

Obrigação acessória e materialidade do crédito do contribuinte - Efeitos da retificação das obrigações acessórias relativas ao crédito do contribuinte após a lavratura do auto de infração

Eduardo Marcial Ferreira Jardim

Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e Professor Titular de Direito Tributário - Graduação e Mestrado - na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas, Cadeira nº 62. Sócio de Eduardo Jardim e Advogados Associados.

Sumário: 1. Aspecto conceptual de obrigação. Generalidades. 1.1. Classificação das obrigações em relação ao seu objeto e outras modalidades. 2. As obrigações segundo o art. 113 do CTN. Visão crítica e posicionamento adotado. 2.1. Síntese conclusiva. 3. Questões imersas no problema tematizado: correlação lógica entre a obrigação de fazer e o crédito tributário, quer da Fazenda, quer do contribuinte. 4. Teratologias em relação à obrigação de fazer na seara do IPVA e dos tributos federais. 5. Retificação da obrigação de fazer em relação ao crédito do contribuinte após a lavratura do auto de infração. 6. Conclusões.

1. Aspecto conceptual de obrigação

Generalidades

Na linguagem coloquial, a palavra *obrigação* hospeda a carga semântica de *dever*, pois são expressões sinônimas entre si. Entrementes, no Direito os referidos termos são inconfundíveis, pois a *obrigação* abriga um significado sobremodo abrangente no qual o *dever* é um de seus componentes.

Por sem dúvida, o instituto da obrigação se situa entre os mais fundamentais no universo normativo, noção, aliás, sufragada com cores escarlates por **MIGUEL REALE**, fazendo coro com **SAVIGNY**, dentre outros (Lições Preliminares de Direito, Saraiva, 27ª edição, 2002, 9ª tiragem, 2010, p.213). A bem ver, sua noção remonta ao direito romano que nos legou a memorável definição interserta nas Institutas de

JUSTINIANO, Livro III, Título XIII, o qual, mercê de sua densidade jurídica viajou ao longo dos séculos até os dias de hoje.

Com efeito, a noção romanística encontrava-se assim positivada: “*Obligatio est iuris vinculum quo necessitatae adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*” (Repertório jurídico, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., Guillermo Cabanellas, 1976,p.59).

Como se vê, consoante as Institutas “*a obrigação é um vínculo pelo qual somos compelidos pela necessidade de pagar qualquer coisa a alguém, segundo os direitos de nossa cidade*”.

A concepção romana de obrigação não se escoima de algumas imprecisões, uma vez que as Institutas cogitam tão-somente do pagamento de alguma coisa, no caso a *obligatio ad dandum*, olvidando a *obligatio ad faciendum* e a *obligatio ad non faciendum*, obviamente existentes no direito de então. Sobremais, não especificou se o objeto seria de natureza material ou imaterial, conforme oportuna observação de **MARIA HELENA DINIZ** (Curso de Direito Civil Brasileiro, Saraiva, 26ª edição, vol.2, 2011, p.43/44). Não obstante, não se pode deixar de reconhecer que a quintessência da obrigação jazia no mencionado Código de Justiniano, na dimensão em que sublinha a existência de um liame qualificado pelo direito, bem como alude aos sujeitos e ao objeto da relação. É dizer, o substrato da obrigação já habitava as Institutas do direito romano.

No direito moderno, assim como no direito de antanho, a obrigação equivale a relação jurídica e foi sumulada com esmero por **FRANCESCO CARNELUTTI** que assim atremou: “*A noção mais singela de relação jurídica é a de uma relação constituída pelo direito, entre dois sujeitos, com referência a um objeto*” (Teoria general del derecho, trad. F.X. Osset, Madrid,Revista de Derecho Privado,1955,p.184),

Na mesma vereda caminha a lição de **PAULO DE BARROS CARVALHO** ao versar o tema ao lume da Teoria Geral do Direito. São suas palavras:

Relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de uma certa prestação” (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 19ª edição, 2007, p. 315/6).

Como se vê, ao lado dos sujeitos e do objeto, força é reconhecer que o vínculo obrigacional aloja algo mais, equivale dizer, um direito subjetivo em relação ao sujeito ativo e o correspondente dever jurídico concernente ao sujeito passivo. Destarte, temos três elementos substantivos ou materiais – sujeito ativo, sujeito passivo e objeto – bem como dois componentes adjetivos ou formais representados pelo binômio direito subjetivo/dever jurídico.

Aliás, em consonância com o abalizado magistério de **MIGUEL REALE** o referido aspecto binomial é qualificado como um dos elementos da relação jurídica e denominado de vínculo da atributividade, definido por ele

como a concreção da norma jurídica no âmbito do relacionamento estabelecido entre duas pessoas. É o vínculo que confere a cada um dos participantes da relação o poder de pretender ou exigir algo determinado ou determinável. Quando alguém tem uma pretensão amparada por norma jurídica, diz-se que tem título para o status ou o ato pretendido, ou, por outras, palavras, que está legitimado para exigir o seu direito ou praticar o ato” (opus cit., p.214/215).

Ao demais, cumpre veementizar que qualquer obrigação somente exsurge com a concretização de um fato qualificado pelo direito, a qual, uma vez instalada torna-se exigível e o seu cumprimento tem o condão de extingui-la. Esse é o mundo e a vida das obrigações, quaisquer que sejam os seus matizes.

Como se pode dessumir, o âmago da obrigação diz respeito ao seu objeto, na dimensão em que pode ser categorizada como *dar, fazer e não fazer*, cumprindo grafar que outras formas classificatórias existem e contribuem para o desvendamento e a compreensão do assunto.

Colocadas em curso essas considerações propedêuticas, afigura-se de mister examinar os desdobres temáticos, pelo que será feita uma breve análise acerca das modalidades obrigacionais no tópico subsecutivo.

1.1. Classificação das obrigações em relação ao seu objeto e outras modalidades.

As obrigações podem ser classificadas em conformidade com o critério em função do qual sejam agrupadas, merecendo destaque a tradicional divisão tricotômica

relativa ao seu objeto que, a seu turno, compreende as modalidades de dar- *ad dandum*, de fazer- *ad faciendum* e de não fazer-*ad non faciendum*. De par com sua natureza ante o seu objeto, a obrigação apresenta outros desdobres classificatórios, assim como, líquida ou ilíquida, podendo, ainda, ser avaliada segundo a singularidade ou pluralidade de sujeitos, cabendo mencionada, obviamente, a subdivisão em virtude da autonomia, segundo a qual classificam-se em principais ou acessórias, afora outros ângulos de observação, como conjuntivas ou disjuntivas, alternativas, a termo, compostas, condicionais, modais e outras.

A *obrigação de dar* tem por objeto o comportamento de entregar ou restituir coisa certa ou incerta, móvel ou imóvel, material ou imaterial, *ad exemplum* da transferência de coisa móvel ou imóvel em cumprimento de uma avença de venda e compra. No direito inglês e norte-americano a *obrigação de dar* – *obligation to deliver* – é aquela por meio da qual o devedor tem que entregar ao credor um coisa certa ou incerta, móvel ou imóvel, fazendo coro com o direito pátrio, até porque trata-se de conceito jurídico de natureza universal (Law Dictionary, Maria Chaves de Melo, Editora Método, 10ª edição, 2012, p. 411).

Já na *obrigação de fazer*, o objeto consiste numa prestação positiva, material ou imaterial, tanto em prol do credor, como em benefício de uma terceira pessoa. Exemplifica esse tipo de obrigação a realização de um serviço intelectual ou artístico, como compor uma música ou escrever um livro ou um parecer jurídico, servindo de exemplo, também, a prestação de serviço material ou físico, a teor de construir um galpão ou um prédio ou uma ponte, dentre outros.

A *obrigação de não fazer*, por sua vez, caracteriza-se pela abstenção de um ato que poderia ser praticado se não fosse o comprometimento decorrente da instalação desse laço obrigacional.

2. As obrigações segundo o art. 113 do CTN. Visão crítica e posicionamento adotado.

Segundo a óptica deste Estudo, as obrigações tributárias guardam estreita harmonia com a teoria geral do direito, pelo que, em relação ao objeto, desdobram-se

em obrigações *de dar, de fazer e de não fazer*. As primeiras consubstanciadas no pagamento do tributo, já as segundas consistentes no cumprimento de formalidades, assim como escriturar livros fiscais e contábeis, quer pelo método tradicional, quer por via eletrônica, o mesmo ocorrendo em relação à emissão de nota fiscal, senão também o preenchimento de declarações de rendimentos e outros tantos documentos atrelados ao dia a dia do sujeito passivo em relação à Fazenda Pública.

Nos lindes da tributação, o Código Tributário Nacional classifica as obrigações em principais e acessórias, na exata conformidade com o disposto no art. 113 da referida codificação, assim gizado, *in verbis*:

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.

Deveras, a aludida categorização rende margem a sobrenumeráveis testilhas doutrinárias, pois abalizados autores professam posições distintas, alguns perfilhando o modelo do Código, já outros infirmando aquela clássica dicotomia.

HUGO DE BRITO MACHADO, por exemplo, sustenta pelo cabimento da obrigação principal conjugada com a acessória sobre fundamento que esta não tem vida própria, porquanto sua existência somente se justifica enquanto meio de controle do cumprimento da obrigação principal que seria o pagamento do tributo. (Dicionário de Direito Tributário, Atlas, 2011, p. 164/5).

Esse posicionamento, aliás, revela expressiva tendência da doutrina clássica, a exemplo de **ALBERT HENSEL** para quem a relação fundamental do direito tributário consiste no vínculo obrigacional em que o Estado tem o direito de exigir a prestação jurídica chamada imposto e, com ela outras obrigações conexas subsistem, as chamadas acessórias (Diritto tributario, tradução italiana, Giuffrè, Milano, 1956, p. 71). Abraçam a mesma opinião, dentre outros, **TESORO**, que qualifica como principal a obrigação

relativa ao pagamento do tributo, designando de obrigações secundárias ou acessórias aquelas destinadas ao cumprimento da principal. Semelhante é o pensar de **PEREZ DE AYALA, DE LA GARZA, RUY BARBOSA NOGUEIRA e RUBENS GOMES DE SOUSA** (*apud* Conceitos de Direito Tributário, Giuliane Fonrouge, Edições Lael, Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco, 1973, p. 80 e ss).

PUGLIESE, a bem ver, por outro ângulo embora, compartilhando com **GIANNINI**, reconhece a obrigação tributária com a feição de uma relação completa que abarca *o dar, o fazer e o suportar*. Outrossim, reconhece a subdivisão entre a obrigação principal que seria a de pagar o imposto, enquanto as demais seriam acessórias, incluindo nesse rol as de caráter Tributário Penal (in **DINO JARACH**, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969, p.160).

Importa ressaltar que o ponto controverso do problema tematizado não diz respeito à classificação da obrigação quanto ao seu objeto, no que segue a clássica tripartição *dar, fazer e não fazer*, assunto estreme de dúvidas. O que se questiona, isto sim, é se as prestações positivas- fazer, ou negativas- não fazer, seriam dotadas de autonomia ou não, donde, se autônomas não comportariam a feição de acessória, enquanto se consideradas destituídas de autonomia, daí, sim, seriam acessórias em relação à obrigação de dar, no caso qualificada como principal.

No tangente ao grau de autonomia, seria acessória, por exemplo, a obrigação que tivesse por objeto a cobrança de juros em face do pagamento extemporâneo de uma prestação, máxime porque trata-se de uma consequência da obrigação principal. Logicamente, seria principal a obrigação que deu margem ao inadimplemento e ao surgimento da obrigação acessória, assim como, seria principal, também, a entrega de uma mercadoria em face de uma operação de venda e compra.

Na senda do exposto, igual situação se dá na seara da tributação, a exemplo da mora decorrente do inadimplemento da obrigação, instalando, por essa forma, um novo vínculo obrigacional, este, sim, de natureza acessória, asserto, diga-se, *a vol d'oiseau*, assim prelecionado por **DINO JARACH**: “*Existen otras relaciones jurídicas*

tributarias, de carácter accesorio, que nascem por hechos distintos. Así, la mora puede provocar la obligación del pago de intereses (opus cit. p. 163).

Merece citada, por oportuna, a lição do Professor **JOSÉ LEITE AREIAS RIBEIRO DE FARIA**, que, com pena de ouro, enumerou uma série de obrigações dependentes de outras obrigações e, por isso, configuradas não autônomas, caso de coproprietários de um determinado imóvel ou a prestação de alimentos em face da filiação ou a hipótese de sucessão, todas com o referido traço peculiar de obrigações desse timbre (Direito das Obrigações, Primeiro Volume, Apontamentos das lições proferidas na Universidade Católica do Porto, 1990).

Pois bem, ante os comentários trazidos à colação, força é reconhecer que a obrigação *de fazer* ou *de não fazer* inscritas no Código Tributário Nacional com o rótulo de *acessória*, não revestem essa natureza pela simples fisionomia de serem positivas ou negativas. É dizer, podem até guardar a natureza de *acessória* na hipótese de serem subordinadas à *obrigação de dar*, dependendo de cada caso.

Ao propósito, a entrega da declaração de rendimentos de pessoa física isenta, por exemplo, traduz *obrigação de fazer* que, segundo o Código Tributário Nacional seria *acessória*, mas, em verdade não o é, até porque o referido *fazer* não se subordina a um *dar* e, por esse motivo, não há falar-se em relação entre principal e acessória, mas simplesmente *obrigação de fazer* dotada de inegável autonomia.

A opinião ora pugnada ecoa no magistério de **EZIO VANONI**, enquanto questiona a classificação tradicional das obrigações em principais e acessórias, ao proclamar que

non esiste una obrigação principal e outras subordinadas ou acessórias, mas, todas elas são autônomas, sem que a preeminência da obrigação de dar e a circunstância de que as diversas obrigações concorrem ao desenvolvimento daquela devam induzir no erro de considerar que estas são simples momentos ou como que obrigações colaterais do vínculo fundamental de pagar o tributo. Todas as obrigações são autônomas, porém, de conteúdo variado e não se podem reduzir à só obrigação de pagar. (Elementi di diritto tributario, in Opere giuridiche, Giuffrè, Milano, 1962, Tomo II, p. 49,219 e 222).

A derradeira, não se pode olvidar que o § 3º, do art. 113 do CTN não se forra de censurável imprecisão, pois, ao contrário do disposto no aludido comando, o

descumprimento da obrigação de fazer, acessória ou não, jamais a transforma em obrigação tributária principal, mas enseja, sim, a aplicação de penalidade e, dada a natureza sancionatória, mercê da ilicitude, falece ela do cromatismo imanente à obrigação tributária.

2.1. Síntese conclusiva.

A classificação da obrigação tributária em relação ao seu objeto pode ser *de dar*, *fazer* ou *não fazer*, ao passo que sob o prisma da autonomia, conforme o caso, pode ser principal ou acessória, o que revela a inexatidão contida no art. 113 do Código Tributário Nacional que mesclou num único título duas categorias diferenciadas de obrigações, no caso uma referente ao objeto e outra atinente à autonomia.

3. Questões imersas no problema tematizado: correlação lógica entre a obrigação de fazer e o crédito tributário, quer da Fazenda, quer do contribuinte.

Preliminarmente, força é reconhecer que a *obrigação de fazer*, seja acessória ou não, antolha-se imprescindível como meio de retratar a tributação, desde a instalação do vínculo obrigacional até a apuração de tributo devido ou não e, se devido for, incumbe à *obrigação de fazer* a missão de quantificar o gravame.

Entrementes, cumpre observar que merece reproches o mandamento inserto no § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional, o qual alude à obrigação chamada de acessória como requisito destinado a concreção dos interesses na arrecadação e fiscalização de tributos, senão vejamos, *ad litteram*:

§ 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.

Ora, sob o ponto de vista do primado da igualdade, o referido dispositivo não resiste a um contraste de validade, pois o seu texto privilegia a Fazenda como se estivéssemos numa relação entre Senhor e súditos.

Como se pode notar, a premissa é falsa e, por decorrência inexorável, o mandamento é falacioso, ou seja, embora dotado de persuasão psicológica, falece de

densidade lógica, tanto que, num Estado de Direito não há falar-se em preeminência da Fazenda Pública em relação ao cidadão e ao contribuinte de tributos.

Assim, por todas as veras, entre nós o vector da igualdade se espraia em todos os quadrantes do direito nacional, sejam quem forem as pessoas envolvidas e qualquer que seja a natureza da norma, quer geral e abstrata, quer concreta e individual.

Feitas essas ponderações, passemos à análise do assunto concernente ao cumprimento das *obrigações de fazer*, seja com o perfil de acessórias ou não, cujo substrato configura-se sobremodo singelo, porquanto, tanto no direito pátrio, como alhures, não padece dúvida que a *obrigação de fazer* na seara tributária representa meio indispensável para traduzir a situação fiscal do contribuinte.

Destarte, é noção incontrovertida que as pessoas físicas e jurídicas, quer de direito público ou privado, devem apurar o resultado de índole tributária por meio das obrigações positivas, tudo com o desígnio de poder adimpli-las, cabendo a elas, outrossim, promover o envio da respectiva informação aos órgãos do Poder Executivo nos múltiplos planos de Governo. O referido universo das *obrigações de fazer* compreende, por exemplo, a escrita fiscal e contábil peculiar às pessoas jurídicas, bem como a emissão de notas fiscais, senão também o cumprimento de inúmeras formalidades, a teor da entrega de uma multiplicidade de declarações que informem sobre a sua situação fiscal.

Posto isto, resta inconcusso que a materialidade do tributo em seu binômio *creditum/debitum* se concretiza por meio das obrigações de fazer, independentemente de serem consideradas acessórias em relação à sua autonomia, daí sua imensurável relevância na messe da tributação.

4. Teratologias em relação à obrigação de fazer na seara do IPVA e dos tributos federais.

IPVA

A legislação do IPVA paulista qualifica como obrigação acessória o dever pelo qual, na condição de responsáveis, interpostas pessoas ocupam o polo passivo do liame

jurídico, conforme estampa o art. 6º da Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, do Estado de São Paulo, *in verbis*:

DO CONTRIBUINTE E DO RESPONSÁVEL

Artigo 6º - São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:
II – o proprietário de veículo automotor que o alienar e não fornecer os dados necessários à alteração no Cadastro de Contribuintes do IPVA no prazo de 30 (trinta) dias, em relação aos fatos geradores ocorridos entre o momento da alienação e o do conhecimento desta pela autoridade responsável.

Ressalta à evidência que uma vez alienado o veículo automotor o então alienante perde a condição de proprietário, razão pela qual jamais poderia ser responsabilizado pelo inadimplemento cometido pelo novo proprietário que, na verdade, é quem realiza o fato gerador do IPVA substanciado em ter a propriedade do veículo.

Verdade seja dita, poderia o legislador estipular uma penalidade pecuniária em decorrência da inobservância daquele dever previsto na legislação, sendo defeso, todavia, cobrar imposto de quem não praticou o fato jurídico e que não é, nem poderia ser, sujeito passivo do IPVA.

Realmente, a regra *in casu* é decididamente absurda, pois o fato jurídico tributário submerso no Texto Excelso consiste em ter a propriedade de veículo automotor, donde, por consectário lógico, o sujeito passivo somente pode ser o proprietário, ninguém mais. Por óbvio, nenhum diploma normativo poderia eleger outro sujeito passivo que não aquele constitucionalizado, no caso o proprietário.

Em veras, é censurável por todas as luzes o vezo de passar ao largo da Constituição e atalhar caminhos mais práticos para arrecadar tributos, conduta recriminada pela memorável lição de **RUY** ao dizer com sua proverbial mestria: *Com a lei, pela lei e dentro da lei; porque fora da lei não há solução.* (*Discursos parlamentares*. Tomo I. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1892. 19 v. (Obras Completas), capítulo XII, p. 285-289)

Por sem dúvida, merece censuras a disposição prevista na lei paulista, bem assim contida na legislação de outras unidades federativas, pois, tanto sob o ponto de vista do padrão ético, como no plano jurídico, comandos desse jaez revelam ilacrimável usurpação de competência que compromete a validade dos mandamentos que elegem como sujeitos passivos pessoas que o Texto Magno não autorizou.

4.1. Síntese conclusiva

É vedado ao legislador criar obrigações denominadas de acessórias que venham a transfigurar a unidade monádica da norma jurídica tributária em seu desenho constitucional, *ad exemplum* da esquipática cobrança do IPVA em relação ao antigo proprietário do veículo que não tenha cumprido determinadas formalidades.

TRIBUTOS FEDERAIS

No âmbito da legislação tributária federal há sobrenumeráveis disposições versando acerca de obrigações denominadas de acessórias, as quais são instituídas pelo Poder Executivo. Exemplifica o asserto, dentre outras hipóteses, o art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 que assim averbou:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições federais por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Em realidade, salta à vista o descompasso entre esse comando e o primado da estrita legalidade, cujo arcabouço não autoriza nenhuma exceção, compreendendo apenas as atenuações previstas no § 1º, do art. 153, da Constituição Federal, que instrumentam o Poder Executivo a alterar as alíquotas dos impostos sobre o comércio exterior, IPI e IOF, observados os limites previamente fixados em lei. Logo, o legislador jamais poderia delegar poderes indelegáveis a ninguém, muito menos para autoridades que não sejam Chefes do Executivo.

Não é demasia dizer que o referido Poder é exercido pelo Presidente da República na órbita federal e simetricamente pelos Governadores e Prefeitos nos planos distrital federal, estadual e municipal, tudo em harmonia com o disposto no art. 76 conjugado com o art. 84, IV, da *Lex Legum*.

Ademais, como prefalado, o postulado da estrita legalidade não comporta nenhuma exceção e, por certo, não teria sentido circunscrevê-lo nos lindes das *obrigações de dar*, máxime porque sua abrangência engloba todo espectro da tributação,

restando, por essa forma, inconcebível excluir as chamadas obrigações acessórias do seu campo de incidência.

Pontifica esse entendimento o abalizado magistério de **ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA** ao aduzir que nem mesmo o Chefe do Executivo pode criar deveres instrumentais – obrigações acessórias, sob pena de atritar e macular o princípio da estrita legalidade (Curso de Direito Constitucional Tributário, 17 ed. Malheiros, 2002, p. 324).

Reporta-se a **CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO** para quem é vedado ao Executivo incluir no sistema normativo qualquer regra geradora de direito ou obrigação novos (Ato Administrativo e Direito dos Administrados, 1ª edição, Editora RT, 1981, p.95),

Nessa trilha, se é verdade que nem o Chefe do Executivo poderia criar *obrigações de fazer e de não fazer*, acessórias ou não, *a fortiori*, é vedado a outras autoridades administrativas fazê-lo, a exemplo do Ministro da Fazenda ou do Secretário da Receita Federal, consoante previsto no art. 933 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, contido no Decreto nº 3.000/99 que reproduz o art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, sem contar, dentre outros, o já mencionado art. 16 da Lei nº 9.779/99 retro citada.

4.2. Síntese conclusiva

A obrigação tributária, qualquer que seja a sua natureza, assujeita-se ao primado da estrita legalidade, cuja quinta-essência hospeda não só a obrigação tributária de *dar*, como a de *fazer* e de *não fazer*, sob pena de abrir espaço para vulnerar a segurança jurídica dos destinatários da tributação, no caso o contribuinte, por via direta, e o cidadão, por via transversa.

5. Retificação da obrigação de fazer em relação ao crédito do contribuinte após a lavratura do auto de infração.

Retificação após o simples lançamento ou após o auto de infração

Suponha-se que uma dada pessoa física, contribuinte do imposto sobre a renda, tenha cometido um equívoco ao preencher a declaração de rendimentos, em função do qual teria anotado um valor tributável sobremodo mais elevado do que o real.

A aludida providência traduz modalidade de norma jurídico-tributária, individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo, conforme a feliz concepção de **PAULO DE BARROS CARVALHO** em Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária (Tese apresentada ao concurso para professor-titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Direito Tributário, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1996, p. 293 e ss).

Por outro lado, a apontada entrega da declaração de rendimentos produz efeitos de lançamento, na estrita conformidade com o entendimento dos Tribunais, razão pela qual, nos termos do disposto no art.147,§ 1º do Código Tributário Nacional, o desafortunado contribuinte não poderia mais promover espontaneamente a retificação de sua declaração, ao menos na esfera administrativa, o que, verdade seja, é um rematado despropósito.

A asserção, embora absurda, tem por supedâneo o comando inserto no preceito citado, assim averbado:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Em resumo, nas hipóteses que sucederem ao lançamento ou procedimento equivalente, o Código Tributário Nacional somente permite a retificação se for para majorar o tributo devido e não para reduzir. No caso vertente, o Superior Tribunal de Justiça já assentou que os tributos sujeito ao regime chamado de homologação, a exemplo do imposto sobre a renda, a simples iniciativa por parte do contribuinte no sentido de preencher a respectiva declaração, calcular o tributo e efetivar o pagamento, representa, por si só, a constituição do crédito tributário, instalando, inclusive, a fluência do lapso prescricional.

Por conseguinte, o referido procedimento equivale à notificação de lançamento prevista no comando supra citado, daí a impossibilidade de retificar o valor declarado com o escopo de reduzir o *quantum debeat*, donde, a *contrario sensu*, se fosse para aumentar o *debitum* não haveria óbice.

Como se pode notar, o incrível acontece, pois a absurdidade que afronta a igualdade entre as partes encontra-se em regra codificada inserta num diploma complementar de conteúdo nacional!

Realmente é espantoso verificar que afora os destemperos quanto ao mérito e quanto à forma, não há fronteiras, nem razoabilidade na produção da legislação tributária, pois no caso em apreço não se trata de uma filigrana jurídica ou de uma *vexata quaestio*, mas de um desrespeito a uma obviedade palmar entroncada na igualdade, bem assim na tipicidade e na segurança jurídica, ressoando no plexo dos direitos e garantias que protegem o cidadão e o contribuinte contra o Estado.

Ademais, o aludido tratamento menoscaba o primado da tipicidade e o da vinculabilidade. Em realidade, não pode a lei desconsiderar um fato típico e tributá-lo por ser mais prático ou mais confortável em termos de administração tributária. Deveras, a tipicidade, enquanto adequação do fato à norma, ganhou cores cerradas no campo da tributação, como preleciona **ALBERTO XAVIER**, revestindo gradação máxima, mais extrema, inclusive, do que a tipicidade penal (Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Dialética 2001).

Logo, se mesmo no direito privado não se pode quantificar uma obrigação de forma diversa ao conteúdo econômico da relação jurídica, com mais razão seria despropositado fazê-lo no direito público, ainda mais no tributário. Sim, no direito penal, por exemplo, o magistrado dispõe de uma escala de alternativas para a fixação da pena, o que não ocorre na tributação, tudo em virtude do rigor da tipicidade permeada com a estrita legalidade.

Ora, a estrita legalidade não dá um cheque em branco para o legislador produzir o direito segundo o seu alvedrio, uma vez que o referido postulado obriga o legislador a implementar o figurino constitucional com pouco espaço para subjetivismo, cabendo a

ele tão somente a missão de legislar em conformidade com a moldura impressa no Texto Supremo.

De par com a tipicidade e nas dobras da legalidade, exsurge a natureza vinculada que informa a tributação no patamar da função administrativa em que a gestão tributária se limita a cumprir e a aplicar a legislação, nos termos, quando, quanto, onde e como a lei determinar, nem mais, nem menos, nem antes, nem depois.

Efetivamente, o regime da vinculabilidade tão bem exposto por **CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO** é assim sintetizado pelo festejado publicista ao versar o tema concernente ao ato administrativo quanto ao grau de liberdade que informa a sua edição. Ouçamo-lo:

Atos vinculados são os que a Administração pratica sem margem alguma de liberdade para decidir-se, pois a lei previamente tipificou o único comportamento possível diante de hipótese prefigurada em termos objetivos. Exemplo: licença para edificar; aposentadoria, a pedido, por completar-se o tempo de contribuição do requerente. (Curso de Direito Administrativo, 17ª edição, Malheiros Editores, 2004, p. 389).

Aos exemplos mencionados, pode ser acrescentada a cobrança dos tributos, pois, como sabido e ressabido, a cobrança dos tributos se opera sob o regime da vinculabilidade, consoante contemplado, aliás, na cláusula derradeira do art. 3º do Código Tributário Nacional em que a definição de tributo encontra-se positivada. Assim, é vedado à função administrativa formalizar a exigência do tributo em descompasso com a objetividade imanente ao modelo vinculado, sob pena de praticar ato inválido, sendo defeso, também, ao legislador fazê-lo, pois tal hipótese caracterizaria a produção de norma inconstitucional.

Para rematar a avaliação crítica do comando *in examen*, quadra a preceito a lição do Ministro **LUIS GALLOTTI** que, ao seu tempo no Pretório Excelso, deu a estampa uma inesquecível lição de Direito. Nesse diapasão, ao relatar o Recurso Extraordinário 71758/GB, assim atremou:

é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na constituição. (RTJ 66/165).

Destarte, nas entrevozes de suas palavras resta evidente que nas hostes do Direito há fronteiras intransponíveis, assim como não se pode designar de renda o que não é renda e assim avante. Por iguais razões, vedar a retificação do valor declarado equivocadamente, em função de uma variável exógena ao fato jurídico, como quer o art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional, significa, em última análise, quantificar como base de cálculo um valor que não traduz a verdadeira base de cálculo, donde, também por esse olhar, a regra *in casu* não resiste a um contraste de legalidade.

Por conseguinte, se houver desconcerto entre o fato e a descrição legislativa da norma jurídica tributária não se verifica a tipicidade, nem a vinculabilidade, cuja ausência compromete a validade do art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional que, por sem dúvida, merece revogado.

Retificação após a autuação

Em face da natureza inerente à obrigação tributária, cuja instalação se opera compulsoriamente e independe de um acordo de vontades, consoante o regime jurídico tipificador dos tributos, é imperioso admitir que a retificação da obrigação de fazer – acessória, pode e deve ser efetivada, mesmo depois da autuação, desde que o contribuinte dê conta da existência de equívocos contidos na referida *obligatio ad faciendum*.

Entrementes, importa destacar que após a lavratura do auto de infração o contribuinte perde o direito às prerrogativas da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Aliás, o regime jurídico aplicável à obrigação relativa ao pagamento do tributo é o mesmo que circunda as obrigações de fazer e de não fazer, vale dizer, todas desfrutam das vantagens da denúncia *sponte propria*

Destarte, ao depois da autuação, o sujeito passivo poderia efetuar a retificação da obrigação, tanto *de dar*, como *de fazer* ou *de não fazer*, todavia, à míngua do regime da denúncia espontânea consagrado no Código Tributário Nacional.

Alcance do instituto da denúncia espontânea

Deveras, o instituto sob exame alcança toda a sorte de obrigação em relação à classificação tradicional segundo o seu objeto. Assim, todas as obrigações categorizadas com o *nomen juris* de acessórias nos termos do art. 113 do Código Tributário Nacional podem ser alcançadas pela denúncia espontânea.

Realmente, seria decididamente inaceitável qualquer forma de discriminação que implicasse em excluir quaisquer delas do referido regime jurídico. Tal hipótese afrontaria a igualdade, máxime porque inexistente correlação lógica que justificasse submeter ao aludido regime a *obrigação de dar* em detrimento da *obrigação de fazer ou de não fazer*.

A propósito, esse é o entendimento propugnado neste Estudo, o qual faz coro com orientação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme decidido no Processo nº 10711.007938/2008-53, assim ementado:

Multa administrativa. Atraso na entrega da declaração relativa a veículo ou carga nele transportada. Denúncia espontânea. Possibilidade. Art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento em sentido diametralmente inverso, a exemplo do *decisum* contido no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração em Recurso Especial, o qual reafirmou que os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas (209663/BA-2012/0160749-3, decisão unânime em 04/04/13, DJ 10/05/13, Ministro Relator HERMAN BENJAMIN).

No ver deste Estudo, vai longe de andar certo o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pois, reafirmando o ponto de vista expandido, inexistente qualquer liame de pertinência lógica entre as diferentes obrigações no tocante ao seu objeto que pudesse ensejar a apontada desigualdade, no que destoava do substrato inerente ao primado constitucional da igualdade.

6. Conclusões

6.1. No plano normativo, o conceito de obrigação compreende uma relação de direito pela qual um sujeito – ativo – desfruta do direito subjetivo de exigir uma

prestação de outro sujeito – passivo – este incumbido de um dever jurídico. Logo, os seus elementos consistem nos sujeitos ativo e passivo, objeto e o binômio direito subjetivo e dever jurídico.

6.2. As obrigações comportam uma multiplicidade de classificações, assim como em relação ao objeto – dar, fazer e não fazer – e, dentre outras, em função do grau de autonomia em que podem ser principais ou acessórias, as primeiras dotadas de autonomia, a exemplo de entrega de um veículo automotor em decorrência de um contrato de venda e compra, já as segundas, dependentes das primeiras, a teor da fiança que reveste natureza acessória diante duma avença locacional.

6.3. Assim, na seara tributária, a obrigação *de dar, de fazer ou de não fazer*, não é necessariamente principal ou acessória sob o prisma da autonomia, podendo sê-lo, sim, tanto uma como outra, se autônoma ou não.

6.4. O art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional privilegia a Fazenda Pública e, nesse ponto, acutila o primado da igualdade que deve presidir as relações entre o Fisco e o Contribuinte, restando assim comprometida a densidade jurídica do referido comando codificado.

6.5. A instituição de obrigação tributária acessória no plano infra-legal, como sói acontecer, afronta o primado da estrita legalidade que propaga efeitos a todos os quadrantes da tributação.

6.6. Empós o lançamento ou procedimento equivalente, ou mesmo após a autuação fiscal, o contribuinte pode retificar a obrigação acessória, assim como a principal, embora sem o desfrute das prerrogativas da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

6.7 O art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional merece reproches por ultrajar o princípio da igualdade entre Fazenda Pública e Contribuinte, sobre destoar da tipicidade, legalidade e vinculabilidade, por vedar a retificação da declaração do sujeito passivo preordenada a reduzir o valor do *quantum debeat*.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Ato Administrativo e Direito dos Administrados, 1ª edição, Revista dos Tribunais, 1981.

_____. Curso de Direito Administrativo, 17ª edição, Malheiros Editores, 2004.

BARBOSA, Ruy. Discursos parlamentares, Ministério da Educação e Saúde, Rio de Janeiro, 1892.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

_____. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do imposto sobre a renda e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 jan. 1999.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jun. 1999.

São Paulo. Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores-IPVA. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP, 24 dez. 2008.

CABANELLAS, Guillermo. Repertório Jurídico, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 1976.

CARNELUTTI, Francesco. Teoria General del Derecho, Trad. F.X. Osset, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1955.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 17ª edição, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, Saraiva, 19ª edição, 2007.

_____. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, USP, 1996.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, Saraiva, 26ª edição, 2011.

FONROUGE, Giuliani. Conceitos de Direito Tributário, Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco, Edições Lael, 1973.

HENSEL, Albert. Diritto tributario, tradução italiana, Giuffrè, Milano, 1956.

JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969.

MACHADO, Hugo de Brito. Dicionário de Direito Tributário, Atlas, 2011.

MELO, Maria Chaves de. Law Dictionary, Editora Método, 10ª edição, 2012.

NUNES, Pedro. Dicionário de Tecnologia Jurídica, Freitas Bastos, 6ª edição, 1965.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito, Saraiva, 27ª edição, 2002, 9ª tiragem, 2010.

RIBEIRO DE FARIA, José Leite Areias. Direito das Obrigações, Apontamentos das lições proferidas na Universidade Católica do Porto, 1990.

VANONI, Ezio. Elementi di diritto tributario, in Opere Giuridiche, Giuffrè, Milano, 1962.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Dialética, 2001.