como afirmamos no capítulo I. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que:

“Essa nota revela, imediatamente, que a incidência da regra não ocorrerá enquanto norma individual e concreta, dando a conta da subsunção do fato à classe de acontecimentos descritos no suposto, não for expedida por órgão competente. É que as normas gerais e abstratas não ferem diretamente as condutas intersubjetivas, para regulá-las. Exigem o processo de positividade, vale dizer; reclamam a presença de norma individual e concreta a fim de que a disciplina prevista para a generalidade dos casos possa chegar ao sucesso efetivamente ocorrido, modalizando deonticamente as condutas”.⁸⁸

Portanto, firmados nos ensinamentos acima, temos que o antecedente tem a função de descrever um fato da norma geral e abstrata como possível de ocorrer no mundo fenomênico. Já o consequente tem a função de prescrever a relação jurídica que se instaurará em razão da materialização do fato previsto no antecedente da norma geral e abstrata. A norma jurídica tributária terá sua incidência condicionada à ocorrência do fato previsto na sua hipótese legal. Acontecido o fato previsto na hipótese da lei, o mandamento produz seus efeitos, de modo a exigir a realização de um dado comportamento.

Para uma maior compreensão, analisemos cada um dos aspectos contidos nos elementos da regra matriz de incidência tributária, iniciando pela Hipótese de Incidência.

4.3.1.1. Aspectos da Hipótese de Incidência

A hipótese de incidência é a descrição legislativa de um fato a cuja ocorrência concreta e material a lei atribui força jurídica para determinar o nascimento da obrigação tributária. “Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”.⁸⁹ E os

⁸⁸ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 86-87.

⁸⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 244.

aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária são: a) aspecto material; b) aspecto temporal e c) aspecto espacial.

4.3.1.1.1. O aspecto material da Hipótese de Incidência

O aspecto material está inserido no antecedente da norma geral e abstrata. Ele descreve um comportamento de uma pessoa representado por um verbo e seu complemento, conjugados por condições espaciais e temporais.

Segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho, é imprescindível que se trate de:

“verbo pessoal e de predicação incompleta, porque para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover) porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos”⁹⁰.

O aspecto material é a indicação de uma ação qualquer ou de fato a partir do qual, e uma vez ocorrido no mundo fenomênico, forma-se o chamado fato jurídico tributário. É assim chamado de imagem “abstrata de um fato jurídico”.⁹¹

4.3.1.1.2. Aspecto Temporal da Hipótese de Incidência

O antecedente da norma jurídica tributária descreve um comportamento de possível ocorrência em sociedade e que é capaz de instaurar a relação jurídica veiculadora de direitos e deveres. E, para que haja a formação deste vínculo jurídico, é necessário que este comportamento seja previsto dentro de um lapso temporal como apto a fazer incidir a norma jurídica geral e abstrata. A norma jurídica trará em seu bojo a indicação das circunstâncias de tempo.

⁹⁰ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 255.

⁹¹ Geraldo Ataliba. *Op. cit.*, p. 107.

O aspecto temporal da hipótese de incidência tem como função indicar o momento em que ocorre o comportamento descrito no antecedente da norma jurídica como apto a fazer nascer a obrigação tributária. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que o critério temporal da hipótese tributária representa “o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”⁹².

Assim, temos que o aspecto temporal da hipótese tributária tem a função de designar de forma implícita ou explícita o momento da ocorrência do fato jurídico. Diz “implícita ou explícita” porque nem sempre há a indicação legislativa. Contudo, há um limite constitucional intransponível à descrição do legislador, na fixação do aspecto temporal, pois não pode ser anterior à consumação do fato, em respeito ao princípio da irretroatividade das normas, prescrito no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal de 1988.

4.3.1.1.3. Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência

O aspecto espacial da norma jurídica tributária representa a descrição legal com circunstância de lugar como relevante à indicação da ocorrência do fato jurídico. Cumpre lembrar que a Constituição Federal de 1988, ao prescrever as competências tributárias de cada Pessoa Jurídica de Direito Público, consignou os limites territoriais para o respectivo exercício. Como descrição legal, a hipótese de incidência qualificará um determinado fato como jurídico e hábil a determinar o nascimento da obrigação tributária quando este fato efetivamente se realizar no âmbito territorial de validade da norma que traz os seus elementos de identificação, isto é, no âmbito territorial de competência do legislador

⁹² Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 260-261.

ordinário. Isto decorre da prescrição constitucional do princípio da territorialidade da lei tributária.

Assim, o acontecimento social somente ganhará atributos de jurídico se realizado no lugar previsto implícita ou explicitamente na lei como apto a ocasionar o nascimento da obrigação tributária.

4.3.1.2. Aspectos do Consequente Normativo

Em linhas atrás, tratamos dos aspectos da hipótese de incidência como indicadores dos elementos capazes de instaurar o vínculo jurídico veiculador de direitos e deveres depois de ocorridos no mundo fenomênico. O comportamento descrito, uma vez ocorrido, ganha *status* de fato jurídico, fazendo irromper o consequente ou prescriptor da norma jurídica. O consequente veicula os critérios para identificação do vínculo jurídico, bem como a identificação dos sujeitos que o compõem e a dimensão do objeto de vinculação entre estes sujeitos de direitos e deveres. Assim, os critérios para identificação do aparecimento da relação jurídica são: a) critério pessoal e o b) critério quantitativo.

4.3.1.2.1. Aspecto Pessoal

O critério pessoal encontra-se no *prescriptor* normativo. Existem sujeitos do vínculo jurídico, isto é, pessoas que se encontram atreladas, umas às outras, com vistas ao objeto, que é a prestação. Assim, temos o sujeito ativo e o sujeito passivo vinculados entre si para a garantia de direitos e cumprimento de deveres.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e pode ser pessoa jurídica de direito público ou privado. Entre as pessoas jurídicas de direito público temos as investidas de capacidade política (pessoas políticas de direito constitucional interno), dotadas de poder legislativo e habilitadas a inovar a organização

jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais.

A competência tributária e a capacidade tributária ativa podem estar reunidas em um sujeito ativo, isto é, sujeito legislador (criador da figura tributária por intermédio do seu poder legislativo) e sujeito credor (sujeito credenciado por lei infraconstitucional a arrecadar, fiscalizar e cobrar os sujeitos passivos). Contudo, isso não é regra. É possível encontrarmos, no nosso ordenamento, sujeitos ativos da relação jurídica tributária diversos daquela entidade responsável pela instituição do tributo e que exercerão apenas a atividade de fiscalizar e de arrecadar, transferindo todo produto arrecadado ao ente político que institui a exação. Assim, temos que a competência tributária é exercida no âmbito constitucional, e a capacidade tributária ativa, no âmbito infraconstitucional.

A par disso, temos a figura de três signos que representam a intenção do legislador ao criar a figura tributária: (i) fiscalidade; (ii) extrafiscalidade e (iii) parafiscalidade. Na fiscalidade, afirma-se que a intenção da figura tributária instituída tem por fim exclusivo abastecer os cofres públicos, sem outros interesses de ordem social, político ou econômico. O fim buscado é arrecadar dinheiro aos cofres públicos, como, por exemplo, a instituição do ICMS. Na extrafiscalidade, a instituição do tributo prestigia certas situações de caráter social, político ou econômico. O legislador adotará critérios de tratamento mais confortável ou menos gravoso na instituição do tributo e das normas de sua exigência, como, por exemplo, a instituição do Imposto de Importação, sobre o qual, dependendo do bem ou serviço importado, a carga tributária poderá ser elevada, como forma de prestigiar o mercado interno. Finalmente, a parafiscalidade é representada pelo exercício da capacidade tributária ativa com a legitimidade de dispor do valor arrecadado, isto é, não há o repasse ao ente público que institui a exação, e os recursos auferidos serão destinados ao cumprimento dos objetivos da pessoa jurídica que exerceu a atividade arrecadatória. Na

parafiscalidade, os sujeitos ativos poderão ser pessoas jurídicas de direito público (com ou sem personalidade política) e as entidades paraestatais (pessoas jurídicas de direito privado, mas que desenvolvem atividades de interesse público), como, por exemplo, a cobrança das contribuições exigidas pela Ordem dos Advogados do Brasil aos seus inscritos.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa, vista na condição de sujeito de direito, seja pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos obrigacionais.

4.3.1.2.2. Aspecto Quantitativo

O critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária é representado pelo conjunto de informações que o intérprete pode obter a partir da leitura dos textos do direito positivo e que lhe dá com segurança a exata quantia devida a título de tributo. Ele será representado explicitamente pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota. Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador; para tanto, recebe a complementação de outro elemento, que é a alíquota.

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁹³, a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra matriz de incidência tributária e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico apresenta-se em três funções distintas: a) medir proposições reais do fato; b) compor a

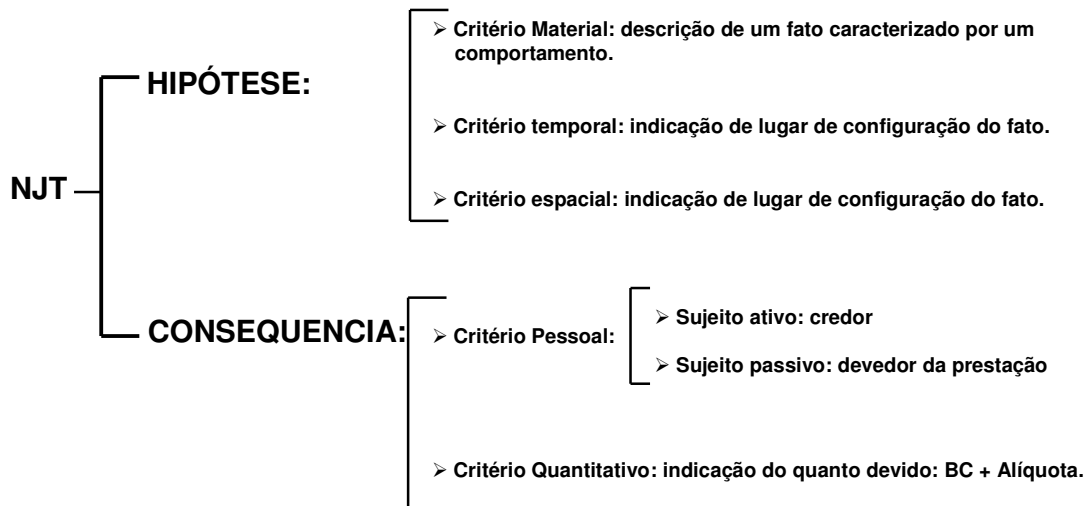
⁹³ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 327.

específica determinação da dívida e, c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

A alíquota é outro elemento que integra o critério quantitativo da norma jurídica de tributação, está sujeita aos ditames da lei e, conjugada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico.

4.3.1.3. Conclusão

Expusemos acima a estrutura da norma jurídica que define o núcleo do tributo, ou seja, da norma tributária em sentido estrito e denominada regra matriz de incidência tributária. Assim, podemos representá-la como (sendo NJT = norma jurídica tributária, que é a regra matriz de incidência tributária):



4.4. Síntese Conclusiva

No presente capítulo, iniciamos nosso estudo a respeito da obrigação tributária principal a partir da interpretação do enunciado veiculado pelo artigo 113, § 1º, do CTN, que nos fornece o significado de uma relação, isto é, a prática de um dado comportamento prescrito como típico e suficiente para fazer irromper um vínculo entre sujeitos, cujo objeto é uma prestação pecuniária.

Destacamos que a obrigação tributária que tenha por objeto a prestação pecuniária é tida como a relação jurídica mais importante no direito tributário, pois tem por objetivo atender aos anseios a que o Estado se propôs perante o povo, e, assim, afirmamos que para nós esta foi a razão pela qual o legislador do Código Tributário Nacional elegeu como critério diferenciador entre as obrigações tributárias principais ou acessórias a circunstância de seu objeto ser ou não de conteúdo pecuniário.

Desta forma, o fato jurídico da obrigação tributária principal será o acontecimento composto de todas as condições típicas e pertinentes previstas no descritor da norma geral e abstrata, que, por sua vez, após sua devida construção em linguagem competente, instaurará a relação jurídica obrigacional.

A relação jurídica tributária será veiculada por uma norma tributária em sentido estrito, que define a incidência fiscal. É a chamada regra matriz de incidência tributária. Trata-se de uma relação jurídica composta por um sujeito ativo (detentor de um direito subjetivo de exigir o objeto desta relação) e o sujeito passivo (devedor, ou seja, obrigado a cumprir com a entrega do objeto). A hipótese de incidência da norma é a descrição legislativa de um fato cuja ocorrência concreta e material, a lei, atribui força jurídica para

determinar o nascimento da obrigação tributária. E os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária são: a) aspecto material; b) aspecto temporal e c) aspecto espacial.

Já o comportamento descrito, uma vez ocorrido, ganha *status* de fato jurídico, fazendo irromper o consequente ou prescritor da norma jurídica. O consequente veicula os critérios para identificação do vínculo jurídico, bem como dos sujeitos que o compõem e a dimensão do objeto de vinculação entre estes sujeitos de direitos e deveres. Assim, os critérios para identificação do aparecimento da relação jurídica são: a) critério pessoal e o b) critério quantitativo.

Entendemos ter sido necessária esta abordagem a respeito da obrigação tributária, principalmente no que se refere à espécie da obrigação tributária principal. Os conceitos aqui empregados serão retomados na exposição do nosso tema principal: **as obrigações tributárias acessórias.**

5. REGIME JURÍDICO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

5.1. Conceito de Obrigação Tributária Acessória

O artigo 113 do Código Tributário Nacional prescreve que a obrigação tributária será de duas espécies: principal e acessória. E, em seu § 2º, prescreve que a obrigação tributária acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Conforme afirmamos na exposição anterior, a obrigação tributária principal será a relação jurídica que terá por objeto o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de pagamento de tributo ou de penalidade tributária imposta pelo descumprimento do dever jurídico de pagar tributo ou em face do inadimplemento de obrigações tributárias acessórias a que está sujeito o sujeito passivo.

Já a obrigação tributária acessória também será uma relação jurídica; contudo, terá por objeto o comportamento consubstanciado em prestações positivas ou negativas em favor da arrecadação e fiscalização de tributos. Será representada pela ação de submeter-se o sujeito passivo à obrigação de fazer, não fazer, suportar ou tolerar algo em prol das atividades fiscais, tendentes a verificarem a ocorrência ou não de comportamento descrito pela norma jurídica em sentido estrito como hábil a fazer incidir a norma de tributação.

Portanto, temos que o conceito de obrigação tributária acessória é a relação jurídica instaurada entre sujeitos de direitos e deveres, que, sem possuir cunho patrimonial, traz

como objeto o comportamento de fazer, não fazer, tolerar ou suportar algo no auxílio da fiscalização e arrecadação de tributos.

Contudo, há quem negue o caráter obrigacional da chamada “obrigação tributária acessória”, por entender-lhe faltar os elementos exigidos pela doutrina civilista da patrimonialidade e da transitoriedade, tratando-a como um dever jurídico apenas, e, assim, denominando-a de mero dever administrativo, formal, instrumental ou acessório⁹⁴.

Mas que seria então este “dever jurídico”? Estaria ele fora do âmbito obrigacional? Entendemos que a discussão quanto ao caráter obrigacional ou não das obrigações acessórias não passa de mera confusão de conceitos jurídicos, ou seja, entre categorias formais e materiais. Formais, porque dizem respeito ao cumprimento da obrigação, e materiais, porque prescritas e normatizadas como obrigações.

Deste tema tratou José Souto Maior Borges⁹⁵:

“A relação entre obrigação e dever jurídico não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre forma e conteúdo. Porque o dever é uma categoria formal, estudada pela Teoria Geral do Direito, e a obrigação, uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas particulares. Daí a possibilidade de falar-se – com pertinência ao objeto do estudo – de obrigações de Direito Civil, Comercial, Tributário, etc.

Nesse sentido, há deveres que são obrigacionais e deveres que não são obrigacionais. Porque, enquanto o dever responde a uma categoria formal, passível de preenchimento por conteúdos de normatividade os mais diversos, a obrigação é uma categoria jurídico-dogmática e, portanto apenas um dos conteúdos passíveis de incorporar-se àquela categoria formal.

As construções de Teoria Geral do Direito não se vinculam a este ou àquele direito positivo determinado. Esta, por um corte metodológico no dado jurídico, constrói o dever como uma categoria puramente formal, prescindindo, conseqüentemente, de qualquer investigação de conteúdo normativo (jurídico-dogmático). E é o enxerto de um conteúdo qualquer que converte a categoria formal numa categoria dogmática (e. g., o dever particularizado como administrativo, a obrigação civil, a obrigação tributária).

Como a obrigação não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva, construção de direito posto, é ao direito positivo a que incumbe definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como

⁹⁴ Roque Antonio Carrazza prefere adotar o termo “deveres instrumentais” (*O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 19 e ss) e José Artur Lima Gonçalves adota o termo “dever instrumental ou dever acessório” (*Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 103 e ss.).

⁹⁵ José Souto Maior Borges. *Op. cit.*, p. 38.

sendo um dever obrigacional. Significa dizer: a obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo direito positivo.” (itálico não original).

Entendemos que o Código Tributário Nacional, por ser texto positivado em nosso ordenamento jurídico, prescreve a existência de duas espécies de obrigações tributárias: a principal e a acessória. Se atribuirmos à obrigação tributária acessória a concepção de mero dever, estamos afastando o seu caráter relacional entre sujeitos, porque, para que haja relação jurídica, é necessária a previsão de ato sancionatório pelo seu descumprimento. Se existe um direito a um dado objeto, logo haverá um dever. E este dever somente vinculará um determinado sujeito se este tiver a certeza de aplicação de sanção ou penalidade pelo seu descumprimento.

A propósito, Alfredo Augusto Becker⁹⁶, ao realizar o estudo do conteúdo da relação jurídica, aplica a doutrina de Pontes de Miranda, que nos ensina que “pode haver dever sem obrigação, mas não pode haver obrigação sem dever, porque o sujeito ativo, na relação jurídica, tem o direito à prestação e, correlativamente, o sujeito passivo tem o dever de prestá-la. A pretensão é o poder de exigir a prestação, ainda que esta seja uma abstenção (não fazer). A obrigação é o não poder negar-se à exigência da prestação. Se o direito (cuja pretensão foi exercida) não é satisfeito pela prestação, então surge a coação: a coação é o poder coagir; o sujeito ativo coage o sujeito passivo a efetuar a prestação.”

Para nós, o que diferencia um dever jurídico da obrigação é a previsão, nesta, pelo direito positivo de aplicação de sanção pelo descumprimento do dever imposto. A obrigação decorre do ato sancionatório do Estado, isto é, da incidência de uma norma de caráter sancionatório. Então, a obrigação tributária veiculada como acessória pelo Código Tributário Nacional é uma obrigação propriamente dita, pois possui todos os elementos que lhe dão o *status* relacional.

⁹⁶ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 311-312.

Nosso entendimento segue o mesmo esboçado na doutrina formulada sobre a matéria por Hugo de Brito Machado⁹⁷, para quem a obrigação tributária é de duas espécies: principal e acessória.

“A obrigação principal, no dizer do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º). Tem sempre conteúdo patrimonial. Já a obrigação acessória, segundo o CTN, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação dos tributos (art. 113, § 2º). Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já na obrigação acessória as prestações positivas a que alude o Código Tributário Nacional compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar).”

No Direito Tributário, como também em toda fenomenologia jurídica em geral, não existe obrigação jurídica que não seja resultado da incidência de uma norma jurídica. Então, podemos afirmar que estamos diante de duas normas jurídicas diversas⁹⁸: (i) a *norma jurídica em sentido estrito* – regra matriz de incidência tributária formadora do vínculo jurídico (direito subjetivo e dever jurídico) sempre de caráter patrimonial, isto é, dever jurídico de levar dinheiro aos cofres públicos; e (ii) a norma jurídica da obrigação acessória, formadora de vínculo jurídico obrigacional de cumprimento das prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização da administração tributária. Esta, por sua vez, embora não tenha como objeto principal levar recursos financeiros aos cofres públicos, traz como característica essencial que o dever jurídico nela prescrito corresponde à obrigação tributária de demonstrar o todo praticado

⁹⁷ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 150-151.

⁹⁸ Paulo de Barros Carvalho faz esta classificação em norma tributária em sentido estrito e em sentido amplo: “Baseados nessa verificação empírica, nada congruente do que designar por *norma tributária em sentido estrito* àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra matriz de incidência fiscal, e de *normas tributárias em sentido amplo* a todas as demais” (in *Curso de Direito Tributário*, 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 238).

pelo sujeito passivo da relação jurídica no seu contexto fiscal-tributário. Esta última pode ser chamada de **norma jurídica em sentido amplo**.

Na esteira do que foi exposto até aqui, vimos que o Código Tributário Nacional prescreve duas espécies de obrigação tributária: a principal e a acessória. Portanto, sendo a obrigação uma categoria jurídico-positiva, terá o perfil que o direito positivo traçar.

Conforme tipificada no Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal estará sempre voltada ao comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo, enquanto a obrigação tributária acessória terá sempre por finalidade atender aos interesses do fisco no tocante à fiscalização e arrecadação dos tributos.

Assim, a obrigação tributária acessória será a relação jurídica instaurada entre sujeito ativo (via de regra, o Estado) e sujeito passivo (pessoa pública ou privada) definidos pelo direito positivo, sendo o objeto desta relação consubstanciado no comportamento de fazer, não fazer, tolerar ou suportar algo, com a finalidade de atender as necessidades da fiscalização e arrecadação de tributos, de modo a auxiliá-la na aferição da ocorrência do fato jurídico que tipifique a exigência de prestação pecuniária a título de tributo. E o descumprimento deste comportamento ensejará a aplicação de uma sanção, por isso não pode ser chamada de mero dever, segundo a concepção de mero dever jurídico que se depreende das condutas de natureza facultativa ou permitida.

A obrigação tributária acessória, embora veiculada pelo Código Tributário Nacional como uma das espécies de obrigação tributária, além de encontrar resistência na análise quanto a considerá-la em seu caráter obrigacional, também sofre severas críticas pelo adjetivo que carrega: “acessória”.

A seguir, tentaremos demonstrar se a crítica que o legislador do Código Tributário Nacional recebe de parte de nossa doutrina, por enunciar que a obrigação tributária também poderá ser acessória, tem ou não fundamento.

5.2.A crítica à expressão: “Obrigação Tributária Acessória”

Vimos que o Código Tributário Nacional divide as obrigações tributárias em: (i) principal e (ii) acessória. A primeira é consubstanciada em um dever jurídico relacionado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. A segunda, um dever jurídico relacionado ao cumprimento de prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A expressão **obrigação acessória** é criticada por respeitável maioria da doutrina tributarista, que afirma estar impropriamente denominada pelo Código Tributário Nacional. Para esta corrente, as obrigações acessórias são vínculos jurídicos que não apresentam cunho patrimonial e constituem-se, segundo Paulo de Barros Carvalho⁹⁹, em

“liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais e concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito etc., e, também, no que entende com a atividade tributante que o Estado exerce”.

A crítica ao Código Tributário Nacional é feita segundo o entendimento de que representa uma impropriedade a expressão “obrigações acessórias”, algo que pode ser verificado a partir da sua abrangência. Como imposições de um fazer ou de um não fazer, não podem caracterizar-se como obrigações, porque despidas de conteúdo de cunho

⁹⁹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 15. ed., São Paulo, Saraiva, 2003, p. 288.

patrimonial, motivo pelo qual não podem ser tomadas como “obrigações” em sentido estrito, de acordo com as lições da Teoria Geral do Direito.

A expressão prescrita no Código Tributário Nacional – obrigação acessória – sofre críticas, além disso, pois o entendimento adotado é que somente poderá algo ter caráter de obrigação quando possuir cunho patrimonial, ou seja, disser respeito explicitamente ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. As imposições de fazer, deixar de fazer, tolerar ou suportar, não são consideradas obrigações, mas meros deveres formais ou instrumentais, despidos de valor econômico.

O cerne de toda discussão acerca do tema – o caráter obrigacional da obrigação acessória – gira em torno da questão da patrimonialidade e da transitoriedade, conceitos estes adotados a partir da doutrina civilista e que serão mais bem visualizados a partir do próximo item.

5.3. Visão Crítica das Doutrinas Tradicionais a respeito do que é veiculado no Código Tributário Nacional sob a designação de “Obrigação Tributária Acessória”

A prescrição no texto positivo – Código Tributário Nacional – de que a obrigação tributária é de duas espécies – principal e acessória – é motivo de críticas por parte da doutrina tributarista brasileira. Isto decorre do apego às estreitas lições do direito privado, especificamente a doutrina civilista das obrigações. Voltemos ao conceito de obrigação já analisado.

A doutrina tradicional civilista define o instituto da obrigação como relação jurídica. Para Pontes de Miranda¹⁰⁰, “obrigação”, em sentido estrito, “é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao **debitor**, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, **creditor**, ou outras, prestação. Do lado do credor, há a pretensão; do lado do devedor, a obrigação”.

Como já afirmamos, para Washington de Barros Monteiro¹⁰¹, obrigação é: “a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio”.

É no direito civil que quase toda doutrina ensina que a obrigação em sentido técnico possui dois elementos indispensáveis: a patrimonialidade e a transitoriedade.

A questão da patrimonialidade defendida pela doutrina civilista é a de que a prestação deve ser sempre suscetível de aferição econômica, ou seja, de caráter pecuniário – se não, não é obrigação. A transitoriedade afasta o caráter de obrigações perpétuas, isto é, elas nascem, surtem seus efeitos e depois se extinguem.

As críticas dirigidas ao Código Tributário Nacional, ao tratar da obrigação acessória e prescrevê-la no artigo 113, dizem respeito a instituto diverso da obrigação tributária, porque, por influência direta da doutrina civilista, parte da doutrina tributária tenta descaracterizar a obrigação tributária acessória como verdadeira obrigação, sob os argumentos de que a obrigação principal é existente por si própria em uma determinada relação jurídica, ao passo que a obrigação acessória subsiste com a função complementar,

¹⁰⁰ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Tomo XXII, Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 12.

¹⁰¹ . Washington de Barros Monteiro, *Curso de Direito Civil*, 4º Vol. 30 ed. São Paulo: Saraiva, p. 8.

podendo, em certos casos, até substituir a obrigação principal. Vejamos então o enunciado veiculado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

A interpretação aplicada pela crítica ao texto citado do Código Tributário Nacional é de que em Direito Tributário não se pode cogitar de obrigação tributária acessória, pois ela se constitui num fazer que não representa a própria finalidade da obrigação, sendo antes um fazer preordenado de um dar.

José Souto Maior Borges¹⁰², ao realizar uma avaliação crítica das doutrinas tradicionais sobre a obrigação tributária acessória, ensina que:

“Para essa vertente crítica, o erro do CTN decorreria de que, em Direito Tributário, não cabe a categoria doutrinária das obrigações de fazer. Porque, para caracterizá-las como tais, não basta o simples *facere*. É necessário que esse *facere* constitua a finalidade da própria obrigação. Ora, em Direito Tributário, a obrigação de fazer não é, em si mesma, um fim, senão um meio assecuratório do cumprimento da obrigação principal ou de controle da observância dos pressupostos para o desfrute da imunidade ou isenção. Logo, a obrigação tributária acessória só o seria num sentido impróprio, dada a sua irreduzível atecnia. Porque a obrigação tributária acessória consiste num *facere* preordenado a um *dare*, isto é, à obrigação tributária principal, a sistemática do CTN apartar-se-ia das obrigações de fazer, como tradicionalmente estudadas pela doutrina”.

As críticas dirigidas ao texto do direito positivo, isto é, ao Código Tributário Nacional, fundam-se em proposta típica de política jurídica¹⁰³, porque não se sustentam em

¹⁰² José Souto Maior Borges, *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*, 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 44. Nesta obra, o autor também trata da construção realizada por Zelmo Denari (*Elementos de direito tributário*, São Paulo, Juriscredi, s.d., pp. 216 e ss).

nenhuma norma jurídica, sendo apenas considerações de ordem estética jurídica ou rigorismo da linguagem. São críticas que não têm proposta de invalidar as normas contidas no Código Tributário Nacional (art. 113), que disciplinam as obrigações tributárias acessórias. Elas, por serem propostas de política jurídica, sustentam apenas a técnica incorreta empregada no texto legal, bem como a infelicidade do legislador ao incluir na categoria obrigacional a obrigação tributária acessória.

No Direito Tributário, o caráter acessório da obrigação tributária há de ser entendido no sentido próprio, isto é, em relação à obrigação de pagar tributo vista de maneira global, não apenas vinculada à obrigação de pagar determinado tributo, porque exigível em razão de um determinado e específico fato típico, por se tratar de hipótese de incidência isolada.

Regina Helena Costa¹⁰⁴, partindo da noção de que a obrigação é uma categoria jurídico-positiva, sustenta que o emprego do adjetivo “acessória”, no âmbito do direito tributário, não traduz o conceito afeito à disciplina das obrigações na esfera civil, segundo o qual “o acessório segue o principal”. E arremata a autora¹⁰⁵:

“(…) A *acessoriedade* dessa obrigação, nos termos do CTN, exsurge do fato de que o liame assim qualificado é estatuído para propiciar as efetivas fiscalização e arrecadação de *tributo*, objeto da obrigação principal, ainda que a situação fática específica não revele a exigência daquele. Portanto, a mera possibilidade de existência da obrigação principal legitima a imposição de obrigações acessórias, sendo esse o sentido da *acessoriedade* no contexto dos vínculos obrigacionais tributários”. (itálico da autora)

Então, a *acessoriedade* não é vista no sentido de ligação a uma determinada obrigação de que se dependa, mas no sentido de ser instrumento da obrigação principal. É o caso da realização de operações de circulação de mercadorias que sejam isentas do

¹⁰³ Sobre o tema, vide a propósito o posicionamento de José Wilson Ferreira Sobrinho, *Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Gráfica Aquarela, 1988, p. 38-39.

¹⁰⁴ Regina Helena Costa. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 175.

¹⁰⁵ Regina Helena Costa. Op. cit. 175.

ICMS. O comerciante é obrigado a emitir nota fiscal mesmo que a operação realizada não gere a obrigação de pagar o ICMS. Não existe a obrigação tributária à qual esteja vinculada a obrigação acessória de emitir a nota fiscal. Contudo, a exigência da emissão da nota fiscal tem por objetivo controlar a receita e o faturamento da empresa, posto se tratar de elementos integrantes de outros tributos, tais como: o Imposto Sobre Renda e as Contribuições Sociais (PIS e COFINS).

Portanto, as obrigações tributárias acessórias visam auxiliar e dar meios à fiscalização tributária no sentido de investigar e controlar o recolhimento de tributos a que o próprio sujeito passivo da obrigação tributária acessória ou terceiro esteja sujeito, o que decerto não retira o seu caráter obrigacional, se a obrigação tributária principal não ocorrer.

Na defesa do caráter obrigacional da obrigação tributária acessória, temos a conclusão de José Souto Maior Borges¹⁰⁶:

“A obrigação tributária acessória, ou melhor, a norma obrigacional tributária vale. E somente pode deixar de valer quando essa categoria for definitivamente expulsa do ordenamento jurídico brasileiro. Pois ela é, em certo sentido, mesmo impróprio, obrigação. Pretende-se que não o seja, ou melhor, que venha a receber outra denominação pela alteração de sua disciplina normativa atual. E mais ainda: uma irrelevante questão de palavras. Exceto para quem, equivocadamente, considere que o objetivo da ciência do Direito é atingir uma precisão absoluta de linguagem, a rigor inalcançável, e não o de solucionar problemas emergentes na vida social. O que é perfeitamente logrado utilizando-se noções operativas, tais como a de obrigações acessórias.” (itálico não original).

Diante das considerações apresentadas, não podemos negar às obrigações acessórias o caráter obrigacional, o que, portanto, afasta a concepção trazida pela corrente que se ampara em análises a partir de noções extraídas do Direito Civil, onde o caráter acessório exige que uma obrigação esteja ligada a outra determinada obrigação, dita principal.

¹⁰⁶ José Souto Maior Borges. *Op. cit.*, p. 45.

Então, a acessoriedade no Direito Privado manifesta-se entre obrigações sob um caráter hierárquico: uma determinada obrigação principal e outra obrigação vinculada a esta, dita acessória. Contudo, no Direito Tributário, a acessoriedade não é vista no sentido de ligação a uma determinada obrigação de que se dependa, mas no sentido de ser instrumento ou meio para se chegar à obrigação principal, isto é, o caráter da acessoriedade não deixa de existir sob o aspecto global da obrigação de pagar tributo ou penalidade tributária. A obrigação tributária acessória subsistirá ainda que a obrigação tributária principal não ocorra.

Firmadas as premissas deste trabalho para demonstrar o caráter acessório da obrigação tributária, na forma prescrita pelo Código Tributário Nacional, passemos à análise dos atributos que, segundo a doutrina civilista, são imprescindíveis para tipificar a obrigação em sentido técnico: a patrimonialidade e a transitoriedade.

5.3.1. Teoria sobre a Ausência de Conteúdo Patrimonial das Obrigações Acessórias

No item anterior, trouxemos o conceito de obrigação firmado pela doutrina civilista, o qual influenciou parte da nossa doutrina tributária, que tende a afastar o caráter obrigacional das chamadas obrigações acessórias. Contudo, é importante destacarmos que se trata de conceito doutrinário e não jurídico-positivo e, portanto, inaplicável ao direito positivo, ou, mais especificamente, ao ramo do Direito Tributário, objeto do nosso estudo.

Aqui, é importante relembrarmos os conceitos, o de direito positivo e da Ciência do Direito, que serão imprescindíveis à abordagem do tema que nos propomos estudar.

O direito positivo é conjunto de normas jurídicas válidas que disciplinam as condutas intersubjetivas em sociedade, ou seja, prescreve condutas comportamentais entre

indivíduos. A Ciência do Direito é uma construção de linguagem que busca descrever o seu objeto, ou seja, o direito positivo, como plexo de normas jurídicas regulador de relações intersubjetivas em comunidade ou em dado lugar. A Ciência do Direito decorre de um processo de interpretação cognoscitiva da realidade do seu objeto, cujas proposições serão emitidas em linguagem descritiva, ou seja, trata-se de uma metalinguagem (linguagem que fala de outra linguagem, mas na função descritiva). A linguagem da Ciência do Direito, ao descrever o seu objeto, não impõe ou prescreve um dado comportamento, mas apenas traz uma organização de conhecimentos sobre o seu objeto, o que decerto não ocorre com o direito positivo, por ser conjunto de normas jurídicas que apresenta um discurso prescritivo, pois, como construção humana que é, volta-se à disciplina de comportamentos em sociedade.

Analizamos o conceito de direito positivo e de Ciência do Direito para individualizá-los em dois sistemas: o Sistema do direito positivo e o Sistema da Ciência do Direito. O Sistema do direito positivo é o conjunto de textos legais que forma um corpo de linguagem prescritiva. É um “objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum¹⁰⁷”. Temos, então, uma linguagem-objeto, que forma o sistema do direito positivo, e uma metalinguagem do sistema da Ciência do Direito (linguagem que fala do seu objeto).

No nosso estudo, quando a doutrina civilista acompanhada de parte da nossa doutrina tributária elege o atributo patrimonial como elemento tipificador da obrigação, estamos diante de uma classificação, que, por sua vez, não passa de um ato arbitrário do cientista do direito. Trata-se, portanto, de aplicação de conceito lógico-jurídico e não jurídico-positivo. No nosso sistema do direito positivo, a obrigação é uma categoria jurídico-positiva e não lógico-jurídica, pois é no âmbito do direito positivo que devemos

¹⁰⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 131.

fazer o percurso analítico para aferir a existência de obrigação de cunho patrimonial ou não.

Cumpramos destacar ainda, conforme já afirmamos¹⁰⁸, que a obrigação é uma categoria do mundo do direito positivo, isto é, é um dever composto de conteúdo normatizado pelo direito positivo. Cabe, portanto, observar o que prescreve o direito positivo enquanto sistema definidor do instituto da obrigação.

Maurício Zockun¹⁰⁹, em trabalho sobre as obrigações tributárias acessórias, tratou das duas espécies de conceito – o conceito lógico-jurídico e o conceito jurídico-positivo:

“O conceito lógico-jurídico é aquele que tem pretensão de validade universal e nisso muito se assemelha aos conceitos universais mencionados por Lourival Vilanova. Ele é qualificado como noção *a priori*, pois construída a partir da apreensão do direito positivo, com validade constante e permanente, independente das modificações do direito positivo.

Já o conceito jurídico-positivo é arquitetado a partir do texto legislado e qualifica uma realidade qualquer para fins de Direito, razão por que, alterando-se o texto, pode-se modificar igualmente o conceito que lhe é correlato. É um conceito, pois, *a posteriori*.” (itálicos originais).

O conceito de obrigação é jurídico-positivo, pois decorre de uma construção do direito positivo, cabendo a este dar os requisitos necessários à sua identificação. É importante o estudo empreendido pelo cientista do direito, enquanto intérprete e aplicador do direito ao caso concreto. Contudo, o estudo não poderá alterar a essência do seu objeto, de modo a afastar o sentido e alcance atribuído pelo texto do direito positivo, como no caso do regime jurídico da obrigação tributária acessória e de acordo com os conteúdos atribuídos pelo Código Tributário Nacional.

¹⁰⁸ Capítulo III, item 3.3.

¹⁰⁹ Maurício Zockun, *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 80.

No seu trabalho sobre este tema, Maurício Zockun doutrina que “o conceito jurídico-positivo é construído a partir da linguagem-objeto do direito positivo, sendo, pois, sua metalinguagem. Já o conceito lógico-jurídico é construído a partir da linguagem do conceito jurídico-positivo sendo, desta forma, metametalinguagem do direito positivo”.¹¹⁰

O artigo 113 do Código Tributário Nacional prescreve que a obrigação tributária é principal ou acessória. E, aplicando o conceito de obrigação como de relação jurídica, teremos a formação de duas relações jurídicas: a primeira, consubstanciada no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária; e a segunda, objetivada em prestações positivas ou negativas voltadas a assegurar o interesse da arrecadação ou da fiscalização (comportamentos de fazer, não fazer e tolerar).

É a partir da interpretação da prescrição do Código Tributário Nacional de que os comportamentos de fazer, não fazer e tolerar são tidos como obrigacionais que podemos construir uma norma jurídica prevendo uma relação jurídica que não se reveste de conteúdo patrimonial, pois se trata de uma questão que deve ser resolvida pelo próprio sistema do direito positivo.

Se nos aprofundarmos na análise do sistema do direito positivo, será possível verificarmos comandos que prescrevem tanto o nascimento de relação jurídica obrigacional de cunho exclusivamente patrimonial, quanto o nascimento de relação jurídica obrigacional de cunho não patrimonial. E esta verificação far-nos-á concluir que está errada a afirmação estritamente universal¹¹¹ de que toda obrigação é patrimonial.

¹¹⁰ Maurício Zockun . *Op. cit.*, p. 81

¹¹¹ José Souto Maior Borges (*in Obrigação Tributária...*, p. 60) trata do tema, refutando o atributo da patrimonialidade como caráter universal estrito, pois a afirmação de que toda obrigação tem conteúdo patrimonial é encarada como enunciado estritamente universal, pois essa asserção pretende significar que o atributo da patrimonialidade estará presente em toda e qualquer categoria obrigacional, isto é, a universalidade do enunciado decorre de que não haveria obrigação sem patrimonialidade.

Nosso entendimento é no sentido de que existem obrigações com objeto não economicamente apreciável. Ele segue a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional segundo a qual a obrigação tributária é de duas espécies – principal ou acessória –, incluindo assim no conceito de obrigação a relação jurídica desprovida de valor econômico. É o conceito de obrigação a partir das disposições do nosso direito positivo e dentro dos limites impostos pela Carta Constitucional, ou seja, tem seu perfil desenhado pelo direito positivo, que pode outorgar-lhe configuração distinta em cada domínio.¹¹²

As considerações expostas até aqui poderiam ser refutadas com o fundamento no artigo 110 do Código Tributário Nacional¹¹³, cuja prescrição proíbe que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Contudo, não vemos a aplicação possível à questão da patrimonialidade ou não das obrigações acessórias. Primeiramente, porque o artigo 110 do CTN trata de um tema específico, isto é, a competência tributária. A competência tributária será definida pelo instrumento legal soberano, hierarquicamente superior aos demais veículos introdutórios de normas, qual sejam a Constituição Federal bem como os instrumentos próprios de cada pessoa política de direito público interno, o que decerto não vai trazer a delimitação de competência para imposição de “meros conceitos” não extensíveis às obrigações tributárias acessórias, mas apenas consignarão as permissões, proibições e limites da atividade legislativa da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

¹¹² Cf. Regina Helena Costa. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. Saraiva: São Paulo, 2009, p. 174.

¹¹³ A respeito da inaplicabilidade do artigo 110, do CTN, seguimos a doutrina de Maurício Zockun (*in, Regime Jurídico da...*, p. 85) e Regina Helena Costa (*in, Curso de direito tributário...*, p. 174.).

O artigo 110, por sua vez, encerra, em verdade, duas normas. “A primeira segundo a qual a lei tributária, em regra geral, pode modificar institutos, conceitos e formas do direito privado. A segunda, que excepciona, consoante a qual os institutos, conceitos e formas de direito privado que tenham sido utilizados, por lei hierarquicamente superior, para a definição da competência tributária não podem ser modificados pela lei tributária.”¹¹⁴

Neste sentido, assevera Aliomar Baleeiro¹¹⁵:

“Combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do direito privado – civil e comercial – quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos formais daquele direito, sem prejuízo de o direito tributário modificar-lhes os efeitos fiscais (...). Para maior clareza de regra interpretativa, o Código Tributário Nacional declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonasma para dizer que as definições e limites dessa competência, quando estatuídos à luz do direito privado, serão os deste, nem mais, nem menos.”

A segunda razão que afastaria os fundamentos do artigo 110 do Código Tributário Nacional é a ausência de unanimidade entre os próprios civilistas em relação ao atributo da patrimonialidade como um dos elementos tipificadores das obrigações.

Pontes de Miranda¹¹⁶ afasta a imprescindibilidade do atributo da patrimonialidade do objeto da prestação obrigacional e assevera

“Longe vai o tempo em que se não atendia ao interesse somente moral da prestação, em que se dizia que a prestação tinha de ser patrimonial. O que se deve pode não ter qualquer valor material, como se A obtém de B que o acompanhe ao teatro por ser B de alta família. Nem o interesse é patrimonial, nem a prestação é de valor patrimonial, nem há ilicitude na promessa. Diz-se que é preciso ser suscetível de valoração econômica o que se presta. Se foi estabelecida pena convencional, nem por isso se de valor econômico à prestação: estipulou-se pena para o caso de inadimplemento. No direito

¹¹⁴ Regina Helena Costa. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 49.

¹¹⁵ *Apud* Regina Helena Costa. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 49.

¹¹⁶ Pontes de Miranda. *Op. cit.*, p. 40.

brasileiro, não há regra jurídica que exija às prestações prometidas o serem avaliáveis em dinheiro”.

O civilista Pontes de Miranda destaca, portanto, que no direito brasileiro o objeto da prestação obrigacional pode ser ou não suscetível de valor econômico. Contudo, coisa diversa ocorre, segundo o autor, no ordenamento jurídico italiano, onde o artigo 1.174 do Código Civil exige que a prestação objeto da obrigação tenha conotação econômica (“*La prestazione che forma oggetto dell’obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere ad un interesse, anche non patrimoniale, del creditore*”). E assim arremata Pontes de Miranda que “no sistema jurídico brasileiro, não se pode introduzir a regra jurídica italiana. Se a prestação é lícita, não se pode dizer que não há obrigação (= não se irradiou se a prestação não é suscetível de valoração)”¹¹⁷.

O conteúdo patrimonial, portanto, não é da essência da obrigação tributária, conceito no qual se incluem as obrigações tributárias acessórias que são obrigações de fazer, de não fazer e de tolerar. É o direito positivo – Código Tributário Nacional – que afasta a patrimonialidade genérica da obrigação tributária, pois faz a distinção entre: obrigação tributária principal, suscetível de valorização econômica, prescrição contida no artigo 113, § 1º, do CTN; e obrigação acessória, insuscetível de valorização econômica, segundo a prescrição contida no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional. Mas, de acordo com o texto positivo, tanto as obrigações patrimoniais, quanto as que não possuem este caráter, são caracterizadas como obrigacionais.

Demonstrado que o atributo da patrimonialidade não é essencial para qualificar a obrigação tributária, afastando a concepção de “obrigação” adotada pelos civilistas,

¹¹⁷ Pontes de Miranda, *Op. cit.*, p. 41.

existem doutrinas que defendem a patrimonialidade da obrigação tributária acessória, como as que veremos a seguir.

5.3.2. A Doutrina da Patrimonialidade da Obrigação Tributária Acessória

Citamos, entre os defensores da ideia de que a obrigação tributária acessória deva ter cunho patrimonial, dois: Fábio Fanucchi¹¹⁸ e Arnaldo Borges¹¹⁹.

Para Fanucchi, as obrigações acessórias são verdadeiras obrigações, pois nelas também existe um elemento econômico caracterizado na substituição do fisco pelo sujeito passivo dessas obrigações. O sujeito passivo acaba realizando o trabalho que cabe ao órgão fiscalizador, isto é, facilitar a identificação de situações tributariamente avaliáveis.

Arnaldo Borges¹²⁰ sustenta que a patrimonialidade da prestação não é requisito exigido pelo ordenamento jurídico brasileiro para que haja uma obrigação. O jurista não pode exigir tal requisito ao tomar o direito positivo como objeto de estudo, pois não estará fazendo ciência, mas política jurídica.

A defesa de Arnaldo Borges¹²¹ é de que existem obrigações cujas prestações têm efetivamente caráter patrimonial e outras não possuem esse atributo, mas nem por isso deixam de ser obrigações, e o próprio conceito de obrigação acessória já revela a importância econômica dessa obrigação segundo prescrição dos artigos: 111, III, 151, 175,

¹¹⁸ Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, vol. I, 4 ed. São Paulo: Resenha Tributária / Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1983, p. 224.

¹¹⁹ Arnaldo Borges, *Obrigação Tributária Acessória*, Revista de Direito Tributário, n.º 4, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

¹²⁰ *Apud* José Wilson Ferreira Sobrinho, *Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Gráfica Aquarela, 1988, p. 58.

¹²¹ *Apud* José Wilson Ferreira Sobrinho, *Op. cit.*, p. 59.

parágrafo único, do CTN, em que se encontra a confirmação de que a obrigação tributária acessória tem cunho patrimonial.

Entretanto, num primeiro momento, poderíamos tomar as doutrinas referidas como uma solução à problemática da patrimonialidade ou não das chamadas obrigações acessórias, bem como seu caráter obrigacional. Contudo, não podemos adotá-las, pois não resolvem a questão no seu contexto.

5.3.3. Nossa Visão quanto à Doutrina da Patrimonialidade da Obrigação Tributária Acessória

As doutrinas apontadas buscam solucionar a problemática da patrimonialidade da obrigação acessória emitindo proposições que facilmente são refutadas pelo ordenamento jurídico.

Os critérios utilizados não são corroborados pelo ordenamento jurídico-positivo, porque não podem ser testados empiricamente. A afirmação de que existem obrigações cujas prestações têm efetivamente caráter patrimonial e outras que não possuem esse atributo, a partir da constatação de que predominará sempre o interesse econômico do credor (sujeito ativo), ainda que a prestação não seja suscetível de valorização econômica não se baseia em um critério jurídico, mas metajurídico, construído pelo jurista a partir da análise do seu objeto. É uma decisão arbitrária do jurista ao promover a classificação do seu objeto, mas esta classificação deverá valer-se de meios capazes de construir ciência sem os vícios da contradição. Neste sentido, ensina-nos Paulo de Barros Carvalho¹²²:

“(…) Toda ciência requer a observância estrita da lei lógica da não contradição, de modo que a permanência de dois enunciados contraditórios – A é B e A é não-B – destrói a consistência interior do conjunto, esfacelando o sistema. Logo, no plano científico, não devemos encontrar contradição entre as múltiplas

¹²² Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 11.

proposições descritivas, a despeito de tais enunciados relatarem normas jurídicas algumas vezes antagônicas. O sistema da Ciência do Direito é isento de contradições (...)”.

A doutrina analisada de que a obrigação tributária acessória é patrimonial, mas também pode não ser patrimonial, traz uma contradição interna. Por ser uma metalinguagem doutrinária, subordina-se ao princípio de não contradição. E, se houver agressão a esse princípio, o discurso normativo-científico será prejudicado.

A concepção doutrinária da patrimonialidade da obrigação acessória parte da tentativa de resgatar o enunciado jurídico estritamente universal¹²³ de que toda obrigação é patrimonial.

Contudo, a tentativa de restaurar essa universalidade estrita pela tese da patrimonialidade da obrigação tributária acessória não será empírica, porque não poderá ser corroborada pelo ordenamento jurídico-positivo.

José Souto Maior Borges¹²⁴ afirma que é impossível verificação empírica do enunciado “toda obrigação tem caráter patrimonial”, porque ela não poderá ser exaustivamente testada por via indutiva.

E ensina-nos esse autor¹²⁵:

“E, como, numa decorrência do seu grau de generalidade, não é testável esgotantemente a sua veracidade, resta somente a possibilidade de testar-se a sua falseabilidade. Embora não sendo porque é impossível sê-lo – conclusivamente verificável (comprovável), essa assertiva é, contudo, empiricamente falseável. Se não há como indutivamente demonstrar a veracidade de um enunciado universal desse tipo, é todavia viável falseá-lo, pela formulação de enunciado(s) sobre normas válidas em sentido contrário. Dito noutras palavras: o conteúdo informativo desse enunciado responderá (*I*) apenas a uma aproximação da verdade, na medida em que for empiricamente corroborado, mas (*II*) será falseado (delimitado) por exemplos detectados de normas válidas em sentido contrário. É, nesses termos, sempre viável refutar

¹²³ Cf. José Souto Maior Borges (in *Obrigação Tributária (...)* p. 60): “Noutras palavras: a universalidade do enunciado decorre de que não haveria obrigação sem patrimonialidade”.

¹²⁴ José Souto Maior Borges, *Op. cit.*, p. 74.

¹²⁵ José Souto Maior Borges, *Op. cit.*, p. 74-75.

empiricamente aquele enunciado normativo com o recurso ao ordenamento jurídico e pela constatação de quaisquer normas jurídico-positivas em sentido contrário. A falseabilidade atua como um critério de demarcação científica do próprio enunciado, na sua generalidade.”

A Ciência do Direito estuda o seu objeto sem atingi-lo, pois é uma metalinguagem que tem a função de descrevê-lo. E, sendo o direito positivo o objeto de estudo da Ciência do Direito, esta não pode alterá-lo. O Código Tributário Nacional delimitou as espécies de obrigação tributária: a principal e a acessória. A primeira terá como objeto uma prestação pecuniária compulsória, pois possui relação direta com o fato jurídico do critério material da norma jurídica de exigência do tributo. A segunda não terá caráter pecuniário porque é fundada num fazer, não fazer ou tolerar. Esta, embora não possua caráter pecuniário, não deixa de ser obrigação. O interesse econômico haverá em qualquer relação jurídica, seja ela obrigação tributária principal ou acessória. Ocorre que aquilo com o que o direito positivo se preocupa não é com o que interessa ao credor, mas sim como esse interesse é respeitado, isto é, o bem jurídico a ele vinculado. Por certo, o interesse é uma categoria psicológica que se situa fora de uma visão jurídico-positiva, portanto, transcendental e não empírica.

As doutrinas que defendem a patrimonialidade da obrigação tributária acessória, por não terem sustentação empírica, perdem a referibilidade que deveriam ter ao direito positivo, porque o Código Tributário Nacional não traz qualquer autorização para uma construção doutrinária de regime jurídico dicotômico à obrigação tributária acessória com patrimonialidade ou não. O Código Tributário Nacional traz a prescrição de uma única espécie de obrigação tributária acessória: a de caráter não patrimonial.

José Wilson Ferreira Sobrinho¹²⁶ critica a postura das doutrinas que defendem a patrimonialidade da obrigação acessória e nos ensina:

“O que a ciência do direito não pode é, de forma arbitrária, estabelecer divisão na norma jurídica, que se apresenta unitária, a fim de pretender corroborar, artificialmente, suas proposições. A linguagem de objeto não é infirmada por metalinguagens doutrinárias, senão que estas é que o são por aquela. O ordenamento jurídico-positivo é que testa as construções doutrinárias, infirmando-as ou corroborando-as, não estas àquele”.

A Ciência do Direito não deve se preocupar em formar consenso entre a comunidade científica sobre determinada doutrina, mas, sim, preocupar-se apenas com a teoria em si mesma, porque a Ciência do Direito descreve a realidade contida na linguagem do seu objeto, na busca de determinadas conclusões, isto é, “para falar sobre uma linguagem é preciso usar outra linguagem¹²⁷”. É a chamada metalinguagem doutrinária, ou seja, a linguagem que fala e explica o seu objeto.

Contudo, no campo da Ciência do Direito – metalinguagem doutrinária –, o que temos são apenas opiniões e conclusões aceitas ou não pela comunidade científica. O que torna possível a aceitação de determinada doutrina científica é a realização de testes de base empírica de aplicação direta com o nosso ordenamento jurídico-positivo para que possam ser confirmadas ou refutadas. Portanto, a solidez da ciência do direito está no seu próprio objeto para que possa testar as teorias que a compõem.

5.4. A Teoria da Transitoriedade da Obrigação Tributária Acessória

No âmbito do direito civil, quase toda doutrina ensina que o instituto da “obrigação” possui dois elementos indispensáveis: a patrimonialidade e a transitoriedade.

¹²⁶ José Wilson Ferreira Sobrinho, *Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Gráfica Aquarela, 1988, p. 84-85.

¹²⁷ Lourival Vilanova. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 55.

Nos subtítulos anteriores, pudemos descrever e explicar a problemática das doutrinas científicas que defendem ou as que não defendem a patrimonialidade da obrigação tributária acessória. Aqui, trataremos do tema da transitoriedade da obrigação tributária e se esse atributo afasta o caráter obrigacional da chamada “obrigação tributária acessória”.

Obrigação é relação jurídica, e, como toda relação entre sujeitos sob um dado objeto, ela nasce e exaure-se, pois não há obrigações perpétuas: “Como tudo quanto no mundo existe, as obrigações nascem, vivem e morrem¹²⁸”.

A adoção destes conceitos na doutrina tributária decorre de um equívoco de interpretação, pois somente seria transitória a obrigação tributária principal, ao passo que a “erroneamente” chamada de obrigação tributária acessória não possuiria este atributo, já que não seria uma obrigação, mas um mero dever.

Paulo de Barros Carvalho¹²⁹, em sua doutrina, afasta a concepção de obrigação tributária acessória, por entender não existirem no direito tributário brasileiro obrigações acessórias, mas sim simples deveres de direito administrativo, porque falta aos deveres administrativos o atributo da patrimonialidade, equiparando o estudioso tais deveres ao simples dever que tem o motorista de respeitar os semáforos. E, quanto ao atributo da transitoriedade, o autor rejeita-o por entender ser um requisito dispensável para a qualificação do instituto da obrigação:

“De fato, como explicar o requisito da transitoriedade nas obrigações de não fazer? Ademais, toda relação jurídica tem por finalidade obter um determinado comportamento humano, posta a natureza do Direito como eminentemente

¹²⁸ Washington de Barros Monteiro, *Curso de Direito Civil – 4º Vol. – Direito das Obrigações*, São Paulo: Saraiva, 1999. Nesta obra, o autor escreve a respeito da impossibilidade de existir obrigação perpétua: “ainda que ela incidisse sobre atos contínuos, prolongados e reiterados, cuja persistência fosse indeterminada, como na locação de serviços, sempre haveria um limite à sua duração”.

¹²⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Teoria da Norma Tributária*, 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 92-93.

instrumental. Daí, aquela vocação irresistível ao desaparecimento não ser absolutamente própria da figura obrigacional, mas de toda e qualquer relação jurídica”.

Com efeito, a falta de rigor na fixação do conteúdo semântico da doutrina dos deveres administrativos enseja certa inconsistência interna nessa linha doutrinária que defende a transitoriedade como atributo indispensável para a formação do instituto da obrigação, pois o que existe é uma confusão entre normas: a norma que prescreve a obrigação e a norma do marco temporal de cumprimento da própria obrigação.

A norma que prescreve a obrigação é geral e abstrata, pois prescreve uma conduta possível de realização caso ocorram os elementos por ela descritos. Já a norma do tempo da de cumprimento da obrigação é individual e concreta, porque traz o momento de ocorrência do comportamento. Exemplificando: as normas que disciplinam a entrega das declarações – DCTF e DIRF – prescrevem que o sujeito passivo deverá apresentar suas declarações mensalmente, trimestralmente ou semestralmente. Esta norma possui o seu próprio tempo, já que no nosso ordenamento jurídico as normas são introduzidas para vigerem em tempo posterior ao seu termo inicial de vigência. Trata-se do âmbito de validade temporal delimitado pelo direito positivo em que se prescreve a vigência das normas obrigacionais. Inicialmente, teremos uma norma válida e vigente no nosso sistema que prescreve as obrigações a serem cumpridas. Em um segundo momento, teremos o tempo de cumprimento desta obrigação, ou seja, o tempo de realização da conduta prescrita na norma geral e abstrata.

José Souto Maior Borges¹³⁰ faz uma observação importante ao afirmar o equívoco da teoria tradicional das obrigações tributárias, porque o problema da transitoriedade das normas obrigacionais não deve ser confundido com a questão da transitoriedade da própria

¹³⁰ José Souto Maior Borges. *Op. cit.*, p. 123.

obrigação individual, ou seja, da conduta do sujeito passivo deonticamente havida como obrigatória, até porque o comportamento deonticamente obrigatório não se confunde com a norma que o disciplina.

Segundo o autor, o que há na verdade são dois tempos: (i) o tempo de vigência da norma veiculadora da obrigação e (ii) o tempo do comportamento do sujeito passivo. O sujeito passivo, realizando a conduta prescrita na norma veiculadora da obrigação, extinguirá a relação jurídica anteriormente instaurada. Contudo, a norma que veicula a obrigação não se extinguirá, não será expurgada do sistema jurídico, salvo nos casos prescritos pelo próprio direito positivo, como, por exemplo, a revogação. Então, temos que tanto em uma quanto em outra situação, são elas transitórias, porque “não pode a transitoriedade especificar a norma obrigacional diante de outras normas que prescrevem deveres não obrigacionais, nem de outras normas, porque a transitoriedade revestirá tanto a norma obrigacional, quanto quaisquer outras normas jurídico-positivas¹³¹”.

Assim, em apertada síntese, entendemos que a transitoriedade não é critério cientificamente apto para classificar as obrigações, pois as classificações construídas pela Ciência do Direito têm por finalidade construir arbitrariamente classes, de modo a submetê-las a diferentes regimes jurídicos para poderem legitimar o fundamento de que não há obrigações perpétuas no nosso ordenamento jurídico. “Conseqüentemente, responderia à formulação de uma proposição descritiva extradogmática, isto é, não controlável por um experimento vertido sobre a ordem jurídica positiva”¹³².

¹³¹ José Souto Maior Borges. *Op. cit.*, p. 125.

¹³² José Souto Maior Borges. *Op. cit.*, p. 125.

5.5. Deveres instrumentais, formais ou de colaboração

O estudo das obrigações tributárias acessórias impõe a necessidade de analisarmos a proposta da nossa doutrina tributária a respeito da natureza jurídica do tema. É possível encontrarmos diversas opiniões, de modo a afastar do que consideramos uma das espécies de obrigação tributária o seu caráter obrigacional.

A influência da doutrina civilista sobre a doutrina tributária acabou gerando uma divergência de opiniões, de que cumpre examinarmos as principais.

Paulo de Barros Carvalho¹³³ elege o elemento da patrimonialidade como divisor de águas entre obrigação e dever jurídico. Para ele a designação “obrigações acessórias” é imprecisa, pois não apresenta o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas a prestação passível de transformação em termos pecuniários. O autor prefere a expressão “deveres instrumentais ou formais”, ou seja, são deveres porque seu objeto carece de patrimonialidade; e instrumentais ou formais porque correspondem aos instrumentos de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos desígnios tributários.

Para Roque Antonio Carrazza¹³⁴, o que o Código Tributário Nacional chama impropriamente de obrigações acessórias são os chamados deveres instrumentais, ou seja, são comportamentos positivos e negativos de colaboração que gravitam em torno do tributo, de modo a facilitar a aplicação exata da norma jurídica que o previu. Para o autor, esses deveres são de índole administrativa, pois o seu objeto não tem cunho patrimonial.

¹³³ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 288 - 290.

¹³⁴ Roque Antonio Carrazza. *Op. cit.*, p. 305-306.

Em outra visão, as obrigações acessórias são incluídas na denominação de “deveres de colaboração” por Estevão Horvath¹³⁵, que ensina que tal colaboração ocorre entre os particulares e a Administração tributária, em decorrência do poder de império do Estado, como exercício de sua posição de supremacia. E, segundo o autor, os deveres de colaboração:

“Com o passar do tempo, foram transferidos aos particulares funções e tarefas até então próprias da Administração Pública. Dada a impossibilidade de exercício dessas tarefas, ao menos de forma exclusiva, pela Administração, o cidadão foi chamado a com ela “colaborar”, sob as mais diversas formas: terceirizações, no Direito administrativo; deveres instrumentais, “autolançamentos” (que não deixam de ser um particular e específico dever instrumental), no campo tributário”.

Para nós, seja qual for a denominação que se dê para o instituto das obrigações tributárias acessórias, o que importa é a observância direta e irrestrita do que prescreve o direito positivo. Se o Código Tributário Nacional prescreve como obrigação e não um “mero dever” a conduta auxiliadora do sujeito passivo, o fato é que o objetivo maior da norma é imprimir uma maior segurança na instituição e criação das normas jurídicas desse perfil, isto é, dentro da realidade do direito positivo no âmbito tributário, cujo conceito de obrigação, como vimos, é distinto do direito privado.

5.6. A doutrina italiana dos “deveres de contorno”

O tema das obrigações tributárias acessórias também é tratado na doutrina italiana, defendida por Renato Alessi¹³⁶, que as denominou de “deveres de contorno”.

No Brasil, é possível encontrarmos autores que adotam a ideia da doutrina italiana de “deveres de contorno”, em substituição à expressão “obrigação acessória”. Entre os

¹³⁵ Estevão Horvath. *Deveres Instrumentais e seus Limites*, in III Congresso Nacional de Estudos Tributários – Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: IBET, 2006, p. 208.

¹³⁶ Renato Alessi & G. Stamatii. *Istituzione di Diritto Tributario*, Torino, UTET, p. 40.

adeptos dessa doutrina, destacamos Roque Antonio Carrazza¹³⁷, que, ao estudar figura dos deveres instrumentais, afasta as expressões “obrigações acessórias” ou “deveres acessórios”, e afirma:

“Esses deveres foram de primeiro estudados por Renato Alessi, que os nomeou “poderes de contorno”. De fato, *em torno* do tributo emergem outras relações jurídico-tributárias, de conteúdo não patrimonial, que se consubstanciam num fazer, num não fazer ou num tolerar. São os deveres instrumentais tributários, impostos pela lei (em sentido lato), seja para os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas, inclusive de direito público) seja para terceiros, sempre no interesse do Fisco.

O primeiro lance de vista sobre nosso direito positivo já nos revela que os contribuintes, bem assim os terceiros a eles de alguma forma relacionados, são, amiudadas vezes, chamados pela lei a colaborarem com a Fazenda Pública. Esta coparticipação se traduz em comportamentos positivos (expedir notas fiscais, fazer declarações, comunicar a ocorrência de certos fatos imponíveis, etc.) e negativos (manter a escrituração em lugar acessível à Fazenda, tolerar a presença da Administração no estabelecimento comercial, etc.), que tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia”. (itálico do autor)

Contudo, o emprego da doutrina italiana dos “deveres de contorno” por parte da doutrina brasileira sofreu severas críticas por parte de José Souto Maior Borges¹³⁸. O autor pondera que se trata de “emprego alternativo e indiscriminado das expressões ‘poderes de contorno’ ou ‘deveres de contorno’, para caracterizar as obrigações acessórias. Como se poder e dever não fossem categorias jurídicas autônomas, em decorrência da sua irreduzível diversidade conceitual. Logo, usá-la em substituição à expressão ‘obrigação acessória’ é uma proposta doutrinária inovadora que não consegue liberar-se de certa dosagem de arbitrariedade teórica. Sobretudo porque o conteúdo informativo da metalinguagem ‘dever de contorno’ é extremamente precário”.

José Souto Maior Borges, sobre a adoção da doutrina italiana pela doutrina brasileira, faz um alerta:

¹³⁷ Roque Antonio Carrazza. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 26-27.

¹³⁸ José Souto Maior Borges. *Op. cit.*, p. 49-51.

“Pois é a doutrina italiana quem adverte que nem toda aplicação do que ela denomina poder tributário concreto constitui obrigação tributária. À frente da obrigação tributária situa-se um feixe de poderes de contorno, classificáveis como tributários, porque são instituídos no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, mas que se investem de caráter acessório ou instrumental. São, conseqüentemente, poderes acessórios ou instrumentais com relação ao poder tributário concreto, isto é, o poder de arrecadar tributo propriamente dito.

(...) À frente desses “poderes de contorno”, e numa direta contrapartida deles, surgiram os “deveres jurídicos” de caráter instrumental e secundário com relação à obrigação tributária principal. Um parêntese: *note-se que, enquanto poder e dever são usados simétrica, mas nitidamente diferenciados, na doutrina italiana, ao contrário, são referidos promiscuamente na doutrina brasileira, que ora fala em poderes de contorno, ora em deveres de contorno, sem explicitar claramente o que pretende significar com essa terminologia imprecisa*”. (itálico não original).

Outro autor que critica a doutrina italiana é Paulo de Barros Carvalho¹³⁹. Esse autor contesta a doutrina de Renato Alessi e considera-a sugestiva sob o fundamento de que:

“(…) há deveres que não circundam vínculos obrigacionais. Muitas pessoas que não realizam o fato jurídico do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza são instadas a prestar declarações ao Ministério da Fazenda. Não se concretizando o fato, não há que se falar em nascimento da obrigação, e tal dever apareceria desvinculado, sem nada *contornar*” (itálico original)”.

Pensamos também não ser possível adotar a nomenclatura de “deveres de contorno” em substituição à expressão “obrigação tributária acessória”. Inicialmente, porque, por se tratar de conceito trazido pela legislação italiana, guarda observância ao âmbito espacial de validade da norma vigente na Itália, pois é construída a partir do ordenamento jurídico-positivo daquele país e, portanto, trata-se de objeto de estudo da doutrina lá vigente. Em segundo lugar, porque se trata apenas de linguagem metafórica, constituindo-se na mera substituição de “acessório” por “dever de contornar” (algo tido como principal). Concordamos, pois, com José Wilson Ferreira Sobrinho, nesse sentido: “A linguagem metafórica, em termos científicos, não resulta em contribuição digna de nota à ciência, servindo antes de pretexto para disputas meramente verbais¹⁴⁰”.

¹³⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 289.

¹⁴⁰ José Wilson Ferreira Sobrinho. *Op. cit.*, p. 54-56.

Portanto, não podemos transportar a nomenclatura dos “deveres de contorno” da doutrina italiana ao direito positivo brasileiro, porque se trata de realidade diferente. Os poderes de contorno decorrem de norma jurídica que tem seu âmbito de validade de tempo e de espaço delimitados à Itália e que não os consideram de fato obrigação tributária, diferentemente da nossa realidade, em que as obrigações tributárias acessórias o são por expressa disposição positivada (artigo 113, CTN).

5.7. A Natureza Jurídica da Obrigação Tributária Acessória

A obrigação tributária é um instituto de direito público, porque pertence ao ramo do Direito Tributário em face da divisão das ciências jurídicas. E é a partir da classificação dos ramos do direito que podemos chegar às obrigações jurídicas que dele decorrem.

No uso do conceito que fizemos de obrigação, afirmamos que a obrigação tributária é uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito e de deveres que têm por objeto o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo ou de penalidade tributária. Mas, essa relação a que nos referimos não decorre da vontade dos sujeitos nela envolvidos, e, sim, da vontade da lei. Aqui, mais uma vez destacamos a supremacia constitucional do “princípio da legalidade, o qual prescreve que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.”¹⁴¹ É o direito positivo que prescreverá as situações hipotéticas capazes de ensejar a instauração da relação jurídica tributária.

Portanto, a obrigação tributária constitui-se numa relação jurídica de direito público que tem como fonte principal o acontecimento fático descrito em lei como suficiente e capaz de instaurá-la.

¹⁴¹ Cf. artigo 5º, inciso II, CF/88.

E, seguindo a linha das nossas premissas, entendemos que a obrigação tributária, conforme os comportamentos que dela decorram, é de duas espécies: principal e acessória¹⁴², conforme prescrição legal do artigo 113 do Código Tributário Nacional. A obrigação tributária principal surge em decorrência da materialização da situação descrita no antecedente da norma jurídica tributária, isto é, com a ocorrência do fato jurídico, tendo por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, extinguindo-se com o crédito dela decorrente (artigo 113, §1º, do Código Tributário Nacional). A obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional). “As prestações positivas são representadas por procedimentos, por ações que são exigidas do sujeito passivo: a emissão de notas fiscais, a escrituração de livros, a prática relativa ao lançamento por homologação pela forma prescrita lei, etc. As prestações negativas são representadas por abstenção de atos, por omissões que são exigidas do sujeito passivo: não rasurar notas e documentos fiscais, por exemplo; ou por tolerância que dele se exige: deixar-se fiscalizar”.¹⁴³

Desta forma, firmados na premissa de que a obrigação tributária se constitui numa relação jurídica de direito público, então podemos afirmar que teremos, conforme prescrição contida no artigo 113 do Código Tributário Nacional, duas espécies de relações jurídicas: (i) relação jurídica tributária cuja prestação consiste no comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos; e (ii) relação jurídica tributária consistente num fazer, não fazer, tolerar ou suportar.

¹⁴² Conforme afirmamos nos itens anteriores, há quem negue a existência de obrigações acessórias sob o fundamento de que são meros deveres administrativos. Paulo de Barros Carvalho define-as como deveres instrumentais: “(...) Os deveres de que falamos não têm natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo dimensível em valores econômicos. E, além de não serem obrigações, nem sempre são acessórias.” (*Curso de Direito Tributário*, 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 289).

¹⁴³ Fabio Fanucchi. *Op. cit.*, p. 225.

O que decerto diferenciará as relações jurídicas tributárias diz respeito às normas jurídicas que as veicularão. Sobre esta concepção, doutrina Dino Jarach¹⁴⁴ que as normas jurídicas que têm como prescrição o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos estão inseridas no âmbito do ramo do direito tributário chamado de material ou substantivo, cujo objeto é o tributo. Já as normas jurídicas voltadas à aplicação e cumprimento das relações tributárias substantivas estão inseridas no âmbito do direito tributário formal. E arremata o autor:

“(...) O conjunto de normas jurídicas que disciplinam a relação jurídica principal e as acessórias constitui o direito tributário substantivo, ou, como se costuma denominá-lo frequentemente, o direito tributário material. É este, a nosso ver, o direito tributário propriamente dito, estrutural e dogmaticamente autônomo. A este se refere o presente ensaio de uma teoria jurídica do fato impositivo.

Anteriormente observamos que há uma atividade administrativa cuja finalidade é a de assegurar o cumprimento das obrigações tributárias e que há relações entre administração e particulares, cujos objetivos são prestações de diferente natureza dos particulares para a administração, e que têm a finalidade indireta de favorecer o cumprimento das obrigações tributárias, mas a finalidade imediata de favorecer o desenvolvimento da atividade administrativa. O conjunto das normas jurídicas que disciplina a atividade administrativa, que tem por objeto assegurar o cumprimento das relações tributárias substantivas e das relações diferentes entre administração pública e particulares que servem ao desenvolvimento desta atividade, constitui o direito tributário administrativo, ou, como é denominado com frequência, o direito tributário formal”.

Segundo os ensinamentos acima, podemos tomar o direito tributário material ou substantivo como o estudo da relação jurídica tributária, a partir da instituição do conceito de tributo, bem como a forma de sua arrecadação e fiscalização, voltado principalmente à formação do vínculo abstrato que, ao nascer, liga o sujeito ativo ao sujeito passivo. Já o direito tributário formal ou administrativo constitui-se pela legitimação para agir do sujeito ativo a partir do descumprimento do dever imposto na relação material ou substantiva ao sujeito passivo.

¹⁴⁴ Dino Jarach, *El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Substantivo* – Tradução de Djalma de Campos, Coleção de Textos de Direito Tributário, Vol. 15. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 44-45.

Sobre a distinção entre o direito tributário material e o direito tributário formal, assevera Dino Jarach¹⁴⁵:

“(...) A distinção entre direito tributário material e direito tributário formal se pode concretizar nesta fórmula: o primeiro é o conjunto de normas que disciplinam o tributo e as relações jurídicas acessórias, isto é, que logicamente se vinculam ao tributo; o formal é o conjunto de normas que disciplinam a atividade administrativa e as relações que teologicamente se vinculam ao tributo. A vinculação lógica e necessária ao tributo caracteriza o direito tributário material; a falta de vinculação lógica e necessária e, por outro lado, a vinculação teleológica explica a distinção do direito tributário formal do substantivo e a razão para titulá-lo direito ‘tributário administrativo’”.

Assim, podemos verificar que as normas jurídicas que disciplinam as relações jurídicas tributárias, sejam elas principais ou acessórias, estão inseridas no âmbito do direito tributário material, pois dizem respeito ao vínculo jurídico tributário, ou seja, voltado ao núcleo do tributo.

Sob as considerações expostas, voltemos ao estudo da natureza jurídica da obrigação tributária acessória a partir da refutação em que fizemos ao afastarmos a aplicação da doutrina civilista, cujo entendimento é de que para ser obrigação jurídica é necessária a conjugação de dois atributos: a patrimonialidade e a transitoriedade da prestação da relação jurídica.

Quanto à patrimonialidade, afirmamos que o conteúdo patrimonial não é da essência da obrigação tributária, conceito no qual se incluem as obrigações tributárias acessórias, que são obrigações de fazer, de não fazer ou de tolerar, pois é o direito positivo – Código Tributário Nacional – que afasta a patrimonialidade genérica da obrigação tributária, pois faz a distinção entre obrigação tributária principal, suscetível de valorização econômica, conforme prescrição contida no artigo 113, § 1º, do CTN, e obrigação acessória, insuscetível de valorização econômica, segundo a prescrição contida no artigo

¹⁴⁵ Dino Jarach. *Op. cit.*, p. 46.

113, § 2º, do Código Tributário Nacional. Mas, de acordo com o texto positivo, tanto as obrigações patrimoniais, quanto as que não possuem este caráter, são caracterizadas como obrigacionais. Vê-se que o Código Tributário Nacional não traz qualquer autorização para uma construção doutrinária de regime jurídico dicotômico à obrigação tributária acessória com patrimonialidade ou não, o que seria uma contradição interna. O Código Tributário Nacional traz a prescrição de uma única espécie de obrigação tributária acessória: a de caráter não patrimonial.

O atributo da transitoriedade também foi repellido por nós, por se tratar do âmbito de validade temporal delimitado pelo direito positivo, em que se prescreve a vigência das normas obrigacionais. Em um primeiro momento, teremos uma norma válida e vigente no nosso sistema que prescreve as obrigações a serem cumpridas. Em segundo plano, teremos o tempo de cumprimento desta obrigação, ou seja, o tempo de realização da conduta prescrita na norma geral e abstrata. Ou seja, são dois tempos: o da norma geral e abstrata veiculadora da obrigação e o da norma individual e concreta produzida pelo sujeito passivo da obrigação ao cumprir o dever que lhe foi imposto (p. ex., na escrituração em livro, na emissão de nota fiscal, etc.). Os atos e negócios no mundo jurídico nascem, produzem seus efeitos e depois se extinguem. Não são perpétuos. Contudo, as normas veiculadoras no nosso ordenamento jurídico poderão existir até que sejam expurgadas do sistema, quando não mais guardarem relação de pertinencialidade com o próprio sistema. O fato é que existem dois tempos: o da norma jurídica veiculadora da obrigação e o da própria obrigação.

Portanto, firmados nos argumentos expostos, temos que o enunciado contido no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, trata de uma espécie de obrigação tributária e não de um mero dever jurídico administrativo. É uma obrigação tributária porque tem por finalidade direta e imediata a de garantir o cumprimento da obrigação

tributária principal, cujo objeto é o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo. E não nos permite aceitar a definição de mero dever administrativo, porque entendemos que a esfera administrativa é posterior ao nascimento da obrigação tributária, no sentido de legitimar a cobrança da prestação imposta ao sujeito passivo. Em um primeiro momento, temos a formação da relação jurídica sob um determinado objeto. Já em um segundo momento, surge o direito de exigir este objeto, isto é, o crédito tributário.

O adjetivo “acessória” até poderia ser questionado. Contudo, não vemos maior sucesso nisso, pois o próprio direito positivo prescreveu duas espécies de obrigação tributária: uma principal e outra acessória. Temos que são espécies autônomas em si mesmas, dentro do conceito do Direito Tributário. A primeira obrigação tem por fundamento a ocorrência do fato jurídico descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária como apto a fazer instaurar a relação jurídica tributária, cujo objeto é o pagamento de tributo ou penalidade tributária. Exemplificando: a realização de operação de circulação de mercadorias. O comerciante que realizar a operação de circulação de mercadorias, na forma descrita no antecedente da norma de tributação, em respeito ao princípio da tipicidade tributária, estará sujeito ao pagamento do ICMS. Ou seja, é a chamada subsunção do fato à norma:

$$H \rightarrow C_m (\text{verbo} + \text{complemento}) + C_e + C_t$$

↓

$$C \rightarrow C_p (S_a + S_p) + C_q (bc + al)$$

↓

(relação jurídica material)

Onde: H = hipótese tributária (antecedente; descritor normativo) composta dos elementos de identificação dos eventos portadores de expressão econômica;

Cm = critério material (núcleo da descrição fática) é representado pelo comportamento ou por uma ação do sujeito acompanhado de um verbo que deverá ser pessoal e de predicação incompleta e acompanhado obrigatoriamente de seu complemento;

Ce= critério espacial: condição de espaço de ocorrência do comportamento descrito na hipótese;

Ct = critério temporal: condição de tempo de ocorrência do comportamento descrito na hipótese;

C = consequência tributária (consequente; prescritor normativo) prescreve a relação jurídica material que vai se instaurar.

Cp = critério pessoal: identificação dos sujeitos da relação jurídica obrigacional;

Sa = sujeito ativo da obrigação tributária;

Sp = sujeito passivo da obrigação tributária;

Cq = critério quantitativo: indicador do objeto da prestação (dimensão do comportamento);

bc = base de cálculo: grandeza mensuradora do comportamento do núcleo do fato jurídico tributário;

al = alíquota: fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação da compostura numérica da obrigação tributária cujo objeto é o valor da prestação pecuniária.

A segunda espécie de obrigação tributária, a chamada acessória, tem por objeto o comportamento do sujeito passivo na realização de prestações positivas ou negativas, prescritas em lei, no sentido de auxiliar no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos

tributos. Esta obrigação tributária, dentro da sistemática que prescreve do direito positivo (artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional), é autônoma. Vejamos o exemplo dado acima, isto é, o de realização de operação de circulação de mercadorias. Trata-se da hipótese de incidência do ICMS. Mas, uma vez realizada a operação pelo comerciante, o Fisco estadual somente terá conhecimento da sua ocorrência desde que tal situação social tenha sido trazida para o mundo jurídico. O conhecimento dar-se-á com a declaração pelo sujeito passivo em GIA, bem como das demais obrigações acessórias relacionadas ao mesmo fato, tais como emissão de nota fiscal, escrituração em livro de saída da mercadoria, etc. Então, como afirmar que são meros deveres jurídicos? E que somente existiriam se existisse a relação jurídica principal?

Sobre este tema, já nos posicionamos no sentido de que a acessoriedade não é vista no sentido de ligação por dependência da obrigação principal. Ela deve ser vista de maneira ampla, isto é, de modo a ser instrumento da obrigação principal, como uma forma de dar meios à fiscalização tributária, facilitando a investigação e controle no recolhimento de tributos a que o próprio sujeito passivo da obrigação tributária acessória ou terceiro esteja sujeito.

A autonomia da obrigação tributária acessória é tão clara que no nosso ordenamento temos situações em que a obrigação tributária principal nem ocorre. Contudo, persiste a obrigação do sujeito passivo em colaborar com a fiscalização tributária. É o caso das chamadas imunidades (artigo 150, VI, “c”, CF/88). A obrigação tributária principal não pode se materializar, em face da limitação ao exercício da competência da pessoa política de direito público interno. Todavia, a Carta Constitucional prescreve que a entidade imune observe e comprove os requisitos contidos em lei complementar para o pleno gozo da imunidade e, assim, não retira da entidade imune a obrigação de escriturar suas receitas e despesas em livros próprios (art. 14, III, CTN). Tudo isso porque outros fatos típicos

tributários poderão ocorrer que ensejem o pagamento de tributo, bem como a aplicação de penalidades, seja em relação à entidade imune, seja a terceiros, como no caso de prestadores de serviços cuja hipótese de incidência é a prestação efetiva de serviços, por exemplo, professores. Para a entidade imune, persistirá a obrigação de promover declarações de retenções do Imposto sobre a Renda. Já aos professores, a de promover a declaração anual de rendimentos. E, com o cruzamento das informações, o Fisco poderá aferir se ocorreu fato típico tendente a resultar na instauração da relação jurídica tributária.

Reforçamos nosso entendimento no sentido de que a acessoriedade está voltada à instrumentalização da obrigação tributária principal. E esta, por sua vez, pode ocorrer ou não. Neste sentido, trazemos os ensinamentos de Luciano Amaro¹⁴⁶ sobre a instrumentalidade característica das obrigações acessórias:

“(…) é que as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “acessórias”; embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelem à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva)”.

Portanto, calcados nas premissas adotadas, temos que a natureza jurídica da obrigação tributária acessória consiste em uma relação jurídica de direito público sem caráter pecuniário, que tem por finalidade auxiliar e instrumentalizar a relação jurídica tributária principal, consubstanciada em prestações positivas ou negativas (fazer, não fazer, tolerar ou suportar), previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

¹⁴⁶ Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 250.

5.8. O Fato Jurídico da Obrigação Tributária Acessória

A ocorrência da situação fática descrita em lei como determinante a causar a instauração do vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo dá o nascimento da obrigação tributária. E ao acontecimento descrito em lei como determinante para o nascimento da obrigação tributária dá-se o nome de fato jurídico. Fato, porque traz em seu conteúdo o relato de um evento social ocorrido no passado; e jurídico, porque prescrito em lei (direito positivo) como capaz de fazer nascer uma obrigação entre sujeitos. Portanto, não existe direito e dever que não sejam frutos da incidência de uma norma jurídica. O direito positivo cria os pressupostos necessários ao nascimento da obrigação, ou seja, descreve os elementos determinantes que deverá possuir o comportamento prescrito como hipótese de incidência da norma. Este comportamento prescrito como típico, uma vez ocorrido e preenchendo as características da hipótese legal, ganha *status* de fato jurídico.

Na fenomenologia do Direito Tributário, a obrigação tributária é produto da incidência da norma jurídica tributária, porque, para o nascimento da obrigação tributária, é necessária a ocorrência concreta e efetiva do fato¹⁴⁷ escolhido pelo legislador como capaz de fundamentar a ocorrência da relação jurídica tributária.

Sobre o fato jurídico da obrigação acessória, prescreve o artigo 115, do Código Tributário Nacional que o “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na

¹⁴⁷ A respeito da distinção entre a situação abstrata e concreta da norma, destacamos os ensinamentos de Geraldo Ataliba: “(...) Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando ‘hipótese de incidência’ ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e ‘fato imponível’ ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência (in *Hipótese de Incidência Tributária*, 6 ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 54). Hugo de Brito segue a mesma didática: “(...) a expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto” (in *Curso de Direito Tributário*, 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 102).

forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Assim, dentro da premissa que adotamos de que a obrigação acessória é uma relação jurídica não pecuniária consubstanciada em prestações positivas ou negativas na forma da prescrição legal, temos que o fato jurídico da obrigação tributária acessória será toda situação que dê origem ao cumprimento de um dever jurídico que não tenha por objeto uma prestação pecuniária, isto é, o dever de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo ou de penalidade pecuniária. A legislação prescreverá a situação cuja ocorrência dá nascimento ao dever de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, por exemplo, a situação que faz surgir o dever de emitir notas fiscais, escriturar livros, promover declarações de rendas e rendimentos, entregar livros e documentos fiscais para serem fiscalizados, etc.

Para a tipificação do fato jurídico da obrigação tributária acessória, o Código Tributário Nacional prescreve que a situação capaz de fazer nascer a relação jurídica tributária acessória deverá estar veiculada na *legislação aplicável*. E esta legislação, como veremos no item seguinte, deverá ter sido introduzida pela pessoa jurídica de direito público interno eleita pela Constituição Federal como capaz de legislar sobre determinado tributo. Ou seja, para exigir a emissão de notas fiscais do comerciante que vende mercadorias, a legislação que veicula a norma jurídica de tributação deverá trazer também a autorização para exigência de emissão de notas fiscais como forma de demonstrar que a obrigação decorre do interesse do poder público em apurar o fato jurídico relacionado à exigência do ICMS, cuja competência é dos Estados.

Sobre este raciocínio, estaríamos sujeitos a concordar com as críticas que o artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional sofre das mais prestigiadas doutrinas¹⁴⁸. Contudo, não vemos o tema dessa forma. Ao contrário, o que temos são obrigações tributárias despidas de cunho patrimonial, mas voltadas ao interesse da administração tributária na apuração e formalização de eventual relação jurídica tributária dita como principal, ou seja, para a instrumentalização de pretensa entrega de soma de dinheiro a título de pagamento de tributo ou de penalidade tributária.

Desta inferência, podemos afirmar que, para que haja a verificação da ocorrência ou não do fato jurídico da obrigação tributária principal, precisamos passar primeiro pelas normas impositivas de obrigações acessórias. Então, como é possível que haja homologação dos valores apurados e pagos pelo sujeito passivo a título de PIS e COFINS, por exemplo, se a Administração Tributária não tem conhecimento do faturamento da empresa? Mas a determinação legal é que Administração Tributária tenha conhecimento do faturamento da empresa, pois o sujeito passivo está obrigado a promover sua declaração em DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) e em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais).

Aqui, é preciso destacar a importância das obrigações acessórias na sistemática de formação da relação jurídica tributária de exigência de tributo ou penalidade tributária, posto que traz os elementos capazes de identificação da ocorrência dos fatos jurídicos tributários responsáveis para a formalização da obrigação tributária dita principal. É neste sentido que concordamos com o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁹, embora

¹⁴⁸ Paulo de Barros Carvalho entende que as chamadas obrigações acessórias são meros deveres administrativos instrumentais ou formais, pois não possuem natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo mensurável em valores econômicos e que nem sempre são acessórias, por existirem independentemente do surgimento da obrigação dita principal (*Curso de Direito Tributário*, 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 289-290).

¹⁴⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 424-425.

esse catedrático tome as chamadas obrigações acessórias sob o nome de deveres instrumentais ou formais, por não lhes atribuir caráter obrigacional:

“No âmbito tributário, encontramos dois tipos de relações: (i) as de substância patrimonial e (ii) os vínculos que fazem irromper deveres instrumentais. A primeira dessas espécies é conhecida por “obrigação tributária”, tendo como objeto da prestação uma quantia em dinheiro, os termos do artigo 3º, do Código Tributário Nacional. Soltas ou gravitando em seu derredor está a segunda modalidade, representada por múltiplas relações que prescrevem comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo.

É preciso assinalar que os deveres instrumentais cumprem papel relevante na implantação do tributo porque de sua observância depende a documentação em linguagem de tudo que diz respeito à pretensão impositiva. Por outros torneios, o plexo de providências que as leis tributárias impõem aos sujeitos passivos, e que nominamos de “deveres instrumentais” ou “deveres formais”, tem como objeto precípuo relatar em linguagem os eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas para atingir seus propósitos ordinatórios. Tais deveres assumem por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que, sem eles, muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria.

É extremamente significativa a participação dos deveres instrumentais na composição da plataforma de dados que oferecem condições à constituição do fato jurídico tributário, pois a prestação atinente aos deveres formais é a base sobre a qual a formação do fato vai sustentar-se. Exemplificando, ao realizar a venda de produtos industrializados, o contribuinte deve emitir nota fiscal, em que figuram as informações imprescindíveis à identificação do evento. Além disso, cabe-lhe escriturar esses elementos informativos no livro próprio, oferecer declarações e preencher documentos relativos ao acontecimento a que deu ensejo. Esse feixe de notícias indicativas, postas na linguagem jurídica competente, consubstanciará o alicerce comunicativo sobre o qual será produzida a norma tributária individual e concreta.”

As chamadas obrigações tributárias acessórias assumem um papel fundamental na formalização da relação jurídica tributária de exigência do tributo ou penalidade, e muitas vezes têm como hipótese de incidência a norma jurídica¹⁵⁰ veiculadora da obrigação tributária acessória, a mesma hipótese de incidência da regra matriz de incidência do tributo. Exemplificando: o sujeito passivo que auferir renda e proventos de qualquer natureza realiza o comportamento descrito na regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda. E esta situação também é a situação hipotética da norma jurídica

¹⁵⁰ Maurício Zockun denominou de *norma jurídica instrumental* a norma jurídica que tem por finalidade abastecer com informações a pessoa credenciada pelo ordenamento jurídico para uma específica atividade, *instrumentalizando* sua atuação (*Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 125).

que determina que o sujeito passivo promova a declaração de rendimentos. O objetivo da norma jurídica é verificar se o contribuinte não está omitindo qualquer informação como capaz de resultar em eventual lançamento suplementar de valores não declarados e não recolhidos ao Fisco Federal.

Portanto, o fato jurídico da obrigação tributária acessória é dado por exclusão, isto é, será qualquer situação prescrita na legislação aplicável como apta a auxiliar ou instrumentalizar eventual relação jurídica tributária de exigência do tributo ou penalidade pecuniária, consubstanciando assim em prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

5.9. As Obrigações Tributárias Acessórias e a Capacidade Contributiva

A obrigação tributária constitui-se numa relação jurídica de direito público que tem como fonte principal o acontecimento fático descrito em lei como suficiente e capaz de instaurá-la. E, no que tange à sistemática de tributação, mais especificamente com relação aos tributos não vinculados, elegeu o legislador constituinte a capacidade contributiva como um dos instrumentos limitadores do exercício da atividade legislativa de instituição e criação de impostos.

Então, em uma análise superficial, estaríamos autorizados a afirmar que a capacidade contributiva seria um limite constitucional direcionado apenas às obrigações tributárias tidas como principais e especificamente aos tributos não vinculados.

Entretantes, nosso entendimento é no sentido de que as obrigações tributárias acessórias têm por regime jurídico o constitucional-tributário; sendo assim, a elas se

aplicam as mesmas regras impostas às relações jurídicas direcionadas a levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo.

Se emprendermos uma análise detida do §1º, do artigo 145, da Constitucional Federal de 1988, logo será possível observar a importância que o legislador constituinte destacou às obrigações tributárias acessórias. O texto constitucional prescreve que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

A tributação será realizada de acordo com a capacidade econômica do destinatário da norma legal de tributação, cujo elemento capaz de assegurar tais objetivos corresponde ao poder-dever da administração tributária de identificar o patrimônio, renda e atividades econômicas do contribuinte.

Importante destacar que, embora o texto constitucional prescreva a faculdade da Administração Tributária identificar, no patrimônio, renda e atividades econômicas, fatos-signos presuntivos de riqueza, o certo é que essa identificação não se trata de uma atividade facultada, mas de prescrição obrigatória.

A identificação desses elementos informativos da capacidade contributiva do destinatário da norma legal somente será possível com a instauração da relação jurídica tributária cuja prestação tenha por objeto os comportamentos de fazer, não fazer, tolerar ou suportar. Neles se incluem as obrigações de informação, de que é exemplo a declaração de ajuste anual a título de tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas.

Assim, para que os objetivos do princípio da capacidade contributiva sejam alcançados, será necessária a transmissão de informações, seja por parte do contribuinte, seja pela Administração Tributária (por exemplo, em procedimento de fiscalização), e isso somente será possível com a observância às normas impositivas de obrigações tributárias acessórias, pois, com a eleição do elemento identificador da capacidade contributiva do destinatário da tributação, o legislador ordinário deverá introduzir também enunciados prescritivos que possibilitem a identificação exata para que seja possível a incidência da norma jurídica de tributação, cuja hipótese de incidência possível encontra-se prescrita no texto constitucional.

5.10. Legislação Tributária e a Instituição das Obrigações Acessórias

Anteriormente, tratamos do fato jurídico da obrigação tributária acessória como qualquer situação prescrita na “*legislação aplicável*” e como apta a instrumentalizar a obrigação tributária principal. E, firmados na premissa de que as obrigações acessórias têm por objeto prestações positivas ou negativas apartadas de caráter pecuniário, analisaremos, aqui, qual a amplitude da expressão “*legislação aplicável*” contida no direito positivo – no nosso caso, o Código Tributário Nacional, que é o nosso sistema de referência.

Vimos que, no Direito Tributário, como também em toda fenomenologia jurídica em geral, não existe obrigação jurídica que não seja resultado da incidência de uma norma jurídica. Então, afirmamos que temos duas normas jurídicas diversas: (i) a *norma jurídica em sentido estrito* – regra matriz de incidência tributária formadora do vínculo jurídico (direito subjetivo e dever jurídico) sempre de caráter patrimonial, isto é, dever jurídico de levar dinheiro aos cofres públicos; e (ii) a *norma jurídica em sentido amplo*, tal como a veiculadora das chamadas obrigações acessórias, isto é, a formadora de vínculo jurídico obrigacional de cumprimento das prestações, positivas ou negativas, nela previstas no

interesse da arrecadação ou da fiscalização da administração tributária, e sem caráter patrimonial.

As normas jurídicas são construções científicas a partir da interpretação do texto do direito positivo. Mas, quais são estes veículos introdutórios de normas, especificamente, sobre o tema no qual trabalhamos – as obrigações tributárias acessórias?

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 consagra o princípio genérico da legalidade, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. O que já seria suficiente para concluirmos que os tributos e qualquer outra obrigação a eles relacionada só podem ser criados por lei.

A Carta Constitucional de 1988 reforça o caráter de limite objetivo ao exercício da Competência Tributária ao prescrever em seu artigo 150, I, o princípio da estrita legalidade tributária: “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; (...)”.

Em um primeiro momento, até poderíamos inferir que o princípio da estrita legalidade que mencionamos não teria aplicação às normas impositivas de obrigações acessórias, todavia, não vemos a questão dessa forma. As obrigações acessórias têm por objeto as prestações positivas ou negativas que são consubstanciadas em obrigações de fazer, não fazer ou tolerar algo, e estão intimamente relacionadas ao cumprimento das normas jurídicas em sentido estrito, ou seja, às normas de tributação, sendo certo que, para criação das obrigações acessórias, as regras são as mesmas, ou seja, dever-se-á guardar respeito ao princípio da legalidade.

O Código Tributário Nacional, ao disciplinar a matéria relativa às obrigações acessórias, especificamente em seus artigos 113, § 2º e 115, assim prescreve:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...).

§ 2º A obrigação acessória decorre da *legislação tributária* e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. (itálico não original)

(...).

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, *na forma da legislação aplicável*, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.” (itálico não original)

Na forma dos enunciados supracitados, o Código Tributário Nacional traz o fundamento de validade para instituição de normas jurídicas disciplinadoras da matéria relativa às obrigações acessórias.

E uma interpretação literal dos artigos citados para as expressões “legislação tributária” e “legislação aplicável” poderia nos levar à falsa ideia de que as normas jurídicas veiculadoras de obrigações acessórias poderiam ser veiculadas não só por lei em sentido estrito, mas também por qualquer instrumento que não tenha força de lei, ou seja, norma jurídica em sentido lato, já que 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 (art. 96, do Código Tributário Nacional).

Essa forma de interpretação poderia nos levar também a inferir que as normas impositivas de obrigações acessórias poderiam ser veiculadas inclusive por atos dos próprios dos agentes da Administração Pública, mediante a edição de Decretos, Portarias, Regulamentos, etc., atribuindo total liberdade ao Poder Executivo. Mas, a veiculação de obrigações acessórias deverá seguir algumas regras. E essas regras somente serão as

prescritas em lei, ou seja, a lei veiculadora do tributo correspondente. Neste sentido, valem as palavras de Fábio Fanucchi¹⁵¹:

“De fato, estes argumentos também impressionam, não menos do que a tese que neles encontra uma das razões de ser. Entretanto, é certo que os procedimentos exigidos de pessoas colocadas sob a autoridade do Estado tributante, sendo *obrigações* ou simples *deveres*, devem decorrer da *lei*, de um ato que se estruture com a interveniência do Poder Legislativo, mesmo porque é isto que a Constituição impõe. A base da exigência de tais procedimentos, ainda que genericamente editada, estará na lei. Esses atos terão de ver sempre com o tributo que a lei tenha criado, terão de estar de tal forma estruturadas que não impliquem em exigência extravagante por sua própria conformação. Partindo dessa base legal, os atos normativos apenas detalharão os procedimentos” (negrito e itálico originais).

O artigo 96 do Código Tributário Nacional, ao prescrever de forma genérica que 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, estabelece a abrangência da expressão, mas não que somente a obrigação tributária principal deva ser prescrita em lei em sentido estrito, em respeito ao princípio da estrita legalidade, e a obrigação tributária acessória poderá ser instituída por qualquer outro veículo normativo, como atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. Pelo contrário, vemos que o Código Tributário Nacional colaciona a matéria tratada sob o Título I de “Legislação Tributária”. E, já na Seção I, traz a “Disposição Preliminar” enunciando o artigo 96, para firmar o conteúdo e alcance da expressão “legislação tributária”. A seguir, na Seção II, vai explicar o que versa cada um dos veículos normativos, tais como: as leis, os tratados e convenções internacionais e os decretos.

A primazia do princípio da legalidade estrita em matéria de criação e imposição de obrigação acessória, afastando desta forma qualquer possibilidade da instituição por ato do Poder Executivo, pode ser vista também no artigo 99 do Código Tributário Nacional, ao prescrever que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função

¹⁵¹ Fábio Fanucchi. *Op. cit.*, p. 225.

das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei”. Então, como afirmar que uma obrigação acessória pode ser veiculada por atos do Poder Executivo (Atos Normativos, Portarias, Decretos, Instruções Normativas etc.), sem a necessidade de serem prescritas em norma de superior hierarquia como a Lei?

A respeito da necessidade de observância da veiculação por meio de lei, Misabel de Abreu Machado Derzi¹⁵² dá sua contribuição doutrinária:

“O fato gerador da obrigação acessória também decorre de lei. A lei cria os deveres acessórios, em seus contornos básicos, e remete ao regulamento a pormenorização de tais deveres. Mas eles são e devem estar antes plasmados, modelados e enformados na própria lei. Ao dizer o CTN que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115), não rompe com o princípio fundamental da legalidade, apenas reconhece que existe margem de discricionariedade para que, dentro dos limites da lei, o regulamento e demais atos administrativos normativos explicitem a própria lei, viabilizando a sua fiel execução. A expressão *legislação tributária*, definida pelo próprio CTN, no art. 96, aliás, nomeia em primeiro lugar a lei, como ato próprio do Poder Legislativo. A lei, assim, integra com primazia o conceito de legislação tributária (art. 96c/ art. 98), à qual se submetem os atos normativos do executivo.” (itálico original).

Não vemos razão, portanto, para aceitar que outros instrumentos normativos possam instituir as chamadas obrigações acessórias. A obrigação acessória é constituída a partir de obrigações positivas ou negativas consubstanciadas em um fazer, não fazer ou tolerar algo, tudo em prol do interesse da arrecadação e da fiscalização tributária, ou seja, no interesse do Poder Executivo. Sendo sua natureza tributária, só se torna legítima se resultar da lei. O Poder Público não poderá instituí-la por meio de decreto, portarias ou qualquer outro instrumento que não seja lei em sentido estrito.

¹⁵² DERZI, Misabel de Abreu Machado, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999, p. 709/710.

Sob os mesmos fundamentos, porém empregando os seus ensinamentos sobre a opção de deveres instrumentais tributários, Roque Antonio Carrazza ensina ser a lei o fundamento jurídico para tais deveres, e assim doutrina:

“Em primeiro lugar, aflora com evidência translúcida que, por injunção do princípio da legalidade, que se espraia por todos os setores do Direito, os órgãos da Administração Fazendária podem exigir deveres instrumentais criados por meio de lei. Nenhuma entredúvida pode esboçar-se a respeito, porquanto, entre nós, tudo e todos se sujeitam ao império da lei.

Naturalmente a lei é entendida, neste passo, em sentido lato, agasalhando não só a emanada do Congresso Nacional, das Assembleias 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.”¹⁵³

Importante destacarmos que na nossa doutrina a defesa de que somente lei poderá instituir as chamadas obrigações não é unânime, pois alguns autores sustentam que a sua veiculação não guarda observância ao princípio da legalidade, isto é, as obrigações acessórias, também chamadas de deveres instrumentais, poderão ser criadas por lei e demais instrumentos normativos incluídos no conceito de legislação tributária. E é nessa linha de pensamento que doutrina Hugo de Brito Machado:

“A doutrina que tenta colocar as obrigações acessórias no âmbito da legalidade estrita é, sem dúvida, respeitável, sobretudo pela intenção de reforçar as garantias do contribuinte. Não nos parece, porém, defensável em face do Código Tributário Nacional, que exclui expressamente as obrigações acessórias do princípio da legalidade estrita. No inciso III do artigo 97, definindo o âmbito da legalidade estrita refere-se apenas ao fato gerador da obrigação tributária principal, quando a simples omissão dessa qualificação específica faria com que a norma abrangesse as duas espécies. No § 2º do artigo 113 define a obrigação acessória como decorrente da *legislação* tributária, e no artigo 115 diz que a obrigação acessória é a situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato.”¹⁵⁴

Preferimos adotar a tese de que as obrigações acessórias só poderão ser criadas por lei em sentido estrito, observando os ditames do princípio da legalidade, sob forma de

¹⁵³ Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 307-308.

¹⁵⁴ Hugo de Brito Machado, *Fato Gerador da Obrigação Acessória*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 96, São Paulo, p. 32.

resguardar-se do direito subjetivo dos contribuintes e não incorrer a norma jurídica veiculadora nos vícios de ilegalidade¹⁵⁵ e inconstitucionalidade.

Ainda sobre a observância da legalidade estrita, Roque Antonio Carrazza trava uma discussão acerca do tema que nos chamou a atenção e que é muito importante didaticamente para os fundamentos que empregamos: a questão dos crimes contra a ordem tributária. Sendo o autor defensor da tese de que a criação dos deveres instrumentais deverá ser feita por lei, ele traz ao centro do tema as penas rigorosas prescritas na Lei n.º 8.137/90, tendo em vista que o descumprimento de deveres instrumentais podem tipificar ilícitos penais:

“À vista do exposto, pensamos haver demonstrado, de modo irretorquível, que só a pessoa política tributante pode criar deveres instrumentais tributários. Mas – convém que se remarque - sempre por meio de lei.

Aliás, esta ideia agora ganhou uma força ainda maior, na medida em que a Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passou a considerar *crimes contra a ordem tributária* os descumprimentos, por parte dos contribuintes, de deveres instrumentais tributários. De fato, tais infrações, com o advento da referida lei, deixaram de ser simples *ilícitos administrativos*, para tipificarem verdadeiros *ilícitos penais*, apenados, inclusive, com extremo rigor.

Parece obvio que não tem sentido um contribuinte poder vir a ser condenado a uma pena privativa de liberdade (reclusão ou detenção, conforme a gravidade da infração cometida) pelo descumprimento de um dever instrumental tributário que lhe tenha sido imposto por ato normativo infralegal (decreto, portaria, instrução ministerial, ato administrativo). Pelo contrário, estamos convencidos de que só a lei pode obrigar o contribuinte a prestar declarações, fornecer notas fiscais, manter livros, etc. Esta convicção mais se robustece em face do art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal, que preceitua, com todas as letras: “não há crime sem lei anterior que o defina”. Ora, os crimes contra a ordem tributária dependem, para se tipificarem, do descumprimento de deveres instrumentais tributários. Estes, portanto, completam (ou vão completar) a norma jurídica penal que criou, *in abstracto*, os mencionados delitos. Devem, pois, também ser criados por meio de lei.”¹⁵⁶ (Itálicos originais)

Concordamos com a doutrina do autor supracitado quanto à observância de lei em sentido estrito para instituição e criação das chamadas obrigações acessórias, pois não se pode admitir que se institua um determinado tributo e se exija dos contribuintes o auxílio e

¹⁵⁵ Vide decisões do STJ: RE n.º 1.035.244/PR; n.º 552.479/RJ e Decisões dos Tribunais: TRF3, Terceira Turma, AC n.º 2000.61.00.033628-3; TRF4, Primeira Turma, REO n.º 89.04.19822-4/PR; TRF5, Primeira Turma, MAS n.º 96.00.555897-3/AL.

¹⁵⁶ Roque Antonio Carrazza. *Op. cit.*, p. 312-313.

a colaboração no cumprimento das normas jurídicas tributárias, sem que as obrigações imputadas a ele, contribuintes, não sejam veiculadas por lei em sentido estrito. E mais: não se pode admitir que, no descumprimento destas obrigações acessórias, o contribuinte possa ser constrangido ao cumprimento de uma pena restritiva de liberdade. Entendemos que, para que o contribuinte seja obrigado ao cumprimento de uma obrigação tributária acessória, deverá haver a prescrição em lei impondo ao sujeito passivo tal obrigação. E, para que essa obrigação tipifique um ilícito administrativo ou penal, o mesmo deverá ocorrer edição de lei em sentido estrito que descreva como hipótese de incidência da norma penal o descumprimento de dada obrigação acessória ou instrumental. Mas, se o contrário ocorrer, estamos diante de normas inconstitucionais ou ilegais, que atentam contra os direitos subjetivos dos contribuintes e à segurança jurídica, porque ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, CF/88).

A exigência de lei em sentido estrito para criação das chamadas obrigações acessórias não quer significar que essa lei tenha de descrever, em cada situação, todas as condições específicas cuja ocorrência faz nascer o dever de fazer, o de não fazer ou o de tolerar. É possível que, ao instituir o tributo de sua competência, a pessoa política traga apenas na norma a descrição da hipótese cuja concretização faz nascer a obrigação de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou fiscalização tributária em face do tributo correspondente a tal obrigação acessória. Os demais elementos necessários poderão ser veiculados nos demais instrumentos normativos (decretos, portarias, regulamentos, etc.), mas no sentido apenas de esclarecer e orientar ao contribuinte sob a forma de cumprir o dever imposto.

Portanto, diante das considerações realizadas, podemos concluir que o Código Tributário Nacional dá à expressão “legislação tributária” um sentido amplo. Entretanto, não se deve esquecer que, dos atos mencionados pelo artigo 96 (leis, os tratados e as

convenções internacionais, os decretos e as normas complementares), somente a lei, entendida em seu sentido estrito, isto é, lei formal e emanada do Poder Legislativo, segundo as normas prescritas pela Constituição Federal de 1988, poderá instituir obrigações tributárias relacionadas ao dever de levar dinheiro aos cofres públicos (instituição e majoração), bem como obrigações tributárias acessórias, tendentes a instrumentalizar a obrigação tributária principal, posto que são obrigações jurídicas que têm como objeto prestações positivas ou negativas voltadas ao interesse do poder público fiscal.

5.11. As obrigações tributárias acessórias e os atos normativos do Poder Executivo

Sabemos que são inúmeras as obrigações acessórias a que estão sujeitos os contribuintes, no sentido de facilitar – e muito! – o trabalho da fiscalização e arrecadação tributária, que vão desde a simples entrega de declarações, emissão de notas fiscais, apresentação de documentos, como até de suportar um procedimento de fiscalização, com fiscais dentro da própria empresa; e não seria justo ao contribuinte (povo), na condição de detentor do **poder** que a criação de normas impositivas de obrigações acessórias, onerassem ainda mais suas finanças.

A lei instituidora de determinado tributo deverá trazer em seu bojo os elementos capazes de identificação dos critérios da regra matriz de incidência (hipótese e consequente), não deixando brechas para preenchimento futuro, em respeito ao princípio da legalidade.

A pessoa política, ao exercer sua competência impositiva, deverá veicular também a prescrição dos dispositivos que auxiliam no cumprimento da obrigação tributária

principal, sem deixar margem à discricionariedade do Poder Executivo, como órgão máximo e responsável pela aplicação das normas criadas pelo Poder Legislativo e direcionadas à tributação. Deve-se observar o princípio da estrita legalidade para a criação das obrigações tributárias acessórias.

Contudo, nem sempre os enunciados que veiculam a norma jurídica de tributação trazem todos os elementos suficientes para o cumprimento das obrigações acessórias, algo que decerto obrigará o intérprete, no processo de aplicação da norma impositiva de obrigação acessória, a se socorrer de outros enunciados contidos em veículos normativos expedidos pelo próprio Poder Executivo.

Note-se que, no que diz respeito à criação de tributos, a Constituição Federal prescreve a exigência de lei de caráter formal, que seja tão precisa, de modo a dispensar qualquer regulamentação por parte do Poder Executivo, ou seja, a lei reguladora da tributação deverá conter todos os enunciados prescritivos capazes de permitir ao aplicador do direito positivo ao caso concreto uma construção fiel dos critérios contidos na regra matriz, sem que ele tenha de se socorrer de outros instrumentos normativos enunciados pelo Poder Executivo.

Contudo, o mesmo não ocorre com as chamadas obrigações acessórias. No cumprimento das referidas obrigações, nem sempre o contribuinte está restrito aos limites da sua lei instituidora. Isso não ocorre porque a norma seja imprecisa ou incompleta: é que, para o seu cumprimento, deverá o aplicador da norma percorrer todo o campo das normas e atos administrativos que auxiliem no seu cumprimento. É o que ocorre com o ICMS. São inúmeros os enunciados contidos em veículos normativos expedidos pelo Poder Executivo, como, por exemplo, o Regulamento do ICMS Paulista, aprovado pelo Decreto 45.490 de 30 de novembro de 2000, que, de modo geral, concentra as prescrições que tornam

possível delimitar, com precisão, tanto os antecedentes quanto os consequentes das normas gerais e abstratas impositivas de obrigações tributárias acessórias, como os reguladores da emissão de documentos fiscais e escrituração, guarda e arquivo de livros fiscais.

Sendo assim, os instrumentos normativos emitidos pelo Poder Executivo tornarão possível o cumprimento das obrigações tributárias acessórias e permitirão que os contribuintes auxiliem na formação ou não da relação jurídica tributária, desde – é claro – que estas obrigações acessórias tenham sido introduzidas anteriormente por lei em sentido estrito.

Os atos normativos do Poder Executivo não podem ultrapassar a esfera de regulamentação, de modo a criar novas obrigações acessórias, pois, como consignamos, somente lei em sentido estrito poderá fazê-lo, sob pena de se incorrer-se em ilegalidade.

As obrigações acessórias veiculadas são numerosas e de cumprimento de tal forma complexo que exigem a adaptação do contribuinte às normas prescritas não somente na lei de sua criação, mas também nas demais normas que as regulamentam. Todavia, a garantia do contribuinte existe no sentido de que ele somente estará sujeito às normas impositivas de obrigações acessórias que tenham sido introduzidas por veículos aptos para tanto, isto é, a lei em sentido estrito.

5.12. A Norma Jurídica Veiculadora de Obrigação Tributária Acessória

No que se refere à obrigação tributária principal, procuramos trazer a norma jurídica em sentido estrito, isto é, a norma definidora do núcleo do tributo – a regra matriz de incidência tributária – e demonstramos sua forma hipotético-condicional, com os seus respectivos aspectos de composição. Nosso objetivo, com esta construção, consistiu em demonstrar a diferença principal que existe entre as normas veiculadoras da chamada

obrigação tributária principal, isto é, a que traz em seu interior a exigência de uma prestação pecuniária (em razão do dever de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo ou pela aplicação de penalidade pecuniária), em relação às chamadas normas jurídicas veiculadoras de obrigação tributária acessória. Já que estas, por sua vez, são de caráter operacional ou funcional, posto terem por objeto prestações sem valor pecuniário.

A norma jurídica em sentido estrito é a norma que institui o tributo, ou seja, é necessariamente a regra matriz de incidência e, como vimos, é o juízo hipotético-condicional formado pela hipótese e consequente, compostos pelos seus respectivos critérios.

Mas, para que a norma jurídica definidora do tributo tenha sua aplicação efetiva, será necessária a edição de normas que lhe deem operatividade para que haja assim o cumprimento da prestação ali prescrita.

O Código Tributário Nacional prevê, em seu artigo 113, a existência de duas espécies de obrigações tributárias: a obrigação tributária principal e a obrigação tributária acessória. A interpretação deste dispositivo permite-nos concluir que existem duas relações jurídicas, intimamente ligadas, de modo que o nascimento de uma depende dos efeitos jurídicos da outra. Este processo pode ser chamado de derivação de relações, isto é, uma relação jurídica implica outra relação jurídica.

Cumpra lembrar que nosso entendimento é no sentido de que as normas impositivas de obrigações acessórias são normas jurídicas em sentido amplo e são anteriores à norma veiculadora da obrigação tributária principal. Ou seja, há uma relação de independência entre normas pela razão funcional de cada uma delas. Contudo, não é possível afirmar que exista uma autonomia entre elas, em especial no que se refere à relação jurídica de caráter pecuniário (obrigação tributária principal) relacionada à

instauração da relação jurídica acessória e sem conteúdo patrimonial (obrigação tributária acessória).

A norma jurídica impositiva de obrigação acessória trará o conteúdo de aplicação da norma definidora do tributo. Esta, por sua vez, definirá a incidência do tributo e marcará o nascimento da relação jurídica tributária (obrigação tributária principal), dado o exercício da competência legislativa no processo de enunciação do tributo.

Cada uma das normas definirá uma relação jurídica. Porém, será uma relação jurídica derivada da outra. A norma que obriga declarar os rendimentos tem, por exemplo, com essa obrigação, a finalidade de apurar se a norma jurídica tributária do Imposto sobre a Renda incidiu, isto é, se este comportamento realizado no mundo fenomênico é o mesmo descrito no antecedente da regra matriz de incidência do Imposto sobre a Renda e, portanto, típico. Então, estamos diante de duas relações jurídicas: a primeira, direcionada à realização de conduta auxiliadora, isto é, de levar ao fisco elementos necessários à formação de uma segunda relação jurídica, ou seja, a de exigência do tributo ou da penalidade.

Segundo lições de Lourival Vilanova¹⁵⁷, há “a espécie de relação entre relações jurídicas, e, é o que se dá nas obrigações principais em face das obrigações acessórias. As primeiras subsistem *per se*. As segundas são fundadas nas primeiras. Não se trata tão apenas de relação lógica de implicação (de princípio a consequência). É o direito positivo que estabelece normativamente o nexo entre a principal e a acessória”(sic).

O direito positivo prescreverá o conjunto de regras em que a relação jurídica tributária principal estará vinculada à norma jurídica tributária acessória, e vice-versa, em respeito ao princípio da estrita legalidade a que já nos referimos. Desta forma, temos que a

¹⁵⁷ Lourival Vilanova. *Causalidade e Relação no Direito*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 117.

norma jurídica em sentido estrito é formulada em juízo hipotético-condicional, segundo o qual, dado um fato qualquer, há um *dever-ser* como consequência. A norma jurídica em sentido amplo é representada por instrumentos de que se vale o direito positivo para regular as condutas intersubjetivas. O que importa afirmar é que esta norma jurídica em sentido amplo também possuirá uma forma hipotético-condicional, embora ela não marque o núcleo do tributo.

A partir das considerações feitas, podemos afirmar que teremos as relações jurídicas decorrentes de obrigações tributárias relacionadas ao núcleo do tributo e as relações jurídicas decorrentes de obrigações tributárias, mas não relacionadas ao núcleo do tributo. São de natureza material as relações voltadas ao pagamento do valor a título de tributo, e são de natureza funcional ou operativa as relações que decorram de obrigações consistentes num fazer, não fazer ou suportar do sujeito passivo desta relação, cujo objetivo é verificar o possível nascimento e cumprimento do objeto de uma obrigação tributária material (pagamento de tributo ou penalidade pecuniária), sendo que esta pode ocorrer ou não. Dependerá do conteúdo impresso pela relação jurídica auxiliadora ou funcional.

Portanto, a norma que veicula uma obrigação tributária acessória é independente e autônoma da norma jurídica veiculadora do dever jurídico de pagar tributo ou penalidade pecuniária, porque o dever de declarar a ocorrência de determinado fato jurídico pode existir, independentemente do dever de pagar o tributo. Contudo, a instituição da norma jurídica tributária acessória permanecerá com o mesmo objetivo: o de auxiliar ou instrumentalizar a fiscalização e arrecadação dos tributos, isto é, obrigação de pagar determinada importância em dinheiro.

Vê-se, afinal, que a norma impositiva de obrigação tributária acessória visa dar operatividade à função estatal consistente na apuração da ocorrência de fatos jurídicos tributários e eventual adimplemento da obrigação tributária principal.

Sendo assim, concluímos que a norma jurídica impositiva de obrigação tributária acessória tem por finalidade levar informações à autoridade fiscal autorizada pelo nosso ordenamento jurídico-positivo de exigir o cumprimento da obrigação tributária principal ou a aplicação e exigência de penalidade tributária, de modo a dar operatividade a sua atuação para que tenha em seu poder todos os dados capazes de concluir pela ocorrência ou não do fato jurídico tributário e, por conseguinte, da incidência da norma-padrão tributária (regra matriz de incidência).

5.13. Síntese Conclusiva

No presente capítulo, procuramos demonstrar qual conceito atribuímos às chamadas obrigações tributárias acessórias e afirmamos ser ele a relação jurídica instaurada entre sujeitos de direitos e deveres, que, sem possuir cunho patrimonial, traz como objeto o comportamento de fazer, não fazer, tolerar ou suportar algo no auxílio da fiscalização e arrecadação de tributos.

Assim, embora negado o caráter obrigacional às obrigações tidas como acessórias pelas doutrinas tradicionais, por defenderem os critérios da patrimonialidade e da transitoriedade trazidos da doutrina civilista, construímos nossos argumentos a respeito da matéria e afastamos essa concepção.

Quanto à patrimonialidade, afirmamos que o conteúdo patrimonial não é da essência da obrigação tributária, conceito no qual se incluem as obrigações tributárias acessórias, que são obrigações de fazer, de não fazer ou de tolerar, pois é o direito positivo

– Código Tributário Nacional – que afasta a patrimonialidade genérica da obrigação tributária, pois faz a distinção entre obrigação tributária principal – suscetível de valorização econômica, prescrição contida no artigo 113, § 1º, do CTN – de obrigação acessória – insuscetível de valorização econômica, segundo a prescrição contida no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional. Mas, de acordo com o texto positivo, tanto as obrigações patrimoniais, quanto as que não possuem este caráter, são caracterizadas como obrigacionais.

O atributo da transitoriedade também foi repellido por nós, por se inserir no âmbito de validade temporal delimitado pelo direito positivo em que se prescreve a vigência das normas obrigacionais. Em um primeiro momento, teremos no nosso sistema uma norma válida e vigente que prescreve as obrigações a serem cumpridas. Em segundo plano, teremos o tempo de cumprimento desta obrigação, ou seja, o tempo de realização da conduta prescrita na norma geral e abstrata.

Para chegarmos à natureza jurídica da obrigação tributária acessória, partimos da interpretação do nosso sistema de referência, isto é, o direito positivo (Código Tributário Nacional), para demonstrar que a opção do legislador em dividir a obrigação tributária em duas espécies não foi por acaso. A obrigação tributária terá como objeto o comportamento do sujeito passivo. Este comportamento poderá representar a entrega de um dado valor em dinheiro, como a realização de prestações voltadas apenas ao auxílio no interesse da arrecadação e fiscalização do tributo. O que diferencia as espécies de obrigações tributárias perante a sistemática do Código Tributário Nacional é a prestação. Há duas espécies de obrigações: uma, consubstanciada na entrega de um dado valor econômico (pecúnia); e a outra, pelo cumprimento de prestações não pecuniárias, mas inseridas no dever jurídico de fazer, não fazer ou tolerar algo.

E concluímos que a natureza jurídica da obrigação tributária acessória consiste em uma relação jurídica de direito público sem caráter pecuniário e que tem por finalidade auxiliar e instrumentalizar a relação jurídica tributária principal, consubstanciada em prestações positivas ou negativas (fazer, não fazer ou tolerar), previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

Quanto ao fato jurídico da obrigação tributária acessória, demonstramos que ele é dado por exclusão, isto é, será qualquer situação prescrita na legislação aplicável como apta a instrumentalizar eventual relação jurídica tributária de exigência do tributo ou penalidade pecuniária, consubstanciada, assim, em prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos e que, em respeito ao princípio da estrita legalidade, somente por lei, entendida em seu sentido estrito, isto é, lei formal e emanada do Poder Legislativo, segundo as normas prescritas pela Constituição Federal de 1988, poderá o citado poder instituir obrigações tributárias relacionados ao dever de levar dinheiro aos cofres públicos (instituição e majoração), bem como obrigações tributárias acessórias, tendentes a instrumentalizar a obrigação tributária principal, posto que são obrigações jurídicas que têm como objeto prestações positivas ou negativas voltadas ao interesse do poder público fiscal.

Destacamos também a importância das obrigações tributárias acessórias no que se refere à exata identificação da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, especificamente quanto aos tributos não vinculados.

A seguir, demonstraremos o papel da administração tributária no processo de aplicação das normas impositivas de obrigações acessórias, de modo a reforçar o caráter tributário das obrigações acessórias – e não administrativo, como pretendem alguns autores, destacando que à Administração Tributária, por integrar o Poder Executivo, cabe

apenas a aplicação destas normas, sem usurpar a competência legislativa pertencente ao outro poder, ou seja, o Poder Legislativo.

6. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1. Noção Geral

O conceito de “Administração Tributária” pode ser compreendido em dupla acepção: em sentido subjetivo e em sentido objetivo. “Em sentido subjetivo, compreende o aparelhamento burocrático mantido pelos entes autorizados a tributar, composto por múltiplos órgãos incumbidos da arrecadação e da fiscalização de tributos. Já em sentido objetivo, a Administração Tributária traduz atividade administrativa destinada a realizar a aplicação da lei tributária”.¹⁵⁸

Como parte da administração pública, a administração tributária está sujeita ao princípio da legalidade, isto é, os atos administrativos realizados sob esta função (tributária) devem observar os estritos termos da lei, o que afasta qualquer ato que seja praticado sem autorização expressa da lei ou que tenha caráter discricionário do agente fiscal. Neste sentido, ensina Hugo de Brito Machado¹⁵⁹:

“Diversamente do que alguns afirmam, a atividade da fiscalização tributária é de caráter vinculado, no sentido de que nada fica inteiramente a critério dos agentes públicos que a executam. A legislação tributária deve disciplinar inteiramente a competência não apenas das autoridades da Administração Tributária, vale dizer, dos agentes públicos dotados de atribuições para decidir e para ordenar a atividade administrativa de fiscalização em sentido, como de todos os agentes públicos que executam essa atividade.”

¹⁵⁸ Regina Helena Costa. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 97.

¹⁵⁹ Hugo de Brito Machado. *Crimes Contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 218.

Importante observar que, na administração pública, quando tratamos de atividade administrativa, devemos ter em mente que a competência tributária e a atividade tributária são coisas diversas. A competência tributária é a atividade autorizada pela Constituição Federal de criação e edição de normas jurídicas tributárias, cronologicamente anterior ao nascimento do tributo.

A competência tributária “é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas¹⁶⁰”. Em outra concepção, competência tributária pode ser conceituada como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos¹⁶¹”.

A autorização constitucional de legislar em matéria tributária, conferida às entidades da Federação, também abarca a faculdade de aumentar tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou até não tributar, desde que observadas as diretrizes constitucionais, em especial o princípio da legalidade (art. 150, I, da CF/88). A competência tributária está intimamente ligada ao Poder Legislativo, isto é, por se tratar da faculdade de legislar *in abstracto* para a criação de figuras tributárias, ela não sai da esfera do Poder Legislativo.

¹⁶⁰ Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p.436.

¹⁶¹ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 214.

O exercício da competência tributária esgota-se na edição da lei¹⁶², que é o instrumento legal que descreve todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e sua alíquota).

Para o exercício efetivo da competência tributária, as pessoas jurídicas de direito público interno estão sujeitas a limites, o que nos permite afirmar que o exercício da competência é limitado; por isso, não devemos dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, **poder de tributar**, porque o **poder de tributar** quem detinha era a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Todavia, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, o poder de tributar retornou ao povo¹⁶³, e hoje o que existe são as competências tributárias.

A atividade administrativa tributária volta-se ao exercício posterior ao de criação do tributo e deve ser analisada nos limites prescritos pela legislação tributária, isto é, cabe à legislação tributária atribuir e delimitar a esfera de competência do órgão administrativo no processo de fiscalização e arrecadação de tributos. Vê-se que o princípio da legalidade é um dos princípios norteadores da administração pública e, neste sentido, ensina Hely Lopes Meirelles¹⁶⁴ que

“a legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, *caput*), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos de lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso”.

Portanto, temos um marco que separa a atividade legislativa de criação e instituição de tributos da atividade executiva de fiscalização e arrecadação de tributos. A primeira

¹⁶² Veja-se, a respeito disso, que estamos falando de lei ordinária. Contudo, teremos outros institutos tributários: para criação ou alteração se exige a figura da lei complementar, como, por exemplo, os empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e os impostos de competência residual da União (art. 154, CF).

¹⁶³ É o povo quem detém o poder soberano, porque o exercício político efetivo pelos entes da federação deverá observar o consentimento do povo.

¹⁶⁴ Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 86.

atividade é de competência do Poder Legislativo, que é o órgão, a Pessoa Política de direito público interno, o Estado; e a segunda refere-se à atividade direcionada ao Poder Executivo desta mesma Pessoa Política de direito público interno. E, no que se refere à criação das normas impositivas de obrigações acessórias, estamos convencidos de que somente lei em sentido estrito poderá instituí-las, cabendo às normas de direito administrativo a sua aplicação, fundadas especificamente na atividade de fiscalização e de arrecadação.

6.2. A Atividade Fiscalizadora e Arrecadadora

O artigo 194 do Código Tributário Nacional prescreve que a legislação tributária, observando o disposto no Código Tributário Nacional, regule, em caráter geral ou especificamente, em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

O referido artigo quer significar que a legislação tributária, assim entendida como os atos normativos tais como as portarias, instruções normativas, ordens de serviços e outros atos administrativos, embora se incluam entre os instrumentos enumerados no artigo 96 do Código Tributário Nacional, não obrigam diretamente os sujeitos passivos da relação jurídica tributária. Estes instrumentos regularão a competência e os poderes das autoridades administrativas incumbidas de fiscalizar a aplicação dos enunciados prescritivos veiculados no Código Tributário Nacional.

O parágrafo único do artigo 194 prescreve que a norma jurídica do referido dispositivo estende-se às pessoas naturais ou jurídicas, sejam elas contribuintes ou não, imunes ou isentas. Esta prescrição enuncia que, independentemente de serem pessoas públicas ou privadas, físicas ou jurídicas, deverão acatar o regular exercício das

competências que as autoridades administrativas receberem da legislação tributária. Isto justifica o poder-dever do Fisco de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, bem como é também absoluta a obrigação dos sujeitos passivos de exibí-los, não podendo haver qualquer disposição legal excludente ou limitativa deste poder-dever e do dever do sujeito passivo, segundo prescrição contida no artigo 195 do Código Tributário Nacional. Neste sentido, doutrina Hugo de Brito Machado¹⁶⁵:

“O artigo 195 do Código Tributário Nacional refere-se ao poder-dever de fiscalizar e ao dever de exhibir o que há de ser fiscalizado. Fala do *direito* de fiscalizar, mas a rigor não se trata de um *direito* e sim de um *poder-dever*, pois ao exercício de um direito pode o seu titular renunciar, enquanto o exercício do poder-dever não comporta renúncia. E fala do dever de exhibir o que há de ser fiscalizado, reportando-se a mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores. Não distingue, porém, entre livros e documentos *obrigatórios* e *não obrigatórios*. Distinção que é de grande importância, se não quanto ao poder-dever de fiscalizar, ao menos quanto ao dever de exhibir.” (itálico original).

É importante destacar que o parágrafo único do artigo 195 prescreve que existem livros e demais documentos que o sujeito passivo está obrigado a possuir: “(...) os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados (...)” Neste ponto, entendemos que caberá aos atos normativos a descrição dos livros e documentos que o sujeito passivo deverá manter em sua guarda, evidentemente observando-se a autorização prescrita em lei formal ou em sentido estrito para tanto. E a prescrição deste dispositivo leva-nos a inferir que o sujeito passivo estará sujeito à fiscalização dos livros e documentos tidos por obrigatórios somente aos que se refiram aos registros contábeis e fiscais, pois eventuais livros fiscais de guarda facultativa não serão objeto de fiscalização ou requisição nem, principalmente, de aplicação de sanção.

¹⁶⁵ Hugo de Brito Machado. *Op. cit.*, p. 228.

E, sob a forma de garantir a eficácia da prescrição contida no artigo 195 do Código Tributário Nacional, o seu parágrafo único prescreve a obrigação tributária acessória de guardar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e que os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, ou seja, deverão ser conservados pelo prazo de cinco anos a contar da data da constituição definitiva do crédito tributário.

Em verdade, a obrigação de o contribuinte guardar os livros existe até que se consuma o prazo prescricional e não decadencial. O prazo decadencial do direito de o Fisco constituir o crédito tributário já dispensaria o contribuinte de manter em guarda os livros e documentos. Contudo, existem situações que exigem a produção de provas, e, assim, por cautela, a norma prescrita no Código Tributário Nacional assegura a conservação dos livros e documentos pelo prazo que termina por último, ou seja, o prazo prescricional.

No procedimento de fiscalização, as obrigações não são impostas somente aos contribuintes. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização tem a obrigação de lavrar os termos necessários para documentar o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a sua conclusão, conforme prescrição contida no artigo 196 do Código Tributário Nacional.

O termo lavrado pelo agente fiscal tem serventia tanto para o fisco, quanto para o sujeito passivo, que por sua vez poderá se valer de tais documentos para instruir a sua defesa em caso de autuação, além, é claro, de corresponder na medida preparatória do lançamento tributário, que, na forma do artigo 173 do CTN, constitui termo inicial do prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário.

Vê-se que o procedimento de fiscalização e arrecadação de tributo está sujeito aos ditames do Código Tributário Nacional, exigindo-se, para tanto, regulamentação de cada atividade dentro da esfera de competência das pessoas públicas de Direito Público interno.

6.3. O Princípio da Primazia do Interesse Público

Ensina Hely Lopes Meirelles¹⁶⁶ que “(...) a primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral (...)”. Assim, o ato do administrador público é guiado pelo princípio da supremacia e indisponibilidade do interesse público. Trata-se de um desdobramento do princípio básico e fundamental que orienta a atividade administrativa do Estado, na consecução do interesse público. Contudo, este princípio não é dirigido apenas ao administrador público e ao legislador. O princípio da supremacia do interesse público é dirigido também ao próprio aplicador do direito, ou seja, o Poder Judiciário.

O princípio da primazia do interesse público sobre o particular tem como bem jurídico a sociedade ou a coletividade, não podendo o poder público dele renunciar, pois não é ele o seu detentor, e sim o Estado. Neste sentido, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁶⁷, que o

“... princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. Assim, não se radica em dispositivo específico algum da Constituição, ainda que inúmeros aludam ou impliquem manifestações concretas dele, como, por exemplo, os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor ou do meio ambiente (art. 170, III, V e VI), ou tantos outros. Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social.”

¹⁶⁶ Hely Lopes Meirelles. *Op. cit.*, p. 99.

¹⁶⁷ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito administrativo*, 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 67-68

Em se tratando do tema de interesse público, tanto o legislador como os agentes do Poder Executivo e do Judiciário devem ter sempre em mente que lhes é premissa maior a preservação do interesse coletivo, quando estiverem praticando atos administrativos de gestão da coisa pública, bem como quando estiverem exercendo sua jurisdição. Em matéria de gestão da coisa pública, aplica-se o princípio da proporcionalidade, que, por sua vez, representa a necessidade de equilíbrio na busca de dois fins igualmente relevantes.

Como estamos diante de Estado de Direito, a Constituição Federal prescreve os limites maiores, de caráter indisponível: as chamadas cláusulas pétreas. Elas são estabelecidas com a finalidade de garantir o respeito aos direitos individuais e, principalmente, como meio de demonstrar que o Poder de Tributar é exercido pelo cidadão. Este somente consente que seja representado por agentes políticos, os quais deverão ter em mente que deverão estar atentos aos sinais de vontade do próprio povo, expressada pela preservação da unicidade, ou seja, a coletividade.

Portanto, a supremacia do interesse público representa um princípio que está sujeito a limites prescritos pela própria Constituição Federal, de modo que sua prevalência será observada desde que não esteja a ferir direitos individuais, como forma de garantir a estabilidade e unicidade do sistema.

6.4. Os Limites Normativos da Arrecadação e da Fiscalização Tributária

O princípio da legalidade prescreve que somente lei em sentido estrito tem caráter disciplinador das normas impositivas de obrigações tributárias. A exigência de lei em sentido estrito pela Constituição Federal reforça a ideia de que a Administração Pública somente pode exigir qualquer tributo ou atividade do sujeito passivo nos limites

autorizados em lei. Sobre o respeito ao princípio da legalidade pelo administrador, doutrina o constitucionalista Alexandre de Moraes¹⁶⁸:

“O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal e anteriormente estudado, aplica-se normalmente na Administração Pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitido a realização de tudo que a lei não proíba. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de *executor* do direito, que atua sem finalidade própria, mas sim em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica.”

A exigência de edição de lei em sentido estrito, ou seja, normas positivadas que tenham sido objeto de um processo de enunciação e criação advindas do Poder Legislativo, afasta qualquer tentativa no sentido de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária descrita em ato normativo editado unilateralmente pelos Chefes do Poder Executivo, como, por exemplo, a edição de decretos, portarias, regulamentos, etc., salvo, como afirmamos anteriormente, se estes forem para explicitar a norma jurídica de imposição tributária, e não de criação ou instituição, sob pena de incorrerem em ilegalidade.

Neste sentido, firmados na premissa de que a norma jurídica impositiva de obrigação tributária acessória só será válida se produzida para prescrever condutas (positivas ou negativas) que tenham por finalidade conferir à autoridade fiscal competente informações a respeito da ocorrência de fatos jurídicos que ensejam a instauração da relação jurídica tributária (pagamento de tributo), bem como o seu adimplemento ou não pelo sujeito passivo prescrito no consequente da norma jurídica em sentido estrito,

¹⁶⁸ Alexandre de Moraes. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 288.

entendemos que a norma jurídica produzida com a finalidade de ultrapassar estes limites será inválida, em nítido desrespeito ao princípio da legalidade.

A Administração Pública deve se submeter aos ditames da legalidade, isto é, não poderá exigir nem mais e nem menos do sujeito passivo, pois, nesta seara de atos administrativos, ela se sujeitará às estritas linhas da lei.

A nossa Constituição Federal reforça a observância ao princípio da legalidade, ao prescrever, em seu artigo 37, que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios obedecerão ao princípio da legalidade na realização de seus atos, o que decerto afasta qualquer entendimento em sentido diverso, isto é, de que mesmo em se tratando de obrigações tributárias acessórias, a Administração Pública não se sujeitaria ao princípio da estrita legalidade.

6.5. O custo das obrigações tributárias acessórias

O nosso Sistema Jurídico Tributário emana de normas contidas no Texto Constitucional, sendo que o Poder de Tributar decorre do consentimento do Povo, ou seja, o Povo consente que seu patrimônio seja tributado, de modo a atender aos anseios do Estado.

Contudo, a participação do particular (Povo) na realização das funções e tarefas da Administração Tributária vem aumentando com o passar do tempo. E o instrumento capaz de dar efetividade ao cumprimento das normas jurídicas tributárias cujo objeto é o pagamento de tributos são as chamadas obrigações tributárias acessórias. São elas obrigações que têm por objeto prestações positivas ou negativas direcionadas a auxiliar a arrecadação e fiscalização tributária no que tange à instauração da relação jurídica tributária de pagamento de tributo ou de aplicação de penalidade tributária.

Então, a preocupação maior existente (ao menos da Administração Tributária) é quanto à arrecadação tributária. Por isso, vemos todos os dias, seja na mídia escrita, seja na mídia falada, as discussões acerca da carga tributária no Brasil, de modo a levar a atenção somente para o custo dos tributos, isto é, a base de cálculo e respectiva alíquota.

A atenção dispensada ao custo das obrigações tributárias acessórias ainda é pequena no país, mas já há algum tempo ela é muito sentida pelos destinatários da norma jurídica. Para que eles possam efetivamente cumprir as normas jurídicas impositivas de obrigações tributárias principais, isto é, destinadas ao abastecimento dos cofres públicos com pagamento de tributos, eles deverão realizar diversas ações administrativas que antecederão a instauração ou não do vínculo relacional da obrigação tributária tida como principal, mas que possui um custo para operação. Segundo Elidie Palma Bifano¹⁶⁹, o custo das obrigações acessórias representa, hoje, verdadeira tributação oculta que deve ser computada quando se discute o encargo tributário brasileiro, em seu conjunto.

Para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, são reunidos diversos procedimentos, que com o passar do tempo ficam cada vez mais especializados e sofisticados. A documentação em suporte físico, como as notas fiscais e escrituração em livros, dão lugar à informatização e à digitalização das informações, com a entrega *on-line* à Administração Tributária. O agente fiscal que dá abertura ao procedimento de fiscalização de uma empresa, hoje, não precisará compulsar livros de escrituração ou solicitar notas fiscais de vendas ou prestação de serviços: bastar-lhe-á solicitar um arquivo magnético, e ele terá todas as informações necessárias¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Elidie Palma Bifano. *Deveres Instrumentais: Cessão de Créditos e Legalidade do Uso de Meios Coercitivos na Cobrança do Crédito Tributário*. in III Congresso Nacional de Estudos Tributários – Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: IBET, 2006, p. 189.

¹⁷⁰ A propósito, vide a Portaria CAT 52, de 6 de junho de 2007 e suas alterações que prescrevem as normas que deverão observar os contribuintes do ICMS no Estado de São Paulo, quanto à geração e guarda de arquivo digital de equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF – e nota fiscal eletrônica.

No estado de São Paulo, objetivando obter maior controle na arrecadação e fiscalização do ICMS, o Governo do Estado de São Paulo instituiu o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo, com a introdução da Lei n.º 12.685, de 28 de agosto de 2007, implantando por seu intermédio a nota fiscal eletrônica. O objetivo inicial era incentivar os consumidores a exigirem documento fiscal hábil e, assim, trazer como benéficos a redução dos custos com o papel, impressão, espaço de armazenamento dos documentos fiscais, bem como a facilidade no cruzamento das informações fiscais; enfim, possibilitar um maior controle da fiscalização e da arrecadação do ICMS.

Todavia, se por um lado a modernização e a sofisticação dos instrumentos de cumprimento das obrigações tributárias acessórias trazem benefícios à Administração Tributária, por outro lado impõem encargos e custos de transação que são sentidos pelos pequenos comerciantes ou prestadores de serviços.

As normas jurídicas tributárias, em respeito ao princípio constitucional da isonomia, são gerais, isto é, não fazem qualquer distinção entre os seus destinatários. Assim, o dever de adquirir máquinas de emissão de documentos fiscais, promover a transmissão de informações etc., é igual para todos os contribuintes. Contudo, o custo não se comporta dessa maneira. É claro que para uma grande rede de supermercados tal custo, mesmo sendo de grande monta, será sentido de uma maneira menos significativa; já um pequeno comerciante de um estabelecimento familiar, sentirá mais o dispêndio de recursos, pois deverá arcar com o custo de equipamentos eletrônicos, profissionais habilitados, etc.

A busca pelo controle da ocorrência dos fatos jurídicos tributários resultou na implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED¹⁷¹, instituído pelo Decreto n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que representa um avanço na informatização da relação

¹⁷¹ Informações obtidas a partir do sítio oficial do programa: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/>

entre o Poder Público Fiscal e os contribuintes, pois consiste na modernização do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

Sabemos que os mecanismos capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação tributária são válidos e necessários, até porque a quantidade, variedade e complexidade da burocracia no cumprimento das obrigações tributárias acessórias podem inviabilizar a finalidade do instituto, que de fato é assegurar o interesse da Administração Tributária.

Contudo, o cuidado que deve ser tomado ao instituir as normas de imposição das obrigações tributárias acessórias diz respeito aos direitos e garantias individuais do contribuinte ou destinatário legal da norma. O custo com a aplicação das normas veiculadoras de obrigações acessórias não pode ultrapassar a capacidade contributiva do sujeito passivo de modo a limitar o livre exercício de qualquer atividade econômica.¹⁷²

E neste sentido, observa Estevão Horvath¹⁷³ que o custo do correto cumprimento das obrigações tributárias acessórias às empresas é alto, podendo ser considerado uma forma de expropriação patrimonial não consentida pela Constituição da República.

Portanto, vimos que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias tidas como essenciais no atendimento do interesse da Administração Tributária é de obrigatória

¹⁷² Cf. a Constituição Federal de 1988: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...). Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

¹⁷³ Estevão Horvath. *Deveres Instrumentais e seus Limites*, in III Congresso Nacional de Estudos Tributários – Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: IBET, 2006, p. 221.

observância, impondo ao destinatário legal a sujeição a custos operacionais que em muitos casos lhe são superiores à carga que pode suportar, como no caso do pequeno contribuinte.

Assim, as considerações apresentadas reforçam o que defendemos no que tange à observância aos limites constitucionais para imposição de normas de obrigações tributárias acessórias, assegurando assim a aplicação do regime jurídico constitucional-tributário.

6.6. Síntese Conclusiva

Neste capítulo, demonstramos a natureza e a função da administração tributária, principalmente no que concerne à atividade de arrecadação e fiscalização de tributos. Trata-se de uma parte da administração pública referente à atividade financeira do Estado que é efetivamente realizada por servidores públicos. Estes, por sua vez, promovem a aplicação da lei ao caso concreto, realizando fiscalização, constituição e cobrança dos tributos.

A atividade da administração tributária deve pautar-se apenas pelo processo de execução das normas jurídicas, faltando-lhe a competência legislativa. Esta – é claro – é constitucionalmente conferida ao Poder Legislativo.

Vimos, contudo, que mediante a edição de atos normativos, a administração tributária poderá regular sua atividade de fiscalização e arrecadação de tributos. Mas esta atividade volta-se apenas ao sentido de explicitar o conteúdo da lei, jamais devendo ultrapassar os limites prescritos pela lei em sentido estrito.

Ao final, demonstramos que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias gera custos consideráveis ao destinatário da norma, que em muitos casos implicam a limitação do livre exercício de qualquer atividade econômica, principalmente a dos pequenos contribuintes.

No próximo capítulo, demonstraremos a aplicação de sanções pelo inadimplemento das obrigações tributárias acessórias, bem como o resultado da tentativa da administração tributária em legislar, isto é, veremos que a busca de instituir obrigações tributárias acessórias acaba por desvirtuar a sua finalidade, algo que resulta em verdadeiras sanções políticas.

7. AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E AS SANÇÕES APLICADAS PELO INADIMPLEMENTO

7.1. Os Limites à Instituição de obrigações acessórias e a garantias constitucionais

As obrigações acessórias são instrumentos capazes de auxiliar a Administração Tributária no conhecimento da ocorrência do fato típico tributário para instauração da relação jurídico-tributária, bem como no inadimplemento desta quando devidamente constituída a relação jurídica. Trata-se de obrigações que têm por objeto prestações de fazer, não fazer ou tolerar algo, de modo a facilitar a aplicação exata da norma jurídica que instituiu o tributo.

As pessoas políticas, no âmbito de suas competências tributárias e ao exercerem sua função legislativa, deverão instituir ou criar obrigações acessórias aplicáveis exclusivamente e em prol da apuração, fiscalização e arrecadação dos tributos. O que em verdade ocorre é que as atividades de informação da ocorrência do fato jurídico, sua declaração e apuração de possível valor a título de tributo são repassadas aos sujeitos passivos da obrigação tributária.

É importante destacarmos que a instituição das chamadas obrigações tributárias acessórias deverá ser exercida dentro de um limite legal e constitucional, porque é defeso às obrigações acessórias ultrapassarem a esfera dos direitos subjetivos dos contribuintes.

O processo legislativo de criação e instituição de obrigações acessórias deve observar as mesmas regras impostas à instituição e veiculação de normas jurídicas de obrigação tributária. O exercício de criação das obrigações tributárias acessórias não é totalmente livre e deve respeitar as regras e parâmetros estabelecidos na Constituição Federal e demais normas gerais de direito tributário.

Como as obrigações tributárias acessórias são instituídas com o objetivo de auxiliar a administração tributária na arrecadação e fiscalização das obrigações tributárias ditas principais, temos que este objetivo da administração fiscal não deva atropelar direitos e garantias do contribuinte, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade e ilegalidade. A administração tributária não deve aplicar atos normativos de sua própria criação, mascarados de obrigações tributárias acessórias, sob o fundamento de que se busca evitar a sonegação fiscal e as práticas ilícitas tributárias.

Entendemos que o exercício legislativo de instituição de obrigações tributárias acessórias deva observar limites, e um primeiro limite que podemos citar é a observância do devido processo legislativo de enunciação de normas impositivas de obrigações acessórias, ou seja, a exigência de lei em sentido estrito para sua instituição.

Trata-se de exigência de lei em sentido estrito e que tenha sido enunciada pelo Poder Legislativo da pessoa jurídica competente para legislar *in abstracto* sob certo tributo. Exemplificando: a Constituição Federal de 1988 prescreve, no artigo 155, II, a competência tributária para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – como sendo dos Estados. E, ao exercê-la, os Estados deverão introduzir não apenas os enunciados que prescrevem os elementos formadores da regra matriz de

incidência do tributo (ICMS), mas também as normas impositivas de obrigações acessórias que auxiliarão na fiscalização e arrecadação do ICMS. Ou seja, este limite representa a correlação lógica que deverá conter a competência para criação dos tributos com a competência para instituição das obrigações tributárias acessórias.

Um segundo limite que podemos indicar diz respeito à finalidade da criação e instituição de normas impositivas de obrigações tributárias acessórias.

Segundo a prescrição contida no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Assim, em respeito à prescrição contida no direito positivo, as obrigações tributárias acessórias somente poderão ser criadas com a finalidade única e exclusiva de facilitar e auxiliar a Administração Tributária no controle dos atos dos contribuintes, de modo a obter a informação da ocorrência ou não do comportamento prescrito como hábil a fazer incidir a norma jurídica tributária. Mas, será inaceitável a criação de obrigações acessórias que não tenham por finalidade contribuir para o controle dos atos dos administrados.

O que não pode ocorrer é a criação de obrigações acessórias com o intuito único arrecadatório, pois se deixa assim de tipificar uma obrigação de fazer, de não fazer ou suportar algo de natureza auxiliadora, e ocorre o desrespeito à norma contida no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, ao se transformar indevidamente a obrigação acessória em obrigação com caráter fiscal, ou seja, destinada a abastecer os cofres públicos em decorrência do não cumprimento de outra obrigação.

A instituição das obrigações acessórias deverá vir acompanhada de critérios que sirvam de auxílio ao poder público e como uma forma de verificar o cumprimento dos comportamentos prescritos na norma jurídica geral e abstrata.

Portanto, a criação e instituição das obrigações tributárias acessórias estão sujeitas a limites no âmbito do processo legislativo de enunciação, bem como à finalidade da sua veiculação, devendo assim respeitar os direitos e garantias do sujeito passivo, sob pena de incorrerem em ilegalidade e inconstitucionalidade.

7.2. Obrigações Tributárias Acessórias X Sanções Políticas

As normas que veiculam obrigações acessórias são inúmeras, e podemos até afirmar que o sujeito passivo participa e muito na relação jurídica tributária ao desempenhar a função da administração fiscal, como, por exemplo, o chamado lançamento por homologação prescrito no artigo 150, §§ 1º a 4º, do Código Tributário Nacional.

Contudo, a imposição de normas jurídicas veiculadoras de obrigações acessórias nem sempre é introduzida para auxiliar a administração tributária na fiscalização e arrecadação de tributos, o que decerto desvirtua o seu instituto. Algumas normas oneram o sujeito passivo e são de difícil cumprimento, representando assim verdadeiras sanções políticas.

A seguir, trataremos da figura da sanção política, que representa um verdadeiro pesadelo na vida do cidadão sujeito às regras tributárias de um país como o nosso (o Brasil), onde, se já não bastasse a exacerbada carga tributária, veem-se situações em que os sujeitos passivos às vezes são compelidos aos cumprimentos de obrigações que nem sequer sabem porque estão cumprindo, em virtude de total ausência de finalidade na sua instituição.

7.2.1. Natureza Jurídica

A sanção política pode ser vista a partir do exercício da autoridade administrativa inserida no Poder Executivo da pessoa política de direito público interno.

A natureza jurídica da sanção política é a deformação do exercício administrativo de fiscalização ou arrecadação do Poder Público. E, conforme doutrina Édison Freitas de Siqueira¹⁷⁴:

“Sanção Política, entre outros, é fenômeno típico da sociedade civil democrática em processo de evolução – politização. Inserida, pois no Estado de Direito e, portanto, só existindo a partir da deformação de conceitos que, deste mesmo Estado de Direito, partam. Sanção política é a conversão, é a subversão do Estado de Direito”.

Nosso sistema jurídico-político consagrou o princípio da legalidade (CF/88, artigo 5º, II) como a forma de fazer valer dos direitos e garantias individuais, de modo que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de prescrição legal. E o povo, ao eleger seus representantes, autoriza que sejam criadas leis que regularão a sua conduta, prescrevendo os comportamentos a que estão sujeitos. E é justamente no exercício do Poder Legislativo que o povo vê o seu modo de atuação, isto é, como realmente detentor do poder, retirando qualquer margem de discricionariedade e liberalidade do agente administrativo.

Mas os abusos pelo representante do povo incorrem em vícios prejudiciais ao cidadão, como a imposição de verdadeira sanção política. Neste sentido, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal em voto proferido pelo Senhor Ministro Relator, Octavio Gallotti, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 115.452-7/SP:

¹⁷⁴ Édison Freitas de Siqueira. *Débito Fiscal. Análise crítica e sanções políticas*. Tomo 1, 3 ed. Porto Alegre: Sulista, 2005, p. 45.

“(…) VOTO.

O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI (Relator): - Dada a rejeição da relevância, concentra-se, o exame do recurso, na apreciação das alegações de contrariedade à disciplina constitucional (arts. 6º, parágrafo único, 19, I e 153, § 2º, 23 e 29) e de divergência com as Súmulas n.º 70, n.º 323 e n.º 547.

Os artigos 6º, § único, 19, I e 153, § 2º e 29 da Constituição Federal não foram ventilados no acórdão recorrido e tampouco agitados nos embargos declaratórios, opostos àquele decisório.

Tenho, contudo, por satisfeito o pré-questionamento do art. 153, § 23, adotado como um dos fundamentos pela sentença (fls. 200) e invocado pela ora Recorrente, desde a inicial (fls. 6) até os embargos declaratórios (fls. 247).

Cuida-se de mandado de segurança, interposto pela ora Recorrente, contra o ato da autoridade fiscal que, com base nos arts. 53 e 61 da Lei n.º 440-74 e no art. 490 do Decreto n.º 17.727-81, a submeteu ao chamado “regime especial” de recolhimento do ICM, em virtude da inadimplência da Impetrante, quanto ao pagamento dos seus débitos fiscais.

Em decorrência do regime especial, foram estabelecidas, entre outras, as seguintes restrições ao contribuinte: a) recolhimento compulsório do ICM, antes da saída e antes da entrega ao destinatário; b) vedação, aos negociantes compradores, de utilizarem o crédito a que têm direito, quando desacompanhados de “guia especial” de pagamento do tributo por parte do vendedor; c) retenção dos talonários de nota fiscal, para aposição de um carimbo, mostrando que o contribuinte se encontra sob “regime especial” e d) publicação do ato impositivo da Administração, na imprensa oficial.

A questão de saber da constitucionalidade das medidas aplicadas no “regime especial” de pagamento do ICM é matéria já conhecida desta Corte, que, pelo menos em três assentadas, pelas suas duas Turmas, teve ocasião de pronunciar-se em sentido contrário à sua imposição, sob o fundamento de que as sanções, cominadas ao contribuinte, carecem de respaldo constitucional, particularmente à vista da inaceitável margem de arbítrio reservada aos agentes do Fisco.

Assim, no Recurso Extraordinário n.º 106.759 (RTJ 115-1439), decidiu esta Turma, em hipótese idêntica àquela dos presentes autos, conhecer do recurso do contribuinte e dar-lhe provimento, em acórdão cuja ementa, bem sintetiza a orientação consagrada por este Supremo Tribunal:

“ICM. Regime especial. Sanções não impostas por lei e entregues ao exclusivo arbítrio da autoridade fiscal. Inaceitabilidade. Precedentes da Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido.”

Daquela assentada, realço, pela inteira pertinência ao deslinde da espécie em exame, a seguinte passagem do voto do eminente Ministro Oscar Corrêa, Relator:

“O regime especial imposto pelo Regulamento paulista (Decreto n.º 5.410/74, substituído pelo Decreto n.º 17.727/81) deixa ao critério da autoridade as normas do regime especial a que se submeterá o contribuinte (arts. 490/491), pelo período que for fixado.

Ora, é inaceitável esse arbítrio da autoridade, ilimitado, que não se compadece com o regime de legalidade tributária vigente entre nós, garantia essencial da ordem jurídica.” (RTJ 115/1442).

A mesma orientação fora adotada, por este Tribunal no julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 76.455 (RTJ 73-821), Relator o em. Ministro LEITÃO DE ABREU e n.º 100.918 (RTJ 111-1307), Relator o em. Ministro MOREIRA ALVES, sublinhados, em ambas as oportunidades o caráter de **penalidade ou sanção política** das cominações originárias do regime especial, consideradas ofensivas à garantia constitucional do art. 153, § 23.

Conheço e dou provimento ao recurso, para restaurar a sentença de primeiro grau.” (grifos nossos).

A sanção política vai à contramão do que desejou o sujeito passivo, porque o povo não desejou sofrer abusos ou ver seu patrimônio degradado pela ação da administração pública. Isso até seria possível no período em que o país era regido pelo regime militar, no qual não havia qualquer limite, salvo os aplicados pelo próprio regime militar.

No Brasil, vigora hoje a democracia, com a participação do povo na construção do cenário legislativo, e qualquer exercício que implique a agressão aos direitos e garantias individuais fere o Estado Democrático de Direito.

7.2.2. Conceito de Sanção Política

A sanção política representa o reflexo da transferência da carga administrativa do Poder Público ao sujeito passivo. São muitas as normas impositivas de obrigações acessórias que muitas vezes ultrapassam os limites prescritos pelo sistema jurídico, ferindo assim os direitos e garantias individuais do sujeito passivo, constitucionalmente assegurados.

Segundo doutrina de Édison Freitas de Siqueira¹⁷⁵ a Sanção Política pode ser assim conceituada:

“Sanção política é aquele constrangimento, aquela ameaça feita a um cidadão – pessoa física ou jurídica – para que, submetido à coação ou processo psicológico que lhe leve a sentimento de fragilidade e falta de opção tempestiva e / ou economicamente viável, concorde com tudo o que o agente do Poder Executivo deseje, independentemente de um exame de seus próprios direitos”.

O sujeito passivo, diante da extensa gama de normas impositivas de obrigações acessórias que tem de cumprir, muitas vezes é constrangido a agir ou não agir segundo o

¹⁷⁵ Édison Freitas de Siqueira. *Op. cit.*, p. 47.

que a lei prescreve, ou, em outros casos, sem qualquer prescrição legal, pelo simples fato de assim exigir o Poder Executivo. São verdadeiros abusos praticados pelos agentes administrativos que representam as sanções políticas, as quais vão desde a exigência de comprovação de regularidade fiscal para que seja realizado cadastro de contribuintes, até a entrega de informações fiscais por meio digital para facilitar no processo de fiscalização (algo que beneficia o agente fiscal, não o sujeito passivo), sob pena de ser aplicada multa, com o suposto fundamento de desrespeito à fiscalização.

7.2.3. Distinção entre as Obrigações Acessórias e as Sanções Políticas

Atualmente, os contribuintes estão sujeitos a uma quantidade excessiva de normas impositivas de obrigações acessórias, sob o pretexto de que elas servirão para auxiliar na fiscalização, apuração e, por conseguinte, na instauração da relação jurídica tributária como forma de assegurar o efetivo recebimento do crédito tributário.

As obrigações tributárias acessórias representam medidas impostas por lei e que sujeitam o sujeito passivo a um fazer, não fazer ou suportar algo. Portanto, são medidas autorizadas pelo sistema jurídico e guardam respeito aos princípios constitucionais tributários: (i) legalidade; (ii) tipicidade; (iii) proporcionalidade e (iv) razoabilidade.

Contudo, o que decerto agrava a situação do sujeito passivo da obrigação tributária, além de estar ele já sujeito a uma carga tributária excessiva, é o fato de que ele tem que se deparar com as chamadas sanções políticas mascaradas de obrigações tributárias acessórias.

As sanções políticas são medidas restritivas de direito, mas que, por não terem base legal, implicam a violação aos direitos dos contribuintes. Embora não autorizada a sua criação e instituição pelo sistema jurídico positivo, essas práticas são reiteradamente

aplicadas pelos diversos órgãos da Administração Tributária; ou seja, elas efetivamente representam meios inescrupulosos de obrigar ou forçar o contribuinte a pagar determinado tributo, mesmo sendo este constrangimento ilegal e inconstitucional, mas ele é executado sob a ameaça de castigos muitas vezes não relacionados à obrigação tributária.

Segundo Hugo de Brito Machado, "prática antiga, que, no Brasil, remonta aos tempos da ditadura de Vargas, é a das denominadas *sanções políticas*, que consistem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos. São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias em face de pequena irregularidade no documento fiscal que as acompanha, o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, entre muitos outros."¹⁷⁶

A forma como são introduzidas e aplicadas as obrigações tributárias acessórias acabam por qualificá-las como verdadeiras sanções políticas. Os exemplos mais comuns que temos hoje de sanções políticas falseadoras do instituto da obrigação tributária acessória são: (i) a restrição ao contribuinte de renovação ou retirada de certidões de regularidade fiscal; (ii) a suspensão da inscrição estadual; (iii) a restrição do contribuinte inadimplente perante o CNPJ; (iv) dever de entregar à fiscalização por meio magnético suas informações fiscais quando não prescrita em lei, etc.

Os abusos incorridos pela administração tributária também foram objeto de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, como ocorreu com a decisão proferida

¹⁷⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 28. ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 511.

nos autos do Recurso Extraordinário n.º 413.782/SC, tendo como Ministro Relator Marco Aurélio:

“RE 413.782 / SC - SANTA CATARINA
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): MINISTRO MARCO AURÉLIO
Julgamento: 17/03/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
Publicação: DJ 03-06-2005 PP-00004
Parte(s)
RECTE.(S):VARIG S/A - VIAÇÃO AÉREA RIO GRANDENSE
ADV.(A/S):PEDRO AUGUSTO DE FREITAS GORDILHO E OUTRO (A/S)
RECDO.(A/S):ESTADO DE SANTA CATARINA
ADV.(A/S):PGE-SC - ANGELA CRISTINA PELICOLI
EMENTA. DÉBITO FISCAL - IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS -
PROIBIÇÃO - INSUBSISTÊNCIA. Surge conflitante com a Carta da
República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco,
subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o
fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa.
Decisão
O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe
provimento, nos termos do voto do relator, vencido o Senhor
Ministro Eros Grau. Votou o Presidente, Ministro Nelson Jobim.
Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Carlos Velloso e Carlos
Britto. Falaram, pelo recorrente, o Dr. Alberto Pavie Ribeiro e, pelo recorrido, o
Dr. Loreno Weissheimer, Procurador do Estado.
Plenário, 17.03.2005.”

As sanções políticas são formas indiretas de forçar o sujeito passivo da obrigação tributária a recolher tributos, pois são verdadeiros embaraços ao desenvolvimento regular das empresas. Caso não sejam cumpridas tais obrigações, o sujeito passivo estará – na formulação abusiva de quem faz uso da coerção ilegítima – incorrendo em ilícito, e, por conseguinte, ser-lhe-á aplicada penalidade.

Assim, são medidas abusivas e inconstitucionais, mas que são largamente praticadas pela Administração Tributária, que indiretamente obtém de maneira inescrupulosa o cumprimento da obrigação tributária principal.

O desvirtuamento do instituto das obrigações tributárias acessórias pela Administração Tributária, na ânsia desenfreada de arrecadar cada vez mais, acaba por exigir do contribuinte condutas não prescritas no nosso sistema positivo e que a ciência

política qualifica de sanções políticas. Este tipo de exigência inconstitucional não passou despercebido aos olhos do Supremo Tribunal Federal, que editou Súmulas a respeito da matéria:

“Súmula 70 - É INADMISSÍVEL A INTERDIÇÃO DE ESTABELECIMENTO COMO MEIO COERCITIVO PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS. (Sessão Plenária de 13/12/1963).”

“Súmula 323 - É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS. (Sessão Plenária de 13/12/1963).”

“Súmula 547 - NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS. (Sessão Plenária de 03/12/1969).”

De acordo com o entendimento da Ministra Relatora Cármen Lúcia, no seu voto proferido, no julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade n.º 395/SP, as Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal têm por objeto vedar a adoção de providências não previstas no sistema jurídico para conduzir o contribuinte ao pagamento de débito por ele havido com o Fisco por medida oblíqua, fugindo-se do cumprimento dos ditames legais relativos aos direitos dos contribuintes.

Ainda tratando sob a inconstitucionalidade das sanções políticas, Hugo de Brito Machado¹⁷⁷ ensina que “as sanções políticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.”

¹⁷⁷ Hugo de Brito Machado, *Op. cit.*, p. 511-512.

Assim, as obrigações tributárias acessórias diferenciam-se das sanções políticas pelo fato de serem aquelas obrigações legítimas e que nenhum ônus econômico impõem ao contribuinte.

O cumprimento da obrigação tributária acessória pelo sujeito passivo decorre da prescrição contida expressamente em lei em sentido estrito, e esta por sua vez lhe fornece todos os elementos necessários para o seu cumprimento, para que, assim, possam ser controladas as ocorrências dos fatos jurídicos tributários.

Todavia, as sanções políticas decorrem de práticas abusivas do Poder Executivo de modo a facilitarem a arrecadação de tributos. São representadas por ações que de certa forma intimidam os administrados e os forçam ao pagamento do tributo a que sequer estão sujeitos, impedindo-os de se dirigir ao Poder Judiciário para a discussão da legalidade e da inconstitucionalidade. Podemos citar, como exemplo prático, o de uma ação judicial que reconhece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face da existência de discussão em processo administrativo pendente de julgamento. O contribuinte, para obter a renovação da sua certidão negativa de débitos ou positiva com efeitos de negativa, precisa se dirigir ao órgão da administração fiscal e fazer prova que, de fato, o processo administrativo ainda está pendente de julgamento, bem como apresentar certidão de objeto e pé do processo judicial para comprovar a decisão favorável, além de diversos outros documentos que a administração fiscal “entender necessários”. Ora, mesmo estando prescrito no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, que as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, bem como estando a aplicação dessa suspensão prescrita em norma individual e concreta emitida pelo Poder Judiciário, a administração tributária insiste em exigir provas da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de modo a atrasar a emissão do comprovante de regularidade fiscal do sujeito passivo.

Portanto, a obrigação tributária acessória é um meio destinado a controlar o cumprimento da obrigação tributária de exigência do tributo que não deve ser utilizado pelo Fisco como uma forma de forçar o contribuinte ao pagamento do tributo, pois, do contrário, deixará de ter caráter auxiliador e funcional e representará uma violação aos direitos e garantias do sujeito passivo, caracterizando-se, assim, como as chamadas sanções políticas, que são medidas restritivas de direito não autorizadas pelo nosso sistema jurídico positivo.

7.3. As Sanções Aplicadas pelo Descumprimento das Obrigações

Acessórias

Conforme considerações realizadas no curso deste trabalho, as obrigações acessórias decorrem de lei e consubstanciam-se num fazer, não fazer e suportar algo, tudo para garantir a efetiva fiscalização e arrecadação de tributos, ou seja, servem para auxiliar a Administração Tributária no cumprimento da obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos. São verdadeiras obrigações jurídicas que vinculam o sujeito passivo, sob pena inclusive de ele incorrer em ilícito, resultando assim na aplicação de penalidade.

E é nessa esteira que reforçaremos nossas premissas. A definição de tributo contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional foi acertada pelo legislador infraconstitucional e assim prescreve:

“Art. 3º. *Tributo* é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (itálico não original).

Portanto, tributo é representado pelo comportamento do sujeito passivo da relação jurídica tributária que consiste em levar dinheiro aos cofres públicos. O que temos, porém,

é o nascimento da obrigação tributária principal com a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, da identidade estreita do ato praticado pelo sujeito passivo e da situação descrita no antecedente da norma jurídica tributária, que, por sua vez, instaura o consequente da mesma, fazendo incidir e obrigar o sujeito passivo ao cumprimento da obrigação.

A Constituição Federal de 1988 trouxe os critérios mínimos de identificação de cada espécie tributária. Contudo, não veio conceituar o que é “tributo”.

Para o professor Roque Antonio Carrazza¹⁷⁸, o conceito de tributo estaria pressuposto pelo texto constitucional, por entender ele que a função de definir é da doutrina e não da lei, muito menos da Carta Constitucional. Assim, arremata: “tributo, ao lume de nosso Estatuto Magno, é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte (pessoa colhida pelo direito positivo), tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer”.

Para nós, o tributo é o objeto da obrigação tributária e decorre de lei em razão do princípio da legalidade tributária e das características elementares da tipologia tributária, consubstanciando-se no comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título e sob o nome de tributo.

Portanto, a obrigação tributária só pode resultar da lei e não da vontade das partes, pois, inclusive, dela independe. Toda relação jurídico-tributária entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária é presidida pelo princípio da legalidade: o tributo só pode ser instituído ou majorado por lei formal ou em sentido estrito.

¹⁷⁸ Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 352.

A relação jurídica tributária resultará, sempre, de uma atividade lícita do sujeito passivo, e o fato jurídico tributário será sempre decorrente de uma atividade lícita do sujeito passivo.

O tributo, portanto, não poderá ser confundido com uma sanção ou penalidade, ou seja, a atividade ilícita jamais poderá ser definida como a hipótese de incidência do tributo.

Vê-se inicialmente o caráter compulsório da obrigação tributária, pois, dado o fato de ser obrigatório o seu cumprimento, não há margem à facultatividade por parte do sujeito passivo da relação jurídica tributária. E, em respeito ao princípio da estrita legalidade contida no artigo 150, I, da Constituição Federal, que prescreve que os tributos somente serão criados mediante lei, temos também o princípio da legalidade geral, prescrito no artigo 5º, II, do mesmo diploma constitucional.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional poderia ser objeto de diversos estudos. Contudo, vamos nos ater ao enunciado *“que não constitua sanção de ato ilícito”*.

O Poder Público, na condição de autoridade arrecadadora, supre seus deveres para com os cidadãos mediante a arrecadação de tributos, que decorre da captura compulsória de recursos provenientes diretamente do patrimônio dos contribuintes. Nós chamamos esta atividade de Poder de Tributar, cujo fundamento reside essencialmente na soberania do Estado, podendo exigir de todos os que estão a ele submetidos que contribuam, de forma obrigatória, com recursos para que o poder público possa, por meio das ações e serviços públicos, satisfazer as necessidades públicas. Mas, para o seu exercício, são exigidas algumas regras que decorrem diretamente da Constituição Federal, como a exigência de edição de lei. O processo legislativo de enunciação de novas regras no sistema jurídico decorre da delegação do povo, ou seja, este tributa a si mesmo, o que traz a ideia de

autotributação, de livre consentimento às assembleias representativas, produtoras de normas jurídicas de tributação.

Então, o Estado obtém recursos financeiros para satisfazer as necessidades públicas com a investidura direta no patrimônio do cidadão. Mas não será apenas essa forma que ele tem para angariar recursos.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional prescreve que esses recursos obtidos a título de tributo deverão originar-se de atos lícitos, porque, se ilícitos, não terão caráter tributário.

Sob a realização de uma interpretação sistemática, podemos inferir que temos dois tipos de obrigação: (i) uma que decorre de atividade lícita; e outra (ii), que decorre de atividade ilícita. Se a obrigação de que falamos decorrer da prática de um ato lícito, teremos uma obrigação tributária. Mas, se decorrer da prática de um ato ilícito, teremos uma sanção.

Dentro da Teoria da Norma Jurídica, temos que a norma jurídica completa apresenta estrutura dual: a norma jurídica primária e a norma jurídica secundária. A norma jurídica primária enuncia relações jurídicas deônticas (direitos/deveres), como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas. E é em decorrência do descumprimento destes direitos e deveres que surge a norma jurídica secundária. Esta preceitua as consequências sancionadoras como pressuposto do não cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.

Assim, temos que a norma jurídica dentro da sua completude de significação deôntico-jurídica trará regras do direito com feição dúplice: a norma primária, a que

prescreve o fato previsto no suposto; e a norma secundária, a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.

Deste modo, haverá sempre uma regra disciplinadora de condutas e uma regra de aplicação de castigo, em descumprimento da primeira. Para a Teoria Geral do Direito, a relação jurídica prevista na norma primária é de índole material, enquanto a estatuída na norma secundária seria de direito formal.

A aplicação de sanções ou penalidades poderá ser de diversas formas e pode representar a obtenção de recursos pelo Estado. A mais comum é a aplicação de penalidade pecuniária.

Sabemos que o que diferencia a obrigação tributária acessória da obrigação tributária principal é o cunho arrecadatário ou pecuniário, dado o fato de que as obrigações tributárias acessórias se prestam a auxiliar a administração tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do comportamento dos administrados.

O sujeito passivo exerce uma atividade de auxílio e cooperação com a Administração Pública, porque, para cumprir as obrigações tributárias acessórias, ele deve se adaptar às normas exigidas pela administração tributária, devendo assim contratar funcionários ou profissionais da área contábil, despachantes, adquirir arquivos físicos, efetuar gastos com a contratação de gráficas, compra de livros, máquinas de impressão de notas fiscais, enfim, tudo que possa contribuir para o melhor desempenho da atividade pública tributária, no sentido de instaurar ou não a relação jurídica tributária.

São enormes os gastos realizados pelo contribuinte no sentido de cumprir o dever a que está sujeito, o que nos permite concluir que não só para criação das obrigações

tributárias acessórias será exigida lei, mas também para a aplicação de eventuais sanções pelo descumprimento.

Roque Antonio Carrazza dá-nos a sua contribuição, embora empregue deveres instrumentais para representar o que para nós são as obrigações tributárias acessórias, e assim nos ensina:

“E nossa certeza de que só lei pode criar deveres instrumentais cresce de ponto na medida em que notamos que seu descumprimento resolve-se em sanções das mais diversas espécies, inclusive pecuniárias. Repugna ao senso jurídico que uma pessoa possa ser compelida a pagar multa com base no não acatamento de um dever criado por norma jurídica infralegal.”¹⁷⁹

Vimos que a norma jurídica completa apresenta uma estrutura dual: a norma primária, de caráter relacional, e a norma secundária, de caráter sancionatório. E, tratando-se de uma norma jurídica em sentido amplo, a norma definidora das obrigações acessórias, nós entendemos que será necessária a enunciação de uma norma de caráter sancionatório também para a aplicação do castigo em face do descumprimento da obrigação tributária acessória.

Então, teremos dentro de uma construção lógica e inserida na Teoria Geral da Norma: (i) uma norma jurídica em sentido amplo que defina o dever jurídico de fazer, não fazer ou suportar; e uma segunda norma (ii), que será norma sancionatória, a qual prescreverá a penalidade ou sanção pelo não cumprimento da obrigação tributária acessória.

Segundo o tipo de obrigação tributária não satisfeita pelo sujeito passivo, as infrações fiscais podem ser classificadas em dois tipos: substanciais ou formais. As infrações substanciais representam o descumprimento da obrigação tributária prescrita na

¹⁷⁹ Roque Antonio Carrazza. *Op. cit.*, p. 309.

norma jurídica em sentido estrito, ou seja, deixar de pagar o tributo (diz respeito ao direito tributário substantivo ou material). Já as infrações formais consistem no descumprimento da obrigação tributária acessória, que influenciam diretamente na configuração do fato jurídico (as normas jurídicas obtidas a partir do direito tributário formal)¹⁸⁰.

Para a aplicação de penalidades, “o Estado se vale de dois sistemas legais sancionatórios: um criminal, implementado segundo o direito penal através do processo penal, no juízo criminal; e outro, o administrativo, aplicado segundo regras do direito administrativo, no procedimento administrativo, pelas autoridades administrativas. Não obstante, determinado interesse jurídico pode, eventualmente, estar tutelado por ambos, como ocorre com a arrecadação de tributos, protegida por um sistema de sanções administrativas e por outro de sanções penais. Destaca-se, porém que as sanções administrativas sujeitam-se ao controle de legalidade a que estão submetidos os atos administrativos em geral, de modo que o administrado, se não concordar com o castigo que lhe tenha sido imposto, pode levá-lo à discussão judicial”¹⁸¹.

Luciano Amaro¹⁸² destaca que “a cominação de sanções administrativas ou penais para os ilícitos tributários tem (ou deve ter) objetivos comuns: em ambos os casos, visa-se inibir possíveis infratores, intimidando-os (é a chamada prevenção geral); a par disso, castiga-se o infrator, com vistas a evitar que ele reincida na infração (prevenção especial); as sanções teriam, ainda, uma função educativa, no sentido de formar uma moral fiscal, que contribuísse para evitar a infração da lei tributária”.

¹⁸⁰ A respeito desta classificação de direito tributário material ou substantivo e direito tributário formal fizemos observações a partir da doutrina de Dino Jarah (*El Hecho Imponible – Teoria General del Derecho Tributario Substantivo* – Tradução de Djalma de Campos, Coleção de Textos de Direito Tributário, Vol. 15, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 44-45) no Capítulo IV deste trabalho.

¹⁸¹ Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 437.

¹⁸² Luciano Amaro. *Op. cit.*, p. 439.

O sujeito passivo que deixar de cumprir uma obrigação tributária, eximindo-se do encargo de levar dinheiro aos cofres públicos ou não cumprir um dever jurídico imposto a partir da imposição de obrigações acessórias, estará praticando, assim, o ilícito tributário. O certo é que as penalidades impostas devem decorrer de leis fundamentadas no poder de punir do Estado, o que, por sua vez, não pode ser confundido com o poder de tributar. As penalidades destinam-se a garantir a validade da ordem jurídica e o equilíbrio social. O poder de tributar, por se inserir diretamente no patrimônio do particular, procura garantir ao Estado numerários suficientes para atender às necessidades públicas.

Luciano Amaro¹⁸³ trata com propriedade da matéria relativa à aplicação de sanções em face do descumprimento das obrigações tributárias e destaca que:

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir do seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vele dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos”.

Portanto, por força do princípio da legalidade, há exigência de lei em sentido estrito que fundamente não só o dever de cumprir a obrigação tributária acessória prescrita, mas também a penalidade imposta pelo seu descumprimento.

¹⁸³ Luciano Amaro. *Op. cit.*, p. 440.

7.4. A conversão de obrigação tributária acessória em obrigação tributária principal

No item anterior, tratamos da possibilidade de aplicação de sanção em face do descumprimento da norma impositiva de obrigação tributária acessória. Aqui, pretendemos demonstrar como é possível que uma obrigação tributária, tida como acessória e que não possua cunho patrimonial, venha, em face do seu inadimplemento, a ser chamada de obrigação tributária principal, em decorrência de penalidade (sanção) aplicada.

O artigo 113, nos parágrafos § 1º e § 2º, do Código Tributário Nacional prescreve duas espécies de obrigação tributária: a principal e a acessória. A obrigação tributária principal surge em decorrência da materialização da situação descrita no antecedente da norma jurídica tributária, isto é, com a ocorrência do fato jurídico, tendo por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, extinguindo-se com o crédito dela decorrente. Já a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

No que se refere ao inadimplemento da obrigação tributária acessória, o artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional prescreve que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Desta forma, em uma interpretação apressada, colocaríamos em xeque nossos argumentos lançados no item anterior de que a obrigação tributária decorre somente de uma atividade lícita do sujeito passivo, pois os ilícitos tributários não podem incluir-se no conceito de tributo.

O fato é que, quando falamos em obrigação tributária principal, estamos diante do principal veículo capaz de abastecer os cofres públicos com dinheiro, seja em decorrência da realização do comportamento descrito na hipótese de incidência da regra matriz da espécie tributária, seja em razão de penalidade pecuniária, com o pagamento de multa, por exemplo.

Uma coisa é a definição trazida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional de tributo como prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito. Outra coisa é a obrigação tributária principal decorrente da aplicação de penalidade. O que temos na verdade são dois tipos de crédito tributário: o primeiro, em decorrência da concreção hipotética da regra matriz que define a espécie tributária (exemplo: se realizou operação de circulação de mercadoria, deve pagar ICMS); o segundo, pelo descumprimento da norma jurídica primária (exemplo: se realizou operação de circulação de mercadoria desacompanhada da nota fiscal, se sujeita a penalidade). Ou seja, a norma jurídica dentro da sua completude de significação deontico-jurídica trará regras do direito com feição dúplice: a norma primária, a que prescreve o fato previsto no suposto; e a norma secundária, a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.

Portanto, “o inadimplemento das obrigações tributárias em geral tem como consequência a sanção pecuniária, a multa, que, uma vez definitivamente aplicada, faz nascer o crédito a favor da Fazenda Pública”.¹⁸⁴

A estrutura dual da norma jurídica tributária demonstra a necessidade de aplicação de penalidade pelo descumprimento da ordem imposta. Mas a inserção, no conceito de obrigação tributária principal, da noção de relação jurídica decorrente do inadimplemento

¹⁸⁴ Hugo de Brito Machado. *Crimes Contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 158.

e, por conseguinte, o cometimento de infração à lei tributária, faz com que o artigo 113 do Código Tributário Nacional não conflita com a definição de tributo prescrita no artigo 3º do mesmo diploma legal.

A propósito, Hugo de Brito Machado¹⁸⁵ ensina:

“Alias, o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação*, da qual decorre uma *sanção*. Assim, o § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional, dizendo que ‘a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária’, apenas quis dizer que, ao fazer um lançamento tributário, a autoridade administrativa deve considerar o inadimplemento de uma obrigação acessória como *fato gerador* de uma obrigação principal, a fornecer elemento para integração do crédito tributário”. (itálico original)

Portanto, não deve haver confusão entre os conceitos de tributo e obrigação tributária, porque são figuras jurídicas distintas, embora ligadas estreitamente. “O tributo não constitui sanção de ato ilícito, mas a obrigação tributária, vale dizer, a relação jurídica que se estabelece entre Estado, como sujeito ativo, e o particular, como sujeito passivo, pode ter como objeto o tributo e também a penalidade pecuniária decorrente do ilícito consubstanciado na violação das leis tributárias”.¹⁸⁶

7.5. Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e as Sanções pelo Descumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias

Atualmente, o sujeito passivo da obrigação tributária é o grande responsável pelas principais informações levadas ao Fisco a título de constituir a relação jurídica tributária.

É o sujeito passivo quem transmite dados relacionados ao seu faturamento, folha de salários, apuração de ICMS, etc., além de efetuar declarações de compensação e de retenção do Imposto sobre a Renda de seus funcionários.

¹⁸⁵ Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 151.

¹⁸⁶ Hugo de Brito Machado. *Op. cit.*, p. 160.

A participação do sujeito passivo decorre do fato de serem os tributos, na sua grande maioria, sujeitos ao lançamento por homologação, isto é, essa participação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e esta, por sua vez, tomando conhecimento da atividade desenvolvida pelo contribuinte, expressamente a homologa.

Trata-se de uma carga de responsabilidade muito grande atribuída ao sujeito passivo, obrigando-o a mobilizar funcionários, comprar máquinas e informatizar a administração empresarial.

A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo nada mais é do que a aplicação efetiva das normas jurídicas impositivas de obrigações tributárias acessórias, que, por sua vez, têm por objeto assegurar o cumprimento da obrigação tributária (norma jurídica em sentido estrito), além de propiciar meios para que a administração tributária possa controlar os atos praticados pelos administrados.

Destarte, as obrigações acessórias direcionadas aos sujeitos passivos não podem ser onerosas a ponto de serem irrealizáveis, posto que o não cumprimento gera, como vimos, aplicação de penalidade e sanções.

As obrigações tributárias acessórias deverão ser introduzidas pelo Poder Legislativo das pessoas políticas de direito público interno e deverão observar uma finalidade vinculada, isto é, as obrigações acessórias instituídas deverão estar direcionadas ao auxílio da administração fiscal. O mesmo se diga das penalidades aplicadas pelo seu descumprimento, devendo objetivar que os sujeitos passivos não infrinjam as normas, dado o fato de certeza na aplicação de sanções.

Assim, as sanções instituídas para serem aplicadas aos sujeitos passivos que descumprirem as normas impositivas de obrigações tributárias acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

O princípio da razoabilidade é uma norma jurídica carregada de forte carga de valor, ou seja, está relacionado aos atos do Poder Público que deverão ser informados pelo valor máximo e inerente a todo o nosso ordenamento jurídico: a justiça. O valor que se volta aos atos do Poder Público nos remete a um órgão específico: o Poder Legislativo.

Neste sentido, pondera Luís Roberto Barroso¹⁸⁷:

“o princípio da razoabilidade é um mecanismo destinado a controlar a discricionariedade legislativa e administrativas, autêntico parâmetro de avaliação dos atos do Poder Público, para aferir se estão informados pelo valor superior inerente a todo o ordenamento jurídico – a justiça: “Mais fácil de ser sentido que conceituado, o princípio habitualmente se dilui num conjunto de proposições que não o libertam de uma dimensão bastante subjetiva. É *razoável* o que seja conforme à razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ou lugar”. (grifo no original)

As normas jurídicas, no ato de sua enunciação, em especial as que veiculam as chamadas obrigações tributárias acessórias, deverão ser compatíveis com o meio empregado pelo legislador e os fins buscados, bem como com a aferição da legitimidade de seus fins.

Em trabalho sobre o tema da razoabilidade e da moralidade, Weida Zancaner¹⁸⁸ destaca que

“a doutrina, ao se pronunciar sobre o princípio da razoabilidade, ora enfoca a necessidade de sua observância pelo Poder Legislativo, como critério para reconhecimento de eventual inconstitucionalidade da lei, ora o apresenta como condição de legitimidade dos atos administrativos, ora aponta sua importância para o Judiciário quando da aplicação da norma ao caso concreto. *Isto demonstra*

¹⁸⁷ Apud Regina Helena Costa. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 126.

¹⁸⁸ Weida Zancaner. *Razoabilidade e Moralidade: Princípios Concretizadores do Perfil Constitucional do Estado Social e Democrático de Direito*, in Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 2 – Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 621.

de forma cristalina que a razoabilidade é essencial ao sistema jurídico como um todo e que sua utilização é essencial à concretização do direito posto.” (itálico original).

A razoabilidade representará a combinação dos meios utilizados pelo legislador para instituir as normas disciplinadoras da conduta dos sujeitos obrigados ao dever imposto na obtenção dos fins para os quais a medida se apresenta. Os meios empregados deverão ser límpidos e isentos de qualquer arbitrariedade, com a correlação entre os meios propostos e os fins que se devem alcançar por meio deles.

O princípio da proporcionalidade diz respeito também a um sistema de valoração e pode ser representado pela máxima: **para garantir um direito, muitas vezes é necessário restringir outro direito.** Esta é a proporção dos atos da administração pública representada pelo perfeito equilíbrio entre o fim almejado e o meio empregado, porque a medida só será adequada ao atingir o fim buscado, mas desde que tenha causado o menor prejuízo possível ao sujeito de direitos. As vantagens deverão superar as desvantagens.

Esta deve ser a proposta das sanções aplicadas pelo descumprimento das obrigações tributárias acessórias. A sanção não pode consistir numa medida inadequada à gravidade da violação cometida pela contribuinte, pois deixará de possuir caráter auxiliar e representará uma verdadeira sanção política.

O fato de ter o sujeito passivo deixado de declarar seu faturamento ou ter promovido eventual atraso na entrega de uma declaração não pode acarretar a aplicação de sanções que acarretem prejuízos no desempenho de suas atividades, como inclusive o seu fechamento. Não será qualquer inadimplência do contribuinte que acarretará a suspensão da sua inscrição.

As sanções aplicáveis ao descumprimento das obrigações tributárias acessórias deverão se resumir à aplicação de multa e de juros de mora, porque quaisquer penalidades fora desses parâmetros são inadequadas ao fim precípua das obrigações tributárias acessórias: o de possibilitar o controle das atividades dos contribuintes e auxiliar no processo de fiscalização e arrecadação dos tributos.

Portanto, estão sujeitas a instituição e criação de obrigações acessórias ao princípio da legalidade, o mesmo ocorrendo com as penalidades aplicadas pelo seu descumprimento, posto que se trata de norma de caráter sancionatório.

7.6. Síntese Conclusiva

No presente capítulo, procuramos demonstrar os limites impostos à instituição e criação das chamadas obrigações tributárias acessórias, como forma de assegurar os direitos e garantias do sujeito passivo da obrigação, ou seja, o processo legislativo de criação e instituição de obrigações acessórias deve observar as mesmas regras impostas à instituição e veiculação de normas jurídicas de obrigação tributária. O exercício de criação das obrigações tributárias acessórias não é totalmente livre, pois deve respeitar as regras e parâmetros estabelecidos na Constituição Federal e demais normas gerais de direito tributário. O primeiro limite diz respeito ao princípio da legalidade, devendo, pois, qualquer norma ser veiculada por lei em sentido estrito. O segundo limite imposto é o da finalidade, pois as obrigações tributárias acessórias somente poderão ser criadas com a finalidade única e exclusiva de facilitar e auxiliar a Administração Tributária no controle dos atos dos contribuintes, de modo a obter a informação da ocorrência ou não do comportamento prescrito como hábil a fazer incidir a norma jurídica tributária cujo objeto é levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo.

Demonstramos também que as obrigações acessórias deverão ser instituídas de modo a não onerar o sujeito passivo da obrigação, o que implica afirmar que não poderão ser instituídas com o intuito arrecadatório, pois, sendo de difícil cumprimento, resultarão na aplicação de penalidades que, em sua grande maioria, correspondem à penalidade pecuniária. Desta forma, haveria um desvirtuamento do instituto, resultando em uma verdadeira sanção política.

Finalmente, quanto à aplicação da sanção pelo inadimplemento da obrigação tributária acessória, procuramos demonstrar que as mesmas regras a ela aplicadas deverão também ser direcionadas às sanções. Isso decorre dos direitos e garantias do sujeito passivo encartados na Carta Constitucional, especificamente no que se refere à observância do princípio da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O sistema de referência adotado é o direito positivo, especificamente, os enunciados veiculados no artigo 113, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional, que por sua vez prescrevem que a obrigação tributária será de duas espécies: principal e acessória.
2. Obrigação expressa o significado de relação. Então, por estar prescrita em texto positivado, significa relação jurídica entre sujeitos. Um ativo, que tem o direito de exigir o comportamento prescrito, e outro passivo, que tem o dever de cumprir o que lhe foi imposto. É tributária porque tem por objeto o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo ou penalidade pecuniária, bem como o comportamento de fazer, não fazer, tolerar ou suportar, tudo em prol do interesse da arrecadação e administração tributária. Trata-se, portanto, de uma relação jurídica de índole tributária.
3. A obrigação tributária principal é a relação jurídica que tem por objeto o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos a título de pagamento de tributo ou de penalidade tributária imposta pelo descumprimento do dever jurídico de pagar tributo ou em face do inadimplemento de obrigações tributárias acessórias a que está submetido o sujeito passivo.
4. Já a obrigação tributária acessória será a relação jurídica que tem por objeto o comportamento consubstanciado em prestações positivas ou negativas em favor da arrecadação e fiscalização de tributos, ou seja, está representada pela ação de submeter-

se o sujeito passivo à obrigação de fazer, não fazer, suportar ou tolerar algo em prol das atividades fiscais, com a finalidade de verificar a ocorrência ou não do comportamento descrito pela norma jurídica padrão como hábil a fazer incidir a tributação.

5. O critério eleito pelo legislador do Código Tributário Nacional para diferenciar as obrigações tributárias principais e acessórias foi justamente o caráter pecuniário, o que para nós afasta a definição de “obrigação” aplicada pela doutrina civilista e parte da doutrina tributarista, que partem da eleição de dois elementos identificadores do sentido técnico de obrigação: a patrimonialidade e transitoriedade.
6. A doutrina civilista acompanhada de parte da nossa doutrina tributária elegeu o atributo patrimonial como elemento tipificador da obrigação. Trata-se, pois, de uma classificação, isto é, de um ato arbitrário do cientista do direito. É a aplicação de conceito lógico-jurídico e não jurídico-positivo, pois no nosso sistema do direito positivo a obrigação é uma categoria jurídico-positiva e não lógico-jurídica. A obrigação é uma categoria do mundo do direito positivo, isto é, é um dever composto de conteúdo normatizado pelo direito positivo e deve ser observado o que prescreve o direito positivo enquanto sistema definidor do instituto da obrigação tributária.
7. A adoção por parte da nossa doutrina dos elementos identificadores da obrigação (patrimonialidade e transitoriedade) eleitos pela doutrina civilista resultou na negativa ao caráter obrigacional de uma das espécies de obrigação tributária – a acessória –, pois o fato de não possuir conteúdo pecuniário, já que tem por objeto prestações positivas ou negativas consubstanciais no interesse da arrecadação e fiscalização tributária, fez com que alguns de nossos autores acabasse por adotar a concepção de deveres instrumentais ou formais.

8. As obrigações tributárias acessórias não podem ser consideradas meros deveres instrumentais ou formais, pois a concepção adotada por esta doutrina não é empírica, não sendo possível corroborá-la pelo ordenamento jurídico-positivo. Trata-se de Ciência do direito, isto é, de metalinguagem – linguagem que fala de outra linguagem, que é o direito positivo.
9. O direito positivo tem no seu contexto o condão de vincular comportamentos e direcionar condutas, já que possui linguagem prescritiva. A Ciência do direito estuda o seu objeto sem atingi-lo, pois possui a função descritiva. Então, não se pode falar que a obrigação tributária acessória não é obrigação jurídica, porque a norma jurídica imposta pelo Código Tributário Nacional, a qual prescreve a obrigação tributária acessória como prestações positivas ou negativas em prol da arrecadação e fiscalização tributárias, é válida e permanece intacta no nosso ordenamento jurídico a disciplinar condutas.
10. A importância em consignar a diferença entre obrigação e dever jurídico é que os institutos não mantêm entre si uma relação de gênero e espécie, mas uma relação entre forma e conteúdo. O dever é uma categoria formal e é estudada pela Teoria Geral do Direito, ao passo que a obrigação é uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas particulares.
11. A obrigação representa um dever jurídico dotado de conteúdo normativo atribuído pelo direito positivo, e a normatividade do dever jurídico é consubstanciada à aplicação de uma sanção pelo não cumprimento de determinada conduta que lhe confere atributos de obrigacional. Já o dever, por ser uma categoria formal, é despido de conteúdo normativo, e somente o direito positivo poderá fornecer critérios de identificação para incluir um dever jurídico na categoria de obrigação jurídica.

12. Na forma da prescrição contida no artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária acessória é uma espécie de obrigação tributária eleita pelo legislador ordinário, ainda que não possua conteúdo patrimonial, não se confundindo com mero dever administrativo ou formal.
13. Na concepção adotada de que a obrigação tributária veiculada pelo Código Tributário Nacional é relação jurídica, temos que a natureza jurídica da obrigação tributária acessória consiste em uma relação jurídica de direito público sem caráter pecuniário, que tem por finalidade auxiliar e instrumentalizar a relação jurídica tributária principal, consubstanciada em prestações positivas ou negativas (fazer, não fazer, tolerar ou suportar), previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.
14. Outra importante característica diferenciadora da obrigação tributária acessória de um mero dever administrativo ou formal é o seu regime jurídico. O Regime Jurídico Constitucional-Tributário é representado pelo conjunto de princípios e regras contido na Constituição da República o qual demarca a esfera de produção de norma jurídica de tributação a partir do processo legislativo definido (observância ao princípio da legalidade e da reserva legal) e das limitações constitucionalmente postas.
15. Sobre as obrigações tributárias acessórias é justo afirmar-se que, por pertencerem ao universo do direito positivo, todo e qualquer instrumento normativo que tenha a pretensão de veiculá-las deverá guardar observância ao regime jurídico aplicado segundo o que proclama a Constituição da República.
16. É a disciplina da obrigação tributária acessória, a partir do contexto do sistema jurídico constitucional e da relação dos elementos que o compõem, que dá a visão exata da organização do nosso sistema. O legislador infraconstitucional, ao prescrever as duas espécies de obrigação tributária – principal e acessória –, fê-lo em consonância com o

que prescrevem os dispositivos constitucionais, de modo a trazer maior segurança jurídica ao sujeito passivo da relação.

17. Dentre os princípios constitucionais que confirmam as obrigações tributárias acessórias como obrigação jurídica, e, portanto, sujeitas ao regime constitucional tributário, estão os princípios da legalidade, da tipicidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

18. As obrigações acessórias só poderão ser criadas por lei em sentido estrito, observando-se os ditames do princípio da legalidade. Embora o Código Tributário Nacional tenha empregado a expressão “legislação tributária” em sentido amplo, o certo é que, dos atos mencionados pelo artigo 96 (leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares), somente a lei formal e emanada do Poder Legislativo, segundo as normas prescritas pela Constituição Federal de 1988, poderá instituir obrigações tributárias acessórias.

19. O princípio da tipicidade conjugado ao princípio da legalidade imprime barreira aos atos do aplicador da norma jurídica, isto é, representa uma barreira à atuação da Administração Tributária, pois somente os elementos descritos no antecedente da norma jurídica impositiva de obrigação tributária acessória poderão ensejar a aplicação do direito ao caso concreto, porque a atividade administrativa é vinculada aos limites prescritos na lei e aos tipos descritos como hábeis a fazer incidir a norma jurídica, afastando-se assim qualquer tentativa do aplicador do direito de introduzir elementos estranhos sob a roupagem de “obrigação tributária acessória”.

20. A sujeição das obrigações tributárias acessórias ao regime jurídico constitucional-tributário pode ser vista pela aplicação, ao instituto, do princípio da capacidade contributiva. A aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva decorre de

diversos fatores, sendo um deles a identificação com base em informações prestadas, tanto pelo sujeito passivo, quanto as obtidas, pela administração tributária, do patrimônio, renda e atividades econômicas daquele.

21. A norma jurídica impositiva de obrigação tributária acessória é norma jurídica em sentido amplo e anterior à norma veiculadora da obrigação tributária principal no que tange à norma jurídica em sentido estrito (regra matriz de incidência tributária). Existe entre elas uma relação de independência, pela razão funcional de cada uma delas. A norma jurídica impositiva de obrigação tributária acessória veiculará sempre uma relação jurídica com a finalidade de instaurar outra relação, isto é, a relação jurídica que tenha por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, mesmo que esta, por sua vez, não se instaure. Por isso afirmamos: a norma impositiva de obrigação tributária acessória é independente e autônoma com relação à norma jurídica veiculadora do dever jurídico de pagar tributo ou penalidade pecuniária, porque a relação jurídica cujo objeto é auxiliar a formação ou instauração da relação jurídica principal relativa ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária existirá ainda que o fato típico tributário não ocorra.

22. A norma jurídica impositiva de obrigação acessória trará o conteúdo de aplicação da norma definidora do tributo. Esta, por sua vez, definirá a incidência do tributo e marcará o nascimento da relação jurídica tributária tida como principal e poderá se instaurar ou não. Então, estamos diante de duas relações jurídicas: a primeira, direcionada à realização de conduta auxiliadora, isto é, de levar ao fisco elementos necessários à formação de uma segunda relação jurídica, ou seja, a de exigência do tributo ou da penalidade.

23. Por isso, afirmamos que no Direito Tributário, o caráter acessório da obrigação tributária há de ser entendido no sentido próprio, isto é, em relação à obrigação de

pagar tributo vista de maneira global e não apenas vinculada à obrigação de pagar determinado tributo (ou uma única exação), porque exigível em razão de um determinado e específico fato típico, por se tratar de hipótese de incidência isolada. A acessoriedade da obrigação tributária por nós defendida não deve ser vista no sentido de ligação a uma determinada obrigação de que se dependa, mas no sentido de ser instrumento dela.

24. As obrigações tributárias acessórias visam auxiliar e dar meios à fiscalização tributária no sentido de investigar e controlar o recolhimento de tributos a que o próprio sujeito passivo da obrigação tributária acessória ou terceiro esteja sujeito, o que decerto não retira o seu caráter obrigacional, se a obrigação tributária principal não ocorrer.
25. As obrigações tributárias acessórias são produzidas com a finalidade de servir de instrumentos auxiliares à função arrecadadora e fiscalizadora da Administração Tributária, e as normas jurídicas que as veicularem só serão validamente produzidas se prescreverem condutas (positivas ou negativas) que tenham por finalidade conferir à autoridade fiscal competente informações a respeito da ocorrência de fatos jurídicos que ensejam a instauração da relação jurídica tributária (pagamento de tributo), bem como o seu adimplemento ou não pelo sujeito passivo prescrito no consequente da norma jurídica em sentido estrito, afastando, assim, a incidência de norma jurídica produzida com a finalidade de ultrapassar estes limites.
26. O desrespeito aos limites impostos às normas veiculadoras de obrigações tributárias acessórias pode resultar em sobrecarga ao sujeito passivo da relação jurídica, de modo a onerá-lo no que diz respeito ao custo das obrigações tributárias acessórias, pois no cumprimento das referidas obrigações são reunidos diversos procedimentos, que com

- o passar do tempo ficam cada vez mais especializados e sofisticados. Mas, o custo com a aplicação das normas veiculadoras de obrigações acessórias não pode ultrapassar a capacidade contributiva do sujeito passivo de modo a limitar o livre exercício de qualquer atividade econômica.
27. Se a disciplina das obrigações tributárias acessórias exige a sujeição destas ao regime jurídico constitucional-tributário, o mesmo deve ocorrer com as sanções impostas pelo descumprimento das chamadas obrigações tributárias acessórias.
28. Os princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade dão a dimensão exata dos limites às sanções impostas no descumprimento das obrigações tributárias acessórias. A prescrição em lei formal das penalidades a serem aplicadas imprime segurança jurídica ao sujeito passivo, dado o fato de que, por ter consentido que seus pares o representassem e com isso enunciassem regras de conduta a onerarem uma parcela do seu patrimônio, não seria justo que no que tange à aplicação de penalidade o processo legislativo fosse diferente, de modo a conceber ampla liberdade ao poder público, especificamente no âmbito do Poder Executivo. A sanção não pode consistir numa medida inadequada à gravidade da violação cometida pelo contribuinte, pois deixará de possuir caráter auxiliar e representará uma verdadeira sanção política.
29. É no âmbito do Poder Executivo que se vê maior desrespeito aos limites aplicáveis à imposição de obrigações tributárias acessórias e às penalidades decorrentes do seu descumprimento. Trata-se de caso típico de sanção política. A sanção política representa o reflexo da transferência da carga administrativa do Poder Público ao sujeito passivo e que muitas vezes ultrapassa os limites prescritos pelo sistema jurídico, ferindo assim os direitos e garantias individuais do sujeito passivo, constitucionalmente assegurados.

30. O artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional, ao prescrever que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, é objeto de crítica, posto que há quem defenda que a obrigação tributária decorre somente de atividade lícita, em respeito ao que enuncia o artigo 3º, do Código Tributário Nacional. Contudo, demonstramos tratar-se na realidade de créditos tributários diversos: o primeiro, em decorrência da concreção hipotética da regra matriz que define a espécie tributária; o segundo, pelo descumprimento da norma jurídica primária, em face da aplicação de penalidade de caráter pecuniário, como no caso de multa.

31. Portanto, o estudo da “disciplina” da obrigação tributária acessória consiste na busca de conceitos jurídicos estudados dentro da realidade do direito positivo brasileiro, no que tange à obrigação tributária vista como relação jurídica entre sujeitos de direitos e deveres. É a segurança do Estado Democrático, quando o povo participa na formação da coisa pública, elegendo seus representantes e delegando a eles a sua função de poder. Então, será no regime jurídico constitucional-tributário aplicado às obrigações tributárias acessórias que o Sistema Jurídico encontrará firmes pilares, ou seja, a sujeição das normas jurídicas impositivas de obrigações tributárias acessórias aos princípios (elementos) norteadores do nosso ordenamento jurídico.

32. Assim, as obrigações tributárias acessórias são obrigações propriamente ditas, pois é assim que está prescrito no direito positivo. Independentemente do seu caráter patrimonial, ela se sujeitará aos limites traçados pelo Texto Constitucional, no que tange à sua criação, aplicação e, por conseguinte, à imposição de sanção pelo seu inadimplemento.

REFERÊNCIAS

Bibliografia

- ALESSI, Renato & . Stammati, G. *Istituzione di Diritto Tributario*, Torino: UTET.
- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. São Paulo: Método, 2007.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- _____. *Carnaval tributário*. São Paulo: Editora Lejus, 1999.
- BIFANO, Elidie Palma. Deveres Instrumentais: Cessão de Créditos e Legalidade do Uso de Meios Coercitivos na Cobrança do Crédito Tributário. *in III Congresso Nacional de Estudos Tributários – Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: IBET, 2006.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- BOLAN, Ricardo Ferreira. O Papel da Lei na Criação de Deveres Instrumentais Tributários. *in Direito Tributário Atual*, n.º 17. São Paulo: Dialética, 2003.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 17.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- BORGES, Arnaldo. *Obrigação Tributária Acessória*, Revista de Direito Tributário, n.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, Sistema jurídico e decisão judicial*, São Paulo: Max Limonad, 2002.
- _____. *Direito e democracia*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra, Coimbra editora, 1994.
- _____. *Direito constitucional*. Coimbra, Almedina, 1993.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva e a progressividade do IPTU*. Tese de Doutorado, PUC-SP, 1992.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.
- _____. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. Coleção Textos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- _____. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.
- _____. *Sobre os Princípios Constitucionais Tributários*. Revista de Direito Tributário 55/143.
- _____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004.
- _____. *Teoria da Norma Tributária*. 2.ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.
- _____. *Direito tributário, linguagem e método*, São Paulo: Noeses, 2008.
- CASSONE, Vittorino. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CHIESA, Clélio. Fiscalização Tributária – Limites   Instituição de Deveres Tributário e   Imposição de Sanções pelo Não-pagamento de Tributo e Não-cumprimento de Deveres Instrumentais. in. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 10  volume. São Paulo: Dialética, 2006.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Comentários à Constituição Federal de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Teoria e Prática das Multas Tributárias – Infrações Tributárias, Sanções Tributárias*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COSSIO, Carlos. *La Teoría Egologica del Derecho y Concepto Jurídico de Libertad*. 2.ed. Abeledo Perrot, 1964.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*. Mestrado em Direito, PUC-SP, 1992.

_____. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. *Limitações ao Poder de Tributar na Constituição Brasileira*. V. 99. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 2007.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário – de acordo com a Constituição de 1988*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Juriscredi, s.d.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*, 20.ed, Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Irretroatividade do Direito no Direito Tributário. in *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1999.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1997.

FALCÃO, Almir de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FANUCCHI, Fabio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Vol. I, 4.ed, São Paulo: Resenha Tributária – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1983.

FERRAZ Junior, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1991.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio: o dicionário da língua portuguesa*. 6.ed, Positivo: Curitiba, 2006.

- FERREIRA Filho, Manoel Gonçalves. *Estado de Direito e Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- FERREIRA Sobrinho, José Wilson. *Obrigação Tributária Acessória*. 1.ed. São Paulo: Gráfica Editora Aquarela S.A., 1988.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a interpretação / aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2001.
- HORVATH, Estevão. *Deveres Instrumentais e seus Limites, in III Congresso Nacional de Estudos Tributários – Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: IBET, 2006.
- IVO, Gabriel. *A incidência da norma jurídica tributária – o cerco da linguagem. in Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- JARAH, Dino. *Curso superior de derecho tributário*. 9.ed. Buenos Aires: Liceo Profesional Lima, T1.
- _____. *El Hecho Imponible – Teoria General del Derecho Tributario Substantivo*. Tradu o de Djalma de Campos, Coleção de Textos de Direito Tributário, Vol. 15. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradu o de João Baptista Machado. Lisboa: Arm nio Amado, 2006.
- _____. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradu o de Luís Carlos Borges. São Paulo, Martins Fontes, 1990.
- MACHADO, Hugo e Brito. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 28ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. *Fato Gerador da Obrigação Acessória. in Revista Dialética de Direito Tributário n.  96*, São Paulo: Dialética, 2003.
- _____. *Sanções Políticas no Direito Tributário. in Revista Dialética de Direito Tributário n.  30*, São Paulo, 1998.
- _____. *Teoria Geral da Obrigação Tributária, estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Crimes Contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, Cláudio. *Introdução ao estudo das finanç s públicas*, Fortaleza: IUC, 1970.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermen tica e aplicação do direito*, Rio de Janeiro: Forense, 16 ed. 1997.

- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros Editores 2002.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXII, Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1958.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. 4º Volume, 30.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- MORAES, Alexandre de, *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 1999.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- NASCIMENTO, Carlos Valter do. *Crédito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.
- PAULICK, Heins. *La ordenanza tributaria de la República Federal de Alemania*. Ordenanza Tributaria Alemana. Trad. de Carlo Palao Taboada. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Volume II, 17.ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 12ª ed., São Paulo: Saraiva 1985.
- RIBAS, Lígia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. República e “Res Publica” no Brasil. *in Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 2 – Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- RODRIGUES, Silvío. *Direito civil, parte geral das obrigações*. Vol. 2, 22.ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- ROMANO, Santi. *Princípios de Direito Constitucional Geral – Tradução de Maria Helena Diniz*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- ROSA Júnior, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*, trad. de Genaro Carrió. Buenos Aires: EUDEBA, 1974.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SALVETTI Netto, Pedro. *Curso de Teoria do Estado*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 7 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. *Poder Constitucional e Poder de Tributar – estudos sobre a Constituição*. 3ª tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

SILVA, Almiro de Couto e. Os indivíduos e o Estado na realização de tarefas públicas. *in Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 2 – Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

SIQUEIRA, Édison Freitas. *Débito Fiscal. Análise crítica e sanções políticas*. Tomo 1, 3.ed. Porto Alegre: Sulista, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. ed. Póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 15.ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Causalidade e Relação no Direito*. 2.ed, São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. Vol. 1, São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

_____. *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ZANCANER, Weida. Razoabilidade e Moralidade: Princípios Concretizadores do Perfil Constitucional do Estado Social e Democrático de Direito. *in Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 2 – Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

ZOCKUN, Mauricio. *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

Legislação Nacional

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Código Tributário Nacional – Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966

Webgrafia

www.fazenda.sp.gov.br – Fazenda do estado de São Paulo

www.planalto.gov.br – Presidência da República Federativa do Brasil

www.receita.fazenda.gov.br – Receita Federal do Brasil

www.senado.gov.br – Senado Federal

www.stf.gov.br – Supremo Tribunal Federal

www.stj.gov.br – Superior Tribunal de Justiça

www.trf3.gov.br - Tribunal Regional Federal da 3ª Região