

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ANA CAROLINE KRUGER DE LIMA LEOPOLDO

**DA NATUREZA JURÍDICA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS
ACESSÓRIAS CONFORME A BOA-FÉ OBJETIVA**

**Porto Alegre
2012**

ANA CAROLINE KRUGER DE LIMA LEOPOLDO

**DA NATUREZA JURÍDICA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS
ACESSÓRIAS CONFORME A BOA-FÉ OBJETIVA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre, sob a orientação do professor Luiz Felipe Silveira Difini.

UFRGS
Porto Alegre – 2012

LEOPOLDO, Ana Caroline Krüger de Lima.

Da natureza jurídica das obrigações tributárias acessórias conforme a boa-fé objetiva / Ana Caroline Kruger de Lima Leopoldo. -- Porto Alegre: UFRGS, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2012.

Orientador: Luiz Felipe Silveira Difini.

Dissertação (Mestrado) – Porto Alegre: UFRGS, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2012.

1. Direito Tributário. 2. Obrigação tributária. 3. Obrigação tributária acessória 4. Boa-fé objetiva 5. Deveres instrumentais.

ANA CAROLINE KRUGER DE LIMA LEOPOLDO
DA NATUREZA JURÍDICA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS
ACESSÓRIAS CONFORME A BOA-FÉ OBJETIVA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre, sob a orientação do professor Luiz Felipe Silveira Difini.

Defendida e aprovada em 22 de Agosto de 2012.

LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI

Doutor

Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Professor: LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI

Titulação: Doutor

Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Professor: IGOR DANILEVICZ

Titulação: Doutor

Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Sul– UFRGS

Professor: CEZAR SALDANHA SOUZA JUNIOR

Titulação: Doutor

Instituição: Universidade de São Paulo - USP

Professor: PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA

Titulação: Doutor

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo definir a natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias”, sobre as quais dispõem o artigo 113, § 2, §3 e também o artigo 115 do Código Tributário Nacional.

A primeira parte do estudo se propõe a demonstrar que o instituto em análise não tem natureza jurídica de “obrigações acessórias” consoante a Teoria Geral do Direito porque lhe faltam os atributos essenciais da patrimonialidade, transitoriedade e acessoriedade, que devem estar presentes para que qualquer instituto, independentemente do ramo jurídico, seja configurado como pertencente à categoria jurídica nominada “obrigação acessória”.

Assim, na segunda parte serão introduzidas as propostas doutrinárias a respeito da natureza jurídica do instituto em estudo, bem como, com fundamento na aplicação da boa-fé objetiva à relação jurídica tributária, se concluirá que sua natureza jurídica é a de como deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta.

Palavras-chave: Obrigação tributária acessória. 1. Natureza jurídica. 2. Boa-fé objetiva 3. Deveres instrumentais de conduta.

ABSTRACT

This work aims to define the legal nature of “tributary accessory obligations”, described in article 113, § 2, § 3, and also in the article 115 of National Tax Codification.

The first part of the study has as purpose demonstrate that the institute under analysis doesn't have the legal nature of “accessory obligations” according to the General Theory of Law because it doesn't have the essential attributes of patrimoniality, transitoriality and accessoriality, which have to be found in any institute, independently the juridic area it belongs, in order to be considered as part of the law category named “accessory obligations”.

Then, in the second part it will be introduced the doutrinary propositions about the legal nature of the institute object of the study, as well as, at the end, grounded in the objective good faith application to the tax legal relation, it will be concluded that its legal nature is of instrumental, lateral or supplementary duties.

Keywords: Tributary accessory obligation. 1. Legal nature. 2. Objective good faith. 3. Instrumental duties.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
PARTE I – “OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS”: CONCEITO, DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA.....	11
Capítulo 1: Sobre a natureza jurídica.....	11
1.1 Do conceito de natureza jurídica	11
1.2 Natureza jurídica: Da classificação do instituto jurídico conforme a Teoria Geral do Direito.....	15
1.2.1 <i>Da relação entre Teoria Geral do Direito e a natureza jurídica dos institutos.....</i>	<i>15</i>
1.2.2 <i>Das Obrigações como uma classe geral de todo o sistema.....</i>	<i>18</i>
1.3 Da relação entre a hermenêutica, a natureza jurídica dos institutos e a Teoria Geral do Direito.....	20
1.4 Das conclusões parciais.....	24
Capítulo 2: Do gênero “obrigações” e da espécie “accessórias” conforme a Teoria Geral do Direito.....	27
2.1 Do conceito e elementos estruturais das obrigações.....	27
2.1.1 <i>Da patrimonialidade como elemento definidor das obrigações.....</i>	<i>30</i>
2.1.2 <i>Da transitoriedade como elemento definidor das obrigações.....</i>	<i>36</i>
2.2 Da espécie “obrigações accessórias” e do termo “accessoriedade” na teoria geral do direito.....	37
2.3 Das conclusões parciais.....	38
Capítulo 3: Do conceito das “obrigações tributárias accessórias”	39
3.1 Do conceito conforme a legislação.....	39
3.2 Do conceito conforme a doutrina.....	42
3.2.1 <i>Da necessária contextualização.....</i>	<i>42</i>
3.2.2 <i>Da definição de obrigação principal e de seu regime jurídico conforme a doutrina.....</i>	<i>44</i>
3.2.3 <i>Da conceituação e regime jurídico da “obrigação tributária accessória”</i>	<i>48</i>
3.3 Das conclusões parciais.....	53
Capítulo 4: Das críticas sobre a natureza jurídica das “obrigações tributárias accessórias” e da proposta doutrinária para sua classificação	54
4.1 Da natureza jurídica não obrigacional em razão da falta da patrimonialidade.....	55
4.2 Da necessidade de transitoriedade para que se possa caracterizar como obrigação.....	57
4.3 Das críticas quanto à accessoriedade.....	58

4.4 Das conclusões parciais.....	60
Capítulo 5: Dos que concordam com o termo “obrigações tributárias acessórias”	60
5.1 <i>Dos que entendem que as “obrigações tributárias acessórias” são obrigações.....</i>	<i>61</i>
5.2 <i>Dos que entendem que as “obrigações tributárias acessórias” são realmente acessórias.....</i>	<i>65</i>
5.3 <i>Das razões pelas quais os argumentos em favor da adequação do termo não merecem prosperar.....</i>	<i>66</i>
5.4 <i>Das conclusões parciais.....</i>	<i>70</i>
PARTE II – DAS “OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS” CONFORME A BOA-FÉ OBJETIVA.....	72
Capítulo 1: Capítulo 1: Da boa fé objetiva e sua repercussão nas relações jurídicas.....	73
1.1 Da boa-fé objetiva.....	73
1.1.1 <i>Da origem da teoria da boa-fé objetiva.....</i>	<i>73</i>
1.1.2 <i>Do conceito de boa-fé objetiva.....</i>	<i>76</i>
1.1.3 <i>Das funções da boa-fé objetiva.....</i>	<i>77</i>
1.1.4 <i>Principais postulados da boa-fé.....</i>	<i>80</i>
1.2 Da repercussão da boa-fé objetiva na relação jurídica obrigacional: obrigação como um fenômeno complexo e como processo.....	83
1.3 Dos deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta como categoria jurídica.....	91
1.3.1 <i>Origem.....</i>	<i>92</i>
1.3.2 <i>Conceito e elementos definitórios.....</i>	<i>94</i>
1.3.3 <i>Classificação.....</i>	<i>97</i>
1.4 Conclusões parciais.....	100
Capítulo 2: Da proposta doutrinária para o enquadramento das “obrigações tributárias acessórias” quanto à natureza jurídica.....	103
2.1 Da proposta doutrinária brasileira para o enquadramento das obrigações tributárias acessórias quanto à natureza jurídica.....	103
2.2 Da proposta doutrinária estrangeira para o enquadramento das obrigações tributárias acessórias quanto à natureza jurídica.....	108
2.3 Das conclusões parciais.....	114
Capítulo 3: Das “obrigações tributárias acessórias” como deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta.....	116
CONCLUSÃO.....	125
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	128

INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional, cumprindo com o mandamento constitucional expresso no artigo 146, III, “b”, dispôs sobre as obrigações tributárias em seu artigo 113, cujo parágrafo segundo definiu como “obrigações tributárias acessórias” as condutas de fazer ou não fazer no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos.

Ocorre que ao nominar tais condutas como “obrigações tributárias acessórias”, o que legislador fez foi classificá-las em tal categoria, designando por conseguinte sua natureza jurídica, que consiste em uma forma de conceituação através da definição (apontamento de critérios genéricos e diferenciais que o instituto tenha em comparação com outros).

Todavia, boa parte da doutrina, capitaneada por Paulo de Barros Carvalho, insurgiu-se fundamentada na falta de identidade mínima entre o instituto das “obrigações tributárias acessórias” e o das “obrigações acessórias” consoante a teoria geral do direito.

Embora alguns tenham aderido à posição do legislador, há fortes argumentos em favor da não aceitação da possibilidade de o legislador tributário alterar a estrutura de uma categoria jurídica já sedimentada por longos anos. Seja em respeito à unicidade do ordenamento jurídico como sistema, seja em respeito às regras da hermenêutica, ou seja, ainda, em respeito à ideia de que o legislador não goza de plenos poderes, sobretudo para romper com a realidade, ainda que seja ela construída.

Ainda, além de evidenciar um problema que precisa de solução, isso é, um adequado posicionamento do instituto dentro do ordenamento jurídico, a primeira parte também versa sobre as razões pelas quais se deve ter cuidado com o uso da linguagem e da terminologia no Direito, não se tratando a questão de mero capricho, mas de requisito para que seja mantida sua cientificidade. Vale lembrar que o Direito é metalinguagem, isso é, a linguagem é para ele instrumento de construção de sua

Ciência, o que exige o respeito a regramentos quando de sua utilização – tanto para criar o Direito quanto para aplicá-lo.

Essa a abordagem da primeira parte do estudo.

Já a segunda parte foca na proposta da concepção das legislativamente nominadas “obrigações tributárias acessórias” dentro do contexto da aplicação da doutrina da boa-fé objetiva ao nosso ordenamento jurídico.

Portanto, caberá já no início dessa segunda etapa o estudo da doutrina da boa-fé objetiva, isso é, de sua origem, seu conceito, suas funções e seus postulados. Ainda, será apresentado o impacto que tal doutrina causou nas obrigações como um todo, que passaram a ser compreendidas como fenômeno complexo e dinâmico. E então, realizada a necessária contextualização e fixadas as premissas, proceder-se-á ao estudo do conceito e definição dos deveres de conduta anexos propriamente ditos.

E como a ideia nessa segunda parte é realizar a classificação do instituto, serão trazidas a lume as sugestões que a doutrina – nacional e estrangeira – oferecem para fins de definição da natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias”. Outrossim, também de acordo com a doutrina, será visto como é a atual concepção da relação jurídica tributária, se como estrutura complexa – e, portanto impreterivelmente influenciada pela boa-fé objetiva - ou como estrutura simples.

Finalmente, aplicando-se o conhecimento até então reunido, será introduzido como se entende que devem as “obrigações tributárias acessórias” serem compreendidas consoante a boa-fé objetiva no que diz respeito à sua natureza jurídica.

Isso é, será realizada a identificação das legalmente denominadas “obrigações acessórias” com os deveres de conduta anexos, bem como serão apresentadas consequências de se entendê-las como tais.

PARTE I – “OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS”: CONCEITO, DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA

Capítulo 1: Sobre a natureza jurídica

1.1 Do conceito de natureza jurídica

Como este trabalho tem por objetivo desvendar a natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias”, premente o estudo do conceito de natureza jurídica. Isso é, o que se quer dizer quando se fala em natureza jurídica.

Natureza pode-se traduzir por aquilo que é essencial a algo¹. Não que o desvende completamente, mas certamente revela seu caráter. E faz isso porque relaciona esse algo, esse objeto cognoscível, com termos que já são conhecidos.

Justamente por isso tecnicamente consiste em uma das formas de definição, a qual consiste na arte de atribuir significado a uma palavra por meio da correlação – de palavras, de objetos ou de contextos.

E porque em verdade ela, a natureza jurídica, confere o significado de um objeto por meio de sua contextualização com outros, como será adiante exposto, prefere-se considerá-la forma de definição e não de conceituação, a qual em seu sentido técnico traduz-se pelo alcance do significado através da pura descrição do objeto cognoscível e não de sua comparação com outros.²

Luis Alberto Warat (1977, p. 3) ao tratar do denso tema que é a definição jurídica, o introduz com a seguinte afirmação:

¹ Nesse sentido, por exemplo, a definição da Enciclopédia Saraiva do Direito: “A *Natureza* é a *essência de um ser*.” (ASCENSÃO, 1977, v. 54, p. 95) E, também, a definição do dicionário jurídico de De Placido e Silva (1984, v. III, p. 230): “Na *terminologia jurídica assinala, notadamente, a essência, a substância ou a compleição das coisas*.”

² Tiago Maranduba Shröder (2009, p. 187-189), em seu artigo sobre o tema, diferencia conceito, definição e natureza jurídica. Para ele, conceituar é fornecer as palavras que revelam o significado de um objeto (a coincidência entre o objeto e o conhecimento – liga-o a relações prévias com as palavras significantes); já definir é trazer significado por meio da conjunção entre o gênero próximo e as diferenças específicas; e finalmente, por natureza jurídica se quer dizer o alcance do significado indicando-se a posição do instituto dentro da Teoria Geral do Direito.

“Quando alguém solicita a definição de um termo de classe, o que está pedindo é que se lhe proporcione o significado do mesmo. Dito em outras palavras, está pedindo os critérios através dos quais poderá aplicar o termo a uma classe de coisas, propriedades de coisas ou relações entre as coisas e suas propriedades.”

Cinco devem ser considerados os métodos de definição, os quais variam consoante o meio de se estabelecer e comunicar o significado, e sobre os quais cabem algumas ponderações. São eles: o ostensivo, o denotativo, o contextual, a sinonímia e o gênero-diferencial. (WARAT, 1977, p. 4 a 32)

No método ostensivo, a definição é proporcionada se assinalando o que se pretende definir³; no denotativo, por meio de amostragens do signo a ser definido⁴; no contextual, que é uma forma de aplicação do método denotativo, a exemplificação não é fornecida quanto ao objeto em si, mas quanto a diferentes contextos em que poderia ser utilizado adequadamente, isso é, salientando as propriedades do objeto; no da sinonímia por meio da correlação do signo com outro que lhe seja equivalente⁵; e, por fim e mais importante nesse estudo porquanto seja a forma de definição pela qual é alcançada a natureza jurídica dos institutos, há o método do gênero-diferencial.

O método do gênero-diferencial é o mais tradicional (apresentado muitas vezes, inclusive, como única técnica para fins de definição) e consiste em mostrar o significado apelando para uma relação entre classes e subclasses, isso é, de gênero e espécie.

Essa técnica se resume em estabelecer o gênero próximo e a diferença específica do objeto que se pretende definir. O gênero próximo é a propriedade - ou conjunto de propriedades - que os elementos de um grupo maior possuem em comum e a diferença específica é o critério - um predicado ou um conjunto de predicados - que divide esse grupo maior em subgrupos, a depender daqueles integrantes do grupo maior que cumpram ou não com ele.

Em termos matemáticos, esse método rememora a ideia aprendida na introdução à ciência dos números e equações: do pertencer e do não pertencer, da inclusão e da exclusão, que são realizadas conforme o objeto possua ou não os critérios requeridos para fazer parte de certo grupo.

³ É muito útil quando o signo a ser captado pode sê-lo por meio dos sentidos físicos. Por exemplo, o conceito de amarelo se extrai se apontado para algo com essa cor.

⁴ Por exemplo, para se definir “fruta”, se mencionaria “uva”, “melão”, “maçã”, “abacaxi” e se diria que todas são frutas.

⁵ Por exemplo, correlaciona-se “vedado” a “proibido”.

É por meio do método gênero-diferencial que se encontra a natureza jurídica de um instituto jurídico porque ela consiste em posicioná-lo dentro de um grupo no contexto do sistema jurídico brasileiro, definindo-o portanto conforme algumas de suas características, que serão aquelas peculiares a todos os integrantes daquele grupo.⁶

Portanto, que para que um instituto seja classificado tecnicamente como de certa natureza jurídica, faz-se imprescindível que apresente os requisitos elementares daquele grupo, que não apenas identificam os componentes daquele grupo, mas os separam dos demais grupos.⁷ Inclusive, por isso esses requisitos elementares são conhecidos como critérios, pois são por eles que se dividem os grupamentos.

Nesse sentido se manifesta a Enciclopédia Saraiva de Direito (ASCENSÃO, 1977, v. 54, p. 95): “A determinação da natureza jurídica passa então a ser a identificação de uma grande categoria jurídica em que se enquadre o instituto em análise.” E, também, o dicionário jurídico de De Plácido e Silva (1984, v. III, p. 230): “Assim, a natureza se revela pelos requisitos ou atributos essenciais e que devem vir com a própria coisa.”

Assim, chega-se à primeira grande importância da definição de um instituto jurídico por meio do método gênero-diferencial, isso é, pela identificação de sua natureza jurídica: a revelação dos atributos essenciais do mesmo.

Além disso, sua importância também ganha relevo do ponto de vista macro, posto que é por esse método que se viabiliza e realiza a classificação dentro de um sistema, isso é, em outras palavras, sua estruturação e organização por meio de classes. Dessa feita, a natureza jurídica é ao mesmo tempo forma de definição por classificação e responsável pela origem e processamento da classificação.

⁶ Conforme Tiago Maranduba Shröder (2009, p. 189): “Este processo de conceituação e definição permite verificar que determinadas categorias são encontráveis em vários ramos do direito; assim, elas adquirem a qualidade necessária para serem capítulos (ou partes integrantes dos capítulos) que formam a Teoria Geral do Direito e, por isso, podem ser usadas como significações de determinados objetos; é esta posição na Teoria Geral do Direito que constitui a definição da natureza jurídica de determinado objeto do conhecimento jurídico.”

⁷ É isso o que faz Pontes de Miranda, por exemplo, ao estudar a natureza jurídica das regras: “Outro caminho tomou FELIX SOMLÓ, que continuou as pesquisas tendentes ao conhecimento da natureza das regras jurídicas. Divide-as em normas de comando, ou ordenações (Befehlsnormen), e de promessa (Versprechensnormen) – divisão que parte de certos ensinamentos de WUNDT sobre as normas nos mais largo sentido. Uma são imediatamente evidentes e incondicionadas; outras, de origem empírica, são regras de vontade (Willensnormen), que criam dever. As últimas podem ser autônomas ou heterônomas, que são respectivamente, aquelas em que o destinatário (Adressat) é o próprio indivíduo que quer (der Wollende selbst ist) ou outrem. As heterônomas são os mandados, as ordens (Befehle), expressão de vontade dirigida a outra pessoa, quer esta queira, quer não queira a execução [...]. Entre umas e outras estão as normas de promessa, que são autônomas, porque partem do que as precisa observar, porém também são heterônomas, pois que o destinatário não é ele, mas estranho. Tais normas são espécies de normas volitivas. As regras jurídicas são heterônomas ou de promessa.[...]. As normas morais são autônomas; as jurídicas, heterônomas. [...]. (MIRANDA, 1972, t. II, p. 174/175, grifo nosso).

E, conforme Caio Mário da Silva (2004, p. 45) bem noticia, “há sempre uma necessidade de classificar, reduzindo a categorias lógicas o que a elaboração quotidiana produz de maneira vaga e indeterminada”, salientando que sua relevância encontra-se na aplicabilidade dos conceitos, posto que a classificação simplifique as questões na prática porque as limita em torno de cada classe.⁸

Ainda, ao dividir certa realidade em grupos e então esses grupos em outros grupos menores e assim por diante, a mente organiza como aquele novo objeto se encaixa considerando-se o todo – isso é, todos os conjuntos de grupos. Assim, os problemas também se simplificam porquanto é possível analisá-los melhor em sua extensão e soluções, com o que Pontes de Miranda (1972, t. II, p. 180 e 181) concorda quando afirma que o próprio processo da vida é uma solução por séries, que são tiradas a partir da comparação.

E, não obstante, a importância de tal estudo também se revela no fato de que o conhecimento da natureza jurídica de um instituto necessariamente traz consigo a percepção de sua finalidade, que deve ser considerada como inspiração de seus atributos essenciais e, por conseguinte, neles se reflete.

Na cultura pós-positivista, embasada no equilíbrio proposto pela razoabilidade na aplicação de princípios e de regras, em muito importa o conhecimento da finalidade de um instituto para que sua aplicação possa se dar o mais adequada e frequentemente possível. Ou seja, tal definição influencia profundamente na utilidade que certo instituto jurídico poderá vir a ter.⁹

De fato, sem conhecer um objeto quanto a seu significado e a seu propósito, que são os elementos que o particularizam, seja ele um instituto, uma palavra ou um amontoado de ideias, se torna muito difícil, senão impossível, relacioná-lo com a realidade, e, quanto mais, aplicá-lo utilmente na mesma. Somente após o entendimento de seus atributos elementares e de seu propósito de utilidade é que ele, de fato, se torna apto a ocupar seu devido lugar no universo jurídico.

Além disso, sem dúvidas a utilidade é o que define aquilo que se perpetua e aquilo que não se perpetua perante a face da Terra, principalmente nas ciências humanas, que precisam acompanhar a ágil e contínua transformação social. Tanto assim que alguns autores

⁸ E, outrossim, nesse sentido Arnaldo Rizzardo (2007, p. 45): “Classificar as obrigações significa separá-las, conseguindo-se uma melhor compreensão das mesmas, distinguindo-as e valorando-as segundo a importância dos fatos que as geram. A classificação mostra-se necessária para facilitar o próprio estudo programatizado ou a compreensão de qualquer ciência, levando à aplicação prática no ponto que se procura entender e utilizar”.

⁹ E, como alerta Paulo de Barros Carvalho (1971, p. 382), “toda classificação só tem valor realmente científico na proporção em que conduz a consequências de natureza prática”.

relacionam diretamente a ideia de natureza jurídica com a de finalidade última dos institutos¹⁰.

Portanto, porque se traduz no estudo da essência dos institutos jurídicos, o qual é pressuposto para a compreensão e, principalmente, para a adequada aplicação dos mesmos, o estudo da natureza jurídica, que inicialmente seria incumbência da filosofia do direito, tem sido encontrado com frequência na dogmática jurídica.

1.2 Natureza jurídica: Da classificação do instituto jurídico conforme a Teoria Geral do Direito

Como visto no tópico acima, a natureza jurídica consiste em forma de definição pelo método gênero-diferencial, o qual viabiliza a realização da classificação dos objetos conforme critérios, formando uma ordem.

Nesse tópico, será demonstrado que os critérios utilizados para classificação dos institutos jurídicos são aqueles expressos pela Teoria Geral do Direito brasileiro bem como que a ordem formada consiste no que se conhece como sistema jurídico brasileiro, o qual por sua vez é a estrutura lógica do que se denomina ordenamento jurídico brasileiro¹¹.

1.2.1 Da relação entre Teoria Geral do Direito e a natureza jurídica dos institutos

De fato, a natureza jurídica é um juízo. Mas, não se trata de um imperativo, e sim de um juízo que deve ser alcançado conforme as regras da cognoscência. São elas o pressuposto mínimo de coerência que a linguagem deve guardar com o seu objeto dentro de um contexto. E, no caso dos institutos jurídicos, importante frisar que o contexto nomina-se ordenamento jurídico.

Vale lembrar que as ciências não vão vazias ao encontro de seus objetos. Se, por um lado, elas constroem seu objeto, escolhendo-o e captando-o da realidade para operar em cima do mesmo e modificam a própria realidade, por outro, elas não podem escapar de operar dentro da realidade. Modificá-la sim, mas não ilimitadamente.

¹⁰ É o caso, por exemplo, de José de Oliveira Ascensão (1977, p. 95): “A entender-se assim, o estudo da natureza jurídica seria um estudo que caberia à filosofia do direito (v.), que se interrogaria sobre o significado último dos institutos jurídicos.”

¹¹ Conjunto de regras – veiculadas por leis, atos normativos, costumes – e princípios (explícitos e implícitos) de onde emana o Direito. Isso é, por ordenamento jurídico entende-se não apenas a legislação mas todas as fontes normativas, como jurisprudência e princípios gerais do direito.

E a regra de cognoscência, o limite, no caso dos específico dos institutos jurídicos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, é a teoria geral do direito brasileiro, pois é ela que fornece os critérios para classificação considerando-se o sistema jurídico brasileiro. Ela é a base lógica sobre a qual o ordenamento jurídico foi concebido, porquanto é nela que se busca o gênero próximo e a diferença específica dos institutos.

Além disso, tem-se que a Teoria Geral do Direito é o liame que permite ao ordenamento jurídico ser uno, homogêneo e indivisível. É o referencial que permite a coesão ao sistema jurídico.¹²

E, afim de que assim se permaneça, é fundamental que tanto o legislador quanto o aplicador do direito, ao realizarem suas respectivas atividades, não olvidem que as mesmas devem pautar-se conforme as regras da lógica jurídica, isso é, conforme a estrutura do Direito até então concebida e que permite ao mesmo a sua eficácia como um sistema. E essa estrutura recebe o nome de Teoria Geral do Direito.¹³

Assim, porquanto o sistema é formalmente um, não há que se falar em autonomia do direito tributário que possa justificar que o mesmo forme um sistema apartado, isolado da Teoria Geral do Direito no que diz respeito ao significado dos termos por ele utilizados.

E, nesse ponto, importa diferenciar os dois aspectos que o termo “autonomia” pode adquirir no que tange aos ramos do direito: o didático e o científico.

A autonomia didática se traduz por o ramo do direito ter institutos próprios e princípios exclusivos. Não é essa a autonomia que não é possível, pelo contrário. No caso do direito tributário, essa espécie de autonomia, que serve para fim exclusivo de estudo da matéria e sua melhor compreensão, é defendida em massa pela doutrina. Nesse sentido, por exemplo, a posição de Regina Helena Costa (2009, p. 11), Heleno Torres (2003, p. 41), Sérgio Pinto Martins (2003, p. 1) e Luciano Amaro (2009, p. 8).

¹² Nesse sentido o ensinamento de Alfredo Augusto Becker(2007, p. 129, grifo do autor): “*não existe um legislador tributário distinto e contraposto a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico*”.

¹³ Observem-se, nesse sentido, as palavras de José Eduardo Soares Melo(2005, p. 13 e 14): “*O Direito constitui um sistema integrado por diversificadas normas que se encontram vinculadas, de modo horizontal e vertical, observando coerência e harmonia, em razão do que a classificações, ou divisões operadas pelo legisladores, ou intérpretes, têm como objetivo básico oferecer apenas um caráter utilitário. [...] O estudo, a compreensão e a aplicação do Direito Tributário não podem ser realizados de forma unilateral e isolada das inúmeras regras integrantes de demais segmentos jurídicos.*”

Por sua vez, a autonomia científica, que é a negada ao direito tributário, significa independência desse ramo do direito em relação a conceitos e princípios de outras áreas jurídicas. Essa autonomia não existe. Nem para o direito tributário nem para qualquer outro ramo do direito. Seria como admitir a autonomia da espécie em relação ao gênero (MARTINS, 2003, p. 1), pelo que pacificamente a recusa a melhor doutrina, a exemplo de Heleno Torres¹⁴, Regina Helena Costa (2009, p. 11), Luciano Amaro¹⁵ e Augusto Becker¹⁶.

Justifica-se: a autonomia para criar o direito positivo resulta da capacidade para legislar, o que existe em todos os âmbitos do direito, todavia, isso não significa que podem as leis ser criadas sem levar em consideração o que já está solidificado no outros ramos jurídicos, e principalmente na teoria geral do direito, como é o caso da categoria jurídica das obrigações. E isso porquanto não pode nem existir norma independente da totalidade do sistema jurídico e nem norma cujo sentido seja incoerente com o adotado por esse pois isso significaria uma partição no ordenamento jurídico.

Se cada uma das áreas for compreendida separadamente, cada uma com conceitos, definições e categorias jurídicas diferentes, bem como princípios, haveria verdadeiramente vários ordenamentos jurídicos juntos, cada um com seu sistema, e não um só sistema, um só ordenamento jurídico.

São justamente os critérios técnicos instituídos pela Teoria Geral do Direito que ao mesmo tempo permitem a cada um dos ramos se relacionar com os demais, formando pelo respeito a aqueles e pela harmônica relação um com os outros, um sistema jurídico uno e coeso necessário à realização do bem comum a que se propõe o Estado por meio do instrumento denominado Direito.

Assim, a autonomia – seja ela legislativa, científica ou ainda didática - será sempre relativa, e o limite será inevitavelmente encontrado nos conceitos basilares e técnicos das categorias jurídicas solidificadas pelos anos na Teoria Geral do Direito.

¹⁴ Segundo o autor, “*não há como aceitarmos partições autônomas no âmbito interno do sistema, segundo certas materialidades. Por uma, porque o plexo de relações internormativas vão a infinito, impedindo qualquer composição de sentido para textos analisados em apartado do todo sistêmico, desgarrado do plexo de relações de subordinação e coordenação que o estrutura; por duas, porque a teoria da autonomia científica é uma construção que vê a norma como algo dado e não como algo construído pelo intérprete, como produto do ato de aplicação, portanto; e, três, porque o ser sistema pressupõe unidade e unicidade permanentes, sob pena de descaracterizar como tal*”. (TORRES, 2003, p. 41)

¹⁵ Em suas palavras: “*É evidente que não se pode falar em autonomia deste ou daquele ramo do direito querendo significar que ele tenha vida própria e independente dos demais setores da ciência jurídica*.” (AMARO, 2009, p. 7)

¹⁶ Entende o autor que: “*Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico*.” (BECKER, 2007, p. 33)

1.2.2 Das Obrigações como uma classe geral de todo o sistema

Uma vez que o direito das obrigações está inserido dentro do ordenamento jurídico, tem-se que o gênero “obrigações” e suas espécies, como é o caso das obrigações principais e acessórias, devem ser concebidos dentro dessa perspectiva de unicidade.

Por isso o entendimento de que a teoria das obrigações é uma só.¹⁷

Não que não possam existir adaptações específicas quanto a seus efeitos, mas sua estrutura, isso é, os critérios que as caracterizam e as diferenciam, definindo-as no sentido técnico da palavra, devem estar presentes para que se possa falar nelas como obrigações em sentido técnico também.

Essa a razão pela qual vários países como Suíça, Líbano e Polônia criaram um direito obrigacional autônomo em termos didáticos, isso é, regulado em um código próprio – e não no Código Civil - e válido para todas as áreas do direito.

Inclusive no Brasil chegou-se a se ter projeto objetivando a unificação formal do direito das obrigações, como foi o caso do Código das Obrigações de 1965; todavia, o projeto acabou por desaguar no atual Código Civil, que o abarcou.

Que fique claro: a concepção adotada pelo Código Civil foi criada já visando à aplicação do direito das obrigações em todas as searas do direito. Ou seja, houve sua unificação material¹⁸.

A ligação com a Teoria Geral do Direito faz parte da própria existência das obrigações como categoria jurídica, isso é, na sua concepção como classe quando da realização da classificação jurídica de um instituto. Classe essa considerada uma espécie dentro do gênero dos deveres jurídicos (COSTA, 2004, p. 59).

Portanto, porque há apenas uma teoria das obrigações é de se dizer que a estrutura das obrigações é sempre mesma - quer no direito civil, quer no direito tributário. Será sempre

¹⁷ Nesse sentido, dentre outros, Pugliese (1976, p. 166), para quem a noção de obrigação é considerada como um instituição geral do direito elaborada pela ciência jurídica, a qual deve ser adotada pelo direito tributário e, também, Arnaldo Rizzardo (2007, p. 31), segundo quem “*em suma, o direito das obrigações ultrapassa a mera espera do Código onde está disciplinado*” e isso porque “*os ramos do direito se interligam. Não constituem campos de regulamentações estanques, e sem envolvimento com outras disciplinas*”.

¹⁸ Pelo reconhecimento de que a unicidade prevaleceu, embora embutida no Código Civil, Miguel Reale, citado Arnaldo Rizzardo (2007, p. 31), que na exposição quando do encaminhamento do anteprojeto ao Ministro da Justiça se manifestou da seguinte forma: “*Na realidade, o que se realizou, no âmbito do Código Civil, foi a unidade do Direito das Obrigações, de conformidade com a linha de pensamento prevalecente na Ciência Jurídica pátria, desde Teixeira de Freitas e Inglez de Sousa até os já referidos anteprojeto de Código das Obrigações de 1941 e 1964*”.

constituída pelo elemento subjetivo (credor e devedor), pelo elemento objetivo (uma prestação) e pelo elemento abstrato (o vínculo jurídico).

Reconhecendo a identidade estrutural entre a obrigação civil, objeto inspirador da teoria geral do direito, e a obrigação tributária, expressa-se Roque Joaquim Volkweiss (2002, p. 221), para quem “*sendo o direito tributário um ramo do direito obrigacional, a obrigação tributária pode ser definida utilizando-se os mesmos elementos que genericamente àquela servem (...) bastando adaptá-los*”. E, ainda mais enfático, Aliomar Baleeiro (2005, p. 697), que considera o direito tributário como direito obrigacional e conclui, dessa forma, que: “*Por outras palavras, a obrigação tributária não contém elemento singularmente característico ou específico, que a distingue, em substância, das obrigações jurídicas de outra natureza.*”

Outrossim, compartilhando a mesma posição, Sérgio Pinto Martins (2003, p. 151), Alexandre Rossato da Silva Ávila¹⁹, Juliano Colombo²⁰, Ailton Stropa Garcia²¹, Corália Thalita Viana Almeida Leite²², Luciano Amaro²³ e Luiz Felipe da Silveira Difini²⁴.

E não poderia ser diferente quando se considera que a doutrina das obrigações tributárias foi toda construída com base no direito civil, com forte influência do direito constitucional e administrativo, de forma que seus conceitos e definições devem refletir a harmonia com esses, bem como com a teoria geral do direito, fundamento maior de integração do sistema.²⁵

Dessa feita, portanto, se uma é a categoria jurídica das obrigações, o critério para que um instituto seja como tal classificado é o mesmo para todos os ramos do direito.

¹⁹ O autor (2006, p. 199) assente como aplicáveis ao direito tributário a teoria da obrigação do direito civil, o que se depreende da seguinte afirmação: “*Esses elementos essenciais que caracterizam qualquer obrigação [...] também estão presentes na obrigação tributária, não havendo diferenças estruturais entre elas [...]. O conceito, portanto, é único, sendo utilizado para o direito privado e o tributário*”.

²⁰ Afirma o autor (2007, p. 79) que “*a obrigação tributária amolda-se às obrigações em geral, própria da Teoria das Obrigações do Direito Privado*” porque teriam a mesma estrutura.

²¹ Escreve o autor (v. 34, 2000, p. 112-118) que a obrigação tributária tem os mesmos elementos da obrigação em geral, com uma específica feição em seus componentes: sujeito ativo é a entidade tributante, sujeito passivo é a pessoa – física ou jurídica – sobre quem recai a impositividade da entidade tributante e objeto é o pagamento ou obrigação de fazer ou não fazer que a lei prescreve.

²² Ao descrever os elementos da obrigação tributária, a autora (2008, p. 118) cita os mesmos da obrigação no direito civil.

²³ Para Luciano Amaro (2009, p. 12), a conceituação é a mesma, somente se particularizando a obrigação tributária porque seu objeto será sempre uma prestação de natureza tributária.

²⁴ Entende o professor (2008, p. 207) que: “*O direito tributário é direito obrigacional comum, pois rege relações patrimoniais de débito, entre mais de um sujeito, um dos quais é um ente público*”, bem como que “*a obrigação tributária não difere estruturalmente da obrigação de direito civil, que é um vínculo jurídico em virtude do qual o sujeito passivo (devedor) deve prestar algo ao sujeito ativo (credor), em virtude de determinada causa. Apenas tem a obrigação tributária determinados traços a conferir-lhe especificidade.*”

²⁵ Nesse sentido, expressamente, Paulo de Barros Carvalho (1971, p. 384), segundo quem “*esse, como muitos outros institutos de que faz uso a ciência do direito tributário, deve ser estudado em suas origens, vale dizer, na própria teoria geral do Direito, mesmo porque, ao aproveitá-lo, não fez aquele ramo do saber jurídico qualquer alteração. Transportou-o integralmente.*”

1.3 Da relação entre a hermenêutica, a natureza jurídica dos institutos e a Teoria Geral do Direito.

O direito é metalinguagem, pois se constrói por meio da linguagem sobre objetos que são palavras. Assim, a linguagem é o instrumento técnico essencial para a criação, desenvolvimento e aplicação da ciência do Direito.

E a hermenêutica é o ramo da ciência do direito que se ocupa da interpretação, da atribuição de significado às palavras no ordenamento jurídico.²⁶ Parte da premissa que o Direito é o instrumento de que o Estado se utiliza para disciplinar o relacionamento social e não um fim em si mesmo. E, para realizar seu intento e permitir ao Estado alcançar os seus objetivos, constrói realidades que giram em torno do que as pessoas, individual e coletivamente, “devem ser”.

É nessa construção de realidades que ela, a hermenêutica, atua, posto que para que o Direito seja eficaz, as realidades por ele construídas precisam ser compreendidas pelos por ele regulados, e só se atinge a compreensão e o conhecimento pela extração do significado da linguagem, isso é, pela interpretação.

Por isso “*o direito é, antes de tudo, um sistema linguístico*” (TORRES, 2003, p. 41). E um sistema linguístico impõe, para fins de funcionamento, rigoroso cuidado com a terminologia²⁷, razão pela qual há limites à construção das realidades jurídicas, isso é, do uso da linguagem, que se tornam claros também sob o enfoque da hermenêutica.²⁸ Afinal, sem eles a comunicação ficaria impossibilitada e o caos e confusão tomariam o lugar da imprescindível ordem que se procura estabelecer pelo Direito.

O primeiro limite é que a interpretação, que ocorre basicamente por meio de quatro métodos, como será adiante exposto, deve sempre partir do método literal.

²⁶ Becker (2007, p. 69 e 73) alerta que construir o Direito é arte, mas estudar sua consistência e atuação – ou seja, aplicá-lo por meio da interpretação – é ciência.

²⁷ Becker (2007, p. 42 e 43, grifo do autor) explica que “*o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental – como aguda e exaustivamente demonstrou NOBERTO BOBBIO - para se construir qualquer Ciência. [...] Construir uma ciência – demonstra NOBERTO BOBBIO – significa construir uma linguagem rigorosa. [...] Não se trata de reduzir a Ciência a um puro e simples fato linguístico – adverte NOBERTO BOBBIO – porém trata-se de reconhecer que aquela mais alta forma de conhecimento objetivo na qual consiste a Ciência, somente se realiza quando a minha observação (que é um fato perceptivo) for expressa com sinais (convencionais) que possam comunicar a minha observação a outros sujeitos, com o menor número possível, de desentendimentos*”.

²⁸ Afinal, como adverte Heleno Torres (2003, p. 41), “*somente os fatos jurídicos, descritos em linguagem competente, podem alcançar essa dimensão, pela natureza comunicacional na qual estão vertidos, como elementos de normas válidas*”.

Cabe ao jurista desvendar a incidência das normas jurídicas e isso só é possível através da interpretação, que é o processo que torna conhecido o sentido jurídico daquelas e, por conseguinte, possibilita sua aplicação à realidade. Sem a interpretação, as normas esvaziam-se pela falta de definição do seu espectro de incidência. Com efeito, sem o conhecimento de como as palavras que designam os fatos sociais relevantes normatizados devem ser entendidas – isso é, de tudo aquilo que abrangem e, por consequência, também deixam de abranger - não há como se saber o que a norma quer dizer, e, dessa feita, a norma não logrará êxito como meio de controle e orientação social.

E a extração de significado de qualquer termo jurídico, seja ele tributário ou não, se faz através de quatro métodos conhecidos como literal, sistemático, teleológico²⁹ e histórico³⁰.

O método literal, também conhecido como método gramatical e lexical, consiste na apreensão do significado das palavras conforme seu sentido usual, corrente, etimológico, conhecido pela sociedade. Seria aquele significado encontrado nos dicionários ou jornais, enfim, na literatura a todos acessível.³¹

Não obstante, inclui aquele sentido que a palavra tem quando utilizada por pessoas que com ela lidam em seus trabalhos ou demais atividades que exigem certo conhecimento mais especializado, que é conhecido como sentido técnico da palavra.

Por óbvio que tal método tem importância singular, porque delimita o alcance que o conteúdo da palavra pode atingir, traça uma zona de significado ao redor da palavra dentro da qual ela pode transitar acompanhada do atributo da razoabilidade.

²⁹ O método teleológico, também denominado de finalístico, consiste em buscar o adequado significado da norma por meio da identificação da finalidade específica por ela almejada. Parte-se do pressuposto que toda norma – a tributária também - possui princípios que a embasam, os quais de modo geral traduzem o interesse da coletividade, protegido pela Constituição.

³⁰ O método histórico utiliza o contexto histórico que envolveu a elaboração de um texto legal para desvendar a extensão do significado deste. Analisa-se toda a trajetória fática e jurídica do texto legal até que ele tenha alcançado a promulgação - os anteprojetos da lei, os trabalhos das comissões, as emendas rejeitadas e aprovadas, os trechos modificados e os debates parlamentares - e também o desenvolvimento do entendimento alcançado pela doutrina e pela jurisprudência a respeito. De todos os métodos, esse é o menos ressaltado pela doutrina e pela jurisprudência quando o assunto em pauta é a interpretação.

³¹ Saliente-se apenas que o método literal de interpretação não se confunde com a interpretação literal. O método literal, como já se viu acima, consiste na busca do conteúdo da palavra ou expressão apenas por meio do significado que ela possui na linguagem falada dia a dia – vulgarmente ou tecnicamente. Já a interpretação literal, também conhecida como restritiva, significa, por sua vez, um processo de interpretação no qual foram utilizados todos os métodos a fim de verificar a compatibilidade do conteúdo da linguagem com o contexto dela, isso é, com o restante do ordenamento jurídico, e ao final, havendo mais de uma possibilidade de significado, opta-se pelo mais próximo ao significado literal da palavra, pelo menos abrangente, por aquele com consequências jurídicas mais limitadas.

Assim, este método é sempre o primeiro a se levar em consideração quando do exercício da atividade de interpretar; até porque sem ele não é possível sequer alcançar uma ideia do que se procura transmitir.³²

Todavia, a mesma simplicidade que o faz imprescindível lhe traz um ônus: não basta em si para se alcançar o significado das mensagens, principalmente dentro de contextos. É isso porque ele não leva em consideração qualquer relação com elementos externos, o que é um problema na senda do direito, que por definição provém dos fatos juridicamente relevantes, isso é, existe e justifica-se dentro do contexto dos fatos sociais.

E mais, para que um texto seja considerado um enunciado normativo legítimo, ele precisa estar contextualizado também no ordenamento jurídico, e a interpretação literal por si não permite essa contextualização. Não obstante, uma mesma palavra pode ter – e costumeiramente tem – mais de um significado.³³

Portanto, imprescindível que qualquer que seja o texto normativo, este seja também interpretado consoante os outros métodos^{34 35}, o que conduz ao segundo limite de construção da realidade jurídica dentro do contexto da hermenêutica.

³² Nesse sentido, entre outros, Luciano Amaro (2009, p. 208), que explica que por recomendações da hermenêutica jurídica, deve sempre o intérprete partir do exame das palavras do texto legal, atividade que configura o que se nomina interpretação literal ou gramatical. Então, fixado um feixe de significados, para alcançar o mais adequado, passa-se à utilização dos outros métodos de interpretação, cuja ordem de apreço dependerá do objetivo e efeito que se busca.

³³ É o que demonstram os seguintes casos: cobra pode ser um verbo no presente do indicativo (exigir algo) ou um substantivo (animal); prescrever pode ser um verbo que significa recomendar um medicamento ou um verbo que significa a perda de um direito subjetivo; mata pode ser um substantivo (equivalente a floresta) ou um verbo também no presente do indicativo (equivalente a tirar a vida de alguém).

³⁴ Inclusive, tanto é assim que a função do Curso de Direito é ensinar o estudante e pensar de forma sistemática (ao lhe garantir o acesso às mais diversas legislações), teleológica (ao lhe propiciar o aprendizado sobre o Estado Democrático de Direito e a Constituição) e histórica (ao incentivá-lo a desbravar a relação das leis com os fatos que lhes deram origem). Caso apenas a interpretação literal fosse suficiente para se interpretar as leis, qualquer cidadão poder-se-ia considerar apto para o exercício da profissão de advogado, bem como fadada ao ostracismo estaria a carreira jurídica acadêmica.

³⁵ O método literal consiste apenas na porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei. Assim, devem sempre ser utilizados todos os métodos interpretativos, partindo-se do literal para o sistemático e o teleológico, não se esquecendo do histórico, quando for relevante. Porém, fique registrado que há quem sustente que o elemento literal em si basta para que se realize a interpretação na maioria dos casos. Mas aqueles que assim sustentam possuem um conceito diferente do que seja interpretação literal, o que em si já demonstra a dificuldade que as palavras oferecem em conduzirem a um caminho sólido. Sobre este grupo de doutrinadores, cabe dizer que se divide entre aqueles que entendem o elemento literal de interpretação como aquele que abrange o significado semântico, sintático, pragmático das palavras e entre aqueles que entendem que literalidade significa preferir, dentre as opções possíveis, aquela mais próxima do literal. Ora, quando se leva em conta o significado sintático, está se considerando a relação daquela palavra com as demais no texto, o que constitui na realidade o método de interpretação sistemático, que será adiante abordado. Da mesma forma, quando se diz preferir dentre as outras opções a mais próxima do literal pressupõe que foram utilizados métodos diversos do literal para que então, dentre estes, se selecionasse aquele conteúdo que mais condiz com a literalidade do termo. Ou seja, em ambos os casos em que se alega que o método literal é suficiente para se alcançar o adequado conteúdo da norma, na realidade está se falando da interpretação literal, e não do uso único e exclusivo do método literal de interpretação. O que ocorre nesses casos não passa de uma confusão de conceitos entre estes dois institutos, que apesar de nominalmente muito semelhantes, diferem em seu conteúdo.

Ainda que o Direito se trate de uma realidade artificial, ela precisa guardar coerência entre seus elementos porque a hermenêutica parte do pressuposto de que o ordenamento jurídico é um sistema. É dentro dele o seu campo de atuação. Não mais, não menos.

Portanto, como outro limite, tem-se que deve a interpretação também realizar-se não apenas utilizando-se necessariamente do método literal, mas também dos demais métodos, com especial ênfase para o método sistemático, que tem por função a preservação da coerência na aplicação do Direito.

O método sistemático ou lógico resulta da apreensão do significado da palavra através da integração da mesma no contexto do ordenamento jurídico, o que ocorre basicamente de duas formas: através da intertextualidade e através da interdisciplinaridade.

A intertextualidade tem vez quando se busca o conteúdo da palavra dentro do próprio texto legal onde ela se encontra por meio da comparação entre os dispositivos e da consideração dos princípios ali expressos. Parte-se do pressuposto de que cada palavra dentro da lei tem um propósito determinado, de que o legislador fez a opção da escolha de certo termo em detrimento de alguns outros que poderiam ter sido colocados e que, de fato, às vezes o foram em outro dispositivo legal.³⁶

A interdisciplinaridade, por outro lado, ocorre quando se busca a compreensão da palavra através da análise de legislações que não aquela onde ela está localizada, inclusive de legislações pertinentes a outras áreas do direito.³⁷

Quando uma legislação é promulgada ela já nasce cercada de diversas outras, isso é, de todo um ordenamento jurídico operante. Por conseguinte, não há como se ignorar todo o contexto jurídico que a cerca, bem como as convenções linguísticas já sedimentadas pela doutrina e pela jurisprudência ao passar dos anos.

Esse, inclusive, mais um argumento em favor da imprescindibilidade do uso do método sistemático na realização da interpretação jurídica, pois se deve partir do pressuposto

³⁶ Por exemplo, no artigo 150, inciso VI, *caput*, o legislador constituinte, ao estabelecer uma série de imunidades, delimitou que somente os impostos não incidiriam. A palavra “imposto” demonstra que ele teve a intenção de restringir aquelas imunidades ali elencadas, porque no artigo 145 ele mesmo conceituou os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria como formas de tributos. Ou seja, o legislador constituinte atribuiu significados diferentes à palavra “imposto” e à palavra “tributo”, sendo essa bem mais abrangente do que aquela. Logo, caso seu intuito fosse realmente ampliar a incidência das imunidades nesse dispositivo, poderia ter escolhido a palavra “tributo”, mas não o fez.

³⁷ Por exemplo, no caso das imunidades, buscar-se-ia a compreensão da palavra objeto da norma em leis complementares, como o Código Tributário Nacional, ou ordinárias, como o Código Civil. É o caso do artigo 184, §5º, da Constituição Federal, que determina que não incidirão impostos federais, estaduais e municipais sobre a transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. O conceito de “imóveis” é buscado no artigo 79 do Código Civil, que os define, em regra, como “o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”.

que o legislador, ao elaborar o texto legal, levou em consideração os demais textos e termos já existentes e, se escolheu por um que já encontra-se definido, é porque pretende utilizar-se desse conteúdo significativo.

Portanto, de fundamental importância esse método, seja porque um texto somente pode ser considerado norma jurídica quando inserido em um contexto, seja porque é através dele que se logra êxito em manter a coesão do ordenamento jurídico como um todo. É por sua utilização que se propicia à produção normativa guardar absoluta coerência com os preceitos já enraizados no ordenamento jurídico a fim de propiciar a plena compatibilização normativa vertical – com os preceitos constitucionais – e horizontal – com os demais preceitos legais e fontes do direito, como um todo.

Assim, a hermenêutica determina que o significado de uma palavra seja buscado inicialmente em sua concepção literal, que no contexto jurídico equivale ao uso técnico da mesma, o qual encontra-se na Teoria Geral do Direito. Ainda, deve-se sempre utilizar o método sistemático para finalizar o processo de construção do significado da palavra, o que se traduz por definir a natureza jurídica de um instituto consoante os critérios adotados na Teoria Geral do Direito (isso é, consoante o sistema jurídico como um todo) para construção das categorias jurídicas, as quais, por essa razão, são as mesmas em sua estrutura, para todos os ramos do direito.

1.4 Das conclusões parciais

Ao final deste primeiro capítulo, algumas conclusões merecem destaque.

A primeira a se remarcar é que a natureza jurídica consiste em uma forma de definição que se realiza pelo método gênero-diferencial (da classificação), isso é, encontrando-se os atributos que, por apresentarem-se em certo instituto, aproximam-no de outros que também os possuem, formando uma classe ou gênero, ao mesmo tempo em que são estabelecidos outros critérios que diferenciam tal instituto jurídico dos demais que também possuem os atributos genéricos, formando então uma subclasse ou espécie.

A segunda é que a natureza jurídica de um instituto é o alcance de seu significado por meio de seu posicionamento na Teoria Geral do Direito, que retrata o sistema jurídico, que é o conjunto maior de gêneros e espécies jurídicas.

A terceira é que justamente porque o significado é alcançado por meio da comparação do instituto jurídico com outros e não por sua mera descrição que entende-se que se trata de forma de definição e não de conceituação.

A quarta versa sobre a importância da definição de um instituto por meio de sua natureza jurídica. A relevância advém porque tal método viabiliza e efetiva a organização do ordenamento jurídico através da classificação dos elementos que o compõem, o que acaba por acarretar: a) na concepção do mesmo como um sistema jurídico uno e harmônico, isso é, uma ordem estruturada por uma lógica objetiva coerente; b) na simplificação de questões práticas ao limitá-las à classe de certo instituto; c) no auxílio quanto à percepção dos atributos essenciais de cada instituto, que serão aqueles peculiares à classe a que pertence; d) na facilitação na busca de solução para problemas reais ao ser possível analisar melhor o instituto dentro de um contexto, tendo em consideração inclusive sua finalidade, que por inspirar seus elementos essenciais neles se reflete; e) na majoração da utilidade do instituto, seja porque possibilita sua aplicação mais adequada, seja porque viabiliza mais frequentemente sua aplicação em razão da visão objetiva da realidade proporcionada.

Não obstante, a natureza jurídica, como forma de definição que é, ao inserir um instituto dentro de uma categoria jurídica produz significados sobre ele e seu comportamento no ordenamento jurídico. Por isso, também, a identificação da categoria jurídica deve aproximar-se da realidade, senão certamente causará confusão e problemas de aplicabilidade.

A quinta é que a classificação de um instituto jurídico adequada e técnica é aquela realizada tendo por parâmetros os critérios da Teoria Geral do Direito. No caso dos institutos jurídicos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, a teoria geral do direito brasileira.

E isso porque: a) é a Teoria Geral do Direito que ao realizar a classificação dos institutos jurídicos, e portanto a sua organização, forma um sistema jurídico uno e coeso, de forma que os critérios utilizados devem ser respeitados para se manter essa unicidade e coesão; b) a construção contínua do direito como ciência leva em consideração o que já existe, isso é, as categorias jurídicas que já compõem o sistema, que são aquelas encontradas na Teoria Geral do Direito, a qual possui esse nome porque se aplica a todo direito, independentemente do ramo específico; e c) o direito tributário, caracterizado apenas pela autonomia didática e não pela científica, é parte do sistema e não um sistema a parte, de forma que a Teoria Geral do Direito, incluindo a teoria geral das obrigações, a ele se aplica.

Além disso, como o direito é metalinguagem, é imprescindível que a linguagem seja utilizada de modo técnico para que possa o mesmo tomar forma de ciência. Essa utilização técnica é objeto da hermenêutica, segundo a qual não pode ser atribuído a um termo um conceito que vá contra o sentido extraído do mesmo pelo método de interpretação literal (uso comum e técnico das palavras e expressões e ponto de partida necessário do

processo interpretativo) e, principalmente, pelo método de interpretação sistemático (significado que os termos jurídicos possuem no ordenamento como um todo). E a Teoria Geral do Direito é que define o sentido técnico basilar dos institutos jurídicos, bem como estabelece sua estrutura em todos os ramos, permitindo a coesão necessária à operatividade do sistema.

Assim, também em razão da hermenêutica o legislador encontra-se limitado – pela Teoria Geral do Direito - na estipulação de significado para os conceitos legais. E, caso ele tenha se equivocado, não deve o aplicador do direito ser conivente aceitando e propagando o equívoco, pois a errada definição da natureza de um instituto jurídico tem repercussões de ordem prática, como demonstrado na quarta conclusão parcial.

A sexta conclusão é que a categoria das obrigações é uma classe consolidada na Teoria Geral do Direito e no sistema jurídico como um todo, pois no sistema jurídico brasileiro tal matéria foi unificada materialmente – apesar de não tê-lo sido formalmente em uma codificação exclusiva para ela – formando o que se conhece por teoria geral das obrigações, de forma que os critérios para um instituto jurídico pertencer a tal categoria são essencialmente os mesmos, independentemente do ramo do direito.

A sétima, decorrente da conjugação da quinta com a sexta, é que o legislador pátrio ao definir um instituto por meio da natureza jurídica – isso é, nominar certo instituto como uma obrigação, como um dever ou como um direito subjetivo – está limitado a respeitar os atributos intrínsecos a tais categorias conforme a Teoria Geral do Direito brasileiro, sob pena de que a coesão e indivisibilidade do sistema jurídico seja perdida. E, sem coerência, nenhum argumento é válido, sobretudo no direito, que é constituído de argumentos sobre o que “se deve ser” em face do que se de fato é.

Assim, a título da oitava conclusão tem-se que somente se conhecendo os atributos que diferenciam a categoria das “obrigações acessórias” e as caracterizam como tal conforme a Teoria Geral do Direito, isso é, que revelam sua natureza jurídica, será possível averiguar se as “*obrigações tributárias acessórias*” preenchem tais requisitos e podem corretamente ser definidas como membros de tal categoria jurídica. Essa a razão pela qual o próximo capítulo será dedicado a esse assunto.

Capítulo 2: Do gênero “obrigações” e da espécie “acessórias” conforme a Teoria Geral do Direito

Esse capítulo tem por finalidade esclarecer o conceito técnico que o termo “obrigações acessórias” possui dentro da teoria geral do direito. Para tanto, primeiro será abordado no que consiste a natureza jurídica, isso é, o gênero jurídico nominado “obrigações”, ressaltando-se quais são os elementos essenciais para que um instituto jurídico possa ser considerado como participante de tal grupo. Então, discorrer-se-á sobre a espécie “obrigação acessória” a fim de ressaltar o atributo peculiar a esse subgrupo de obrigações.

2.1 Do conceito e elementos estruturais das obrigações

A palavra “obrigação” possui muitos sentidos. Oriunda do verbo latino *obligare*, lexicograficamente significa ‘ligar’, ‘atar’, ‘amarrar’, mas ao Direito interessa apenas o sentido técnico, estrito de obrigação.³⁸

Dado que o Brasil é um país positivista, a Dogmática Jurídica³⁹ deve, no estudo de qualquer instituto jurídico, sempre que possível, partir da análise da legislação. E a legislação que versa sobre o assunto das obrigações é o Código Civil Brasileiro vigente, de 10 de janeiro de 2002. Nele não se encontra o conceito de obrigações, todavia a elas são dedicados 732 artigos no livro I da Parte Especial, os quais tratam das modalidades, da transmissão, do adimplemento e extinção, do inadimplemento, dos contratos em geral, das espécies de contratos, dos atos unilaterais, dos títulos de crédito, da responsabilidade civil e das preferências e privilégios creditórios.

Seu conceito, contudo, é incumbência da doutrina e da jurisprudência, até por que a lei tem por objetivo regular a sociedade e não discutir definições, essas sim objeto de estudo dos juristas⁴⁰, os quais em parte as conceituam como vínculo jurídico e parte como relação jurídica.

³⁸ Por todos, Daibert (1979, p. 4 e 5): “*Da mesma forma pela qual a expressão Direito tem vários significados, abrangendo o seu alcance ora stricto sensu, ora lato sensu, ora como a verdade jurídica, também as obrigações têm significados vários a conceituá-las segundo a sua própria origem. A palavra obrigação tem, por isso mesmo, várias acepções que nos ensejam distinguir a sua aplicação no campo técnico-jurídico da sua existência como sentido comum ao alcance do leigo. Obrigação, na sua mais larga acessão, é uma palavra que exprime qualquer espécie de vínculo ou de sujeição da pessoa, qualquer que seja a sua fonte ou o seu conteúdo, nela se podendo englobar, por um lado, qualquer obrigação que seja ditada pela moral, conveniência, honra, usos sociais; por outro lado, qualquer obrigação imposta pelas normas jurídicas, sejam elas de direito público ou privado. É obvio que ao nosso estudo somente nos interessa aquela obrigação que surge de relações entre pessoas, de cunho patrimonial e que impõe a uma delas, em favor da outra, o dever de fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Em consequência, pois, aquela pessoa em favor de quem a outra se obriga adquire a faculdade de exigir-lhe a prestação do que lhe é devido. Esse o sentido técnico-jurídico.*”

³⁹ Nas palavras do professor Reale (2003, p. 322) “*Podemos compreendê-la como o momento culminante da aplicação da Ciência do Direito, quando o jurista se eleva ao plano teórico dos princípios e conceitos gerais indispensáveis à interpretação, construção e sistematização dos preceitos e institutos de que se compõe.*”

⁴⁰ As conceituações cabem à doutrina em regra, conforme explanação de Paulo Nader (2010, p. 5 em rodapé).

Dentre os que as consideram vínculo jurídico, há Paulo de Barros Carvalho⁴¹, Caio Mário⁴², Beviláqua⁴³, Serpa Lopes⁴⁴ e Arnaldo Rizzardo⁴⁵, por exemplo. E dentre os que as têm como relação jurídica, contam-se Pontes de Miranda⁴⁶, João de Matos Antunes Varela⁴⁷, Silvio Rodrigues⁴⁸, Ávila de Oliveira Brasil⁴⁹, Corália Thalita Viana Almeida⁵⁰, Ailton Stropa⁵¹ e Luciano Amaro⁵².

Todavia, independentemente de serem concebidas como vínculo jurídico ou relação jurídica, é praticamente uníssono⁵³ que elas são formadas por pelo menos três elementos, os quais devem ser considerados como aqueles essenciais para fins de estabelecimento delas como classe jurídica. São eles o subjetivo, o objetivo e o abstrato. Nenhuma relação obrigacional pode existir, ou sobreviver, sem a inevitável presença de todos esses elementos.

E importante a compreensão deles porque é por eles que se esclarecem o os critérios que formam o grupo das obrigações. Afinal, todas as obrigações são um dever jurídico, mas nem todo dever jurídico é uma obrigação. Assim, deve-se, por cauteloso estudo, estabelecer quais os atributos que identificam as obrigações como um gênero jurídico –

⁴¹ Ele as define da seguinte forma: “vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.” (CARVALHO, 2007, p. 300 e 301).

⁴² Lê-se em sua obra que a “obrigação é o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra prestação economicamente apreciável.” (PEREIRA, 2004, p. 7)

⁴³ Conforme o autor (1954, p. 15), “[...] a obrigação é um vínculo que prende duas pessoas ou mais entre si [...]”.

⁴⁴ Declara o autor (1989, p. 6) que: “As relações de obrigação são, assim, vínculos entre pessoas e pessoas, vínculos de coordenação, mas não de subordinação [...]”.

⁴⁵ Escreve o autor que: “Concebe-se a obrigação como um vínculo de direito que liga uma pessoa a outra, ou uma relação de caráter patrimonial, que permite exigir de alguém uma prestação”. (RIZZARDO, 2007, p. 4)

⁴⁶ Citado por Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 71) define obrigação como “relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao devedor, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, creditor, ou outras, a prestação”.

⁴⁷ Para quem (VARELA, 1994, p. 61) é a “relação jurídica por virtude da qual uma (ou mais) pessoa pode exigir de outra (ou outras) a realização de uma prestação”.

⁴⁸ Segundo o autor (RODRIGUES, 2002, p. 3 e 4): “É o vínculo de direito pelo qual alguém (sujeito passivo) se propõe a dar, fazer ou não fazer qualquer coisa (objeto), em favor de outrem (sujeito ativo)”.

⁴⁹ Segundo quem “é um dever um encargo a que uma pessoa, por vínculo jurídico perante outra, está obrigada a cumprir”. (BRASIL, 2004, p. 67)

⁵⁰ Obrigação, para ela (2008, p. 117), “é uma relação entre pessoas com repercussão no patrimônio do devedor”.

⁵¹ Conceitua a obrigação como “uma relação entre pessoas que passam a ter, por força dela, direitos e deveres, que podem ser bilaterais ou unilaterais.”. (GARCIA, 2000, p. 113)

⁵² Escreve o autor (2009, p. 244) que: “Obrigação, porém, além de dever jurídico (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica), presta-se a designar a própria relação jurídica, expressando o vínculo que enlaça duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspectivos”.

⁵³ A exemplo dos que entendem serem 3 os elementos: Silvio Rodrigues (2002, p. 4) e Caio Mario Pereira da Silva (2004, p. 7). E, isolado, convicto de que são quatro os elementos, incluindo como tal a garantia mediante o patrimônio, Paulo Nader (2010, p. 13).

construindo cientificamente uma categoria de natureza jurídica⁵⁴ na medida em que estejam presentes em todas as espécies de obrigações - e que, ao mesmo tempo, as distingam dos demais deveres jurídicos.

O primeiro elemento a ser abordado é o subjetivo. Uma obrigação sempre envolve uma relação entre pelo menos duas pessoas, pois é necessário que alguém ocupe o lado do credor (polo ativo) e que outro ocupe o do devedor (polo passivo). Esses sujeitos, entre os quais dá-se a obrigação, formam o elemento subjetivo.

O credor é o sujeito ativo da obrigação, aquele que tem a expectativa de obter do devedor o cumprimento da obrigação⁵⁵, que recebe a prestação e que, por conseguinte, tem o direito de exigí-la. É, em outras palavras, o beneficiário da obrigação⁵⁶. E o devedor⁵⁷ é o sujeito passivo, a quem compete fornecer ao credor a prestação.

Como segundo elemento, o objetivo, tem-se a prestação, que é o objeto que o devedor deve realizar para com o credor e que esse espera que aquele realize. É, tal como os demais elementos, inerente a toda obrigação.

Importante distinguir, desde esse primeiro momento, o objeto da obrigação daquilo em que a prestação se especializa, isso é, do objeto da prestação. O objeto da obrigação é a prestação, que é sempre uma conduta humana de dar, fazer ou não fazer. Já o objeto da prestação é um ato humano positivo ou omissivo específico, é o que se dá, se faz ou não se deve fazer.

Assim, são três os tipos de obrigação conforme o conteúdo do objeto, conforme os ensinamentos herdados do direito romano, que classificam a conduta a ser realizada em: de

⁵⁴ Manuel A. Domingues de Andrade (1966, p. 1) alerta para a atecnicidade que permeia o uso do termo: “O termo obrigação é usado, num sentido amplo, como sinônimo de dever jurídico, ou como incluindo também a sujeição que corresponde aos chamados direitos potestativos. Qualquer dessas variantes tem curso na linguagem dos juristas. Na linguagem comum – a qual não fogem, por vezes, os próprios juristas – o termo reveste uma significação ainda mais lata. Compreende não só o dever jurídico e a sujeição, mas também a figura do ônus jurídico e até qualquer dever não jurídico imposto por outras normas que não as do Direito (moral, etiqueta, etc.), se não mesmo, por último, qualquer ônus de natureza extra-jurídica (técnica, econômica, etc.)”.

⁵⁵ Cabe remarcar que a palavra credor vem de *creditor*, do verbo *credere*, que quer dizer: confiar, crer (que receberá o que lhe é devido). No direito civil, qualquer pessoa tem qualidade para apresentar-se ativamente numa relação obrigacional de modo que o polo ativo da relação obrigacional pode ser composto tanto por pessoas físicas quanto jurídicas.

⁵⁶ Nesse sentido, interessante comentário de Paulo Nader (2010, p. 14): “Na relação jurídica, sujeito ativo é a parte a favor de quem a obrigação deve ser adimplida. Para o credor, a obrigação constitui, conseqüentemente, um direito subjetivo. O credor possui a pretensão, que é o poder de exigir do devedor o cumprimento da obrigação. (...) Por isso alguns, como o citado Carvalho Santos (Código Civil Brasileiro Interpretado. 5ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas de Bastos, 1953, vol. XI, p. 7) entendem que a obrigação atua exclusivamente em favor do credor cabendo apenas a ele o poder de exigir, não lhe sendo atribuído qualquer dever de colaborar para o cumprimento das obrigações em regra”.

⁵⁷ A palavra advém de *debitor* e exprime a ideia de dívida e sujeição.

dar, de fazer e de não fazer. A realização da conduta em conformidade com o acertado previamente resulta no adimplemento.

Todavia, independentemente da conduta específica que revele o conteúdo da obrigação, para que a relação jurídica seja caracterizada como obrigacional, deve a prestação estar imbuída do atributo da patrimonialidade. Esse o primeiro critério para construção científica da classe das obrigações.

Finalmente, quanto ao elemento abstrato, consiste no vínculo jurídico, que é o liame, o laço que une as partes e é considerado jurídico porque emana da lei.⁵⁸

Nessa direção o entendimento e conceito de Paulo Nader (2010, p. 14): “*Vínculo jurídico, portanto, é a coimplicação existente entre os titulares do crédito e do débito, reconhecida ou imposta pela ordem jurídica*”.

Ainda, Silvio Rodrigues (2002, p. 4) aduz que o fato de ser chamado jurídico se deve não apenas a ser disciplinado pela lei, mas também porque vem acompanhado de sanção em caso de descumprimento.

E, a respeito, versa Caio Mário (2004, p. 13) que “*a existência de um vínculo jurídico é fundamental. Qualquer que seja a sua natureza, há sempre a presença de uma relação necessária ligando uma pessoa a outra pessoa*”. Salienta ainda que é no vínculo jurídico que reside a essência abstrata da obrigação, pelo qual a pessoa responde com o seu patrimônio, o que significa uma restrição à liberdade do obrigado – contudo, jamais a sua perda total.

Quanto a esse elemento, uma ponderação é importante para caracterizar a estrutura do vínculo de modo a diferenciá-lo daqueles que não são obrigacionais: deve ele estar caracterizado pela temporalidade para ser um vínculo obrigacional.

2.1.1 Da patrimonialidade como elemento definidor das obrigações

Patrimonialidade traduz-se pelo conteúdo da prestação ser economicamente apreciável, isso é, conforme Paulo de Barros Carvalho (1971, p. 384), “*o conteúdo econômico*

⁵⁸ Inclusive essa a razão pela qual a causa não deve ser imputada como elemento da relação obrigacional, porquanto a causa é, indiretamente, sempre a lei, independentemente da espécie de obrigação de que se tratar e isso porque a causa é um fato jurídico nascido na lei. Nesse sentido Paulo Nader (2010, p. 14): “*Como as demais espécies de relação jurídica, a obrigacional se origina de um fato jurídico, que é acontecimento do mundo fático no qual incidem normas, provocadoras de efeitos jurídicos*”. E, também, Silvio Rodrigues (2002, p. 10): “*As fontes das obrigações são aqueles atos ou fatos nos quais estas encontram nascedouro.(...) A meu ver, as obrigações têm sempre por fonte a lei, sendo que nalguns casos, embora esta apareça como fonte mediata, outros elementos despontam como causadores imediatos do vínculo. Assim, a vontade humana ou o ato ilícito.*”

que deve estar subjacente ao vínculo e que haverá de equivaler ao objeto da prestação de dar, fazer ou não fazer, a cargo do devedor” .

Embora nem todos elenquem esse requisito quando do oferecimento da conceituação ostensiva, quando versam sobre a prestação, objeto da obrigação, costumam manifestar-se.

É da tradição das obrigações a patrimonialidade, como demonstra a necessidade desse elemento para sua identificação desde as Institutas de Justiniano (JUSTINIANUS, 2005, livro III, título XIII, p. 185), nas quais obrigação já era definida com caráter patrimonial: *“A obrigação é um vínculo de direito, formado segundo o nosso direito civil, que nos coage a pagar alguma coisa”* ⁵⁹.

Tanto assim, que alguns códigos civis foram expressos a respeito do tema, como é o caso do Código Civil italiano, que exige que a prestação seja suscetível de avaliação econômica - embora não seja necessário que o interesse do credor seja patrimonial - para enquadrar-se como obrigação, como consta no artigo 1.174⁶⁰ desse diploma.

Ainda expressa a respeito, a Lei Civil Portuguesa, todavia em sentido oposto, pois em seu artigo 317⁶¹, onde se encontra o conceito de obrigações, não há condicionamento para que apresente qualquer conteúdo econômico. Veja-se o artigo 318, inciso II: *“A prestação não necessita de ter valor pecuniário; mas deve corresponder a um interesse do credor, digno de proteção legal”*.

Porém, não são todos os códigos civis que se manifestam a respeito. Vários se quedam inertes sobre a conceituação das obrigações, apenas as classificando e dispendo de normas gerais e específicas sobre a aplicação das mesmas. É o caso do Código Civil brasileiro vigente, que seguiu nesse quesito o modelo do código de Beviláqua, do código francês e do código civil espanhol⁶², que entregaram à doutrina sua conceituação, à qual, por conseguinte, cabe a manifestação sobre a imprescindibilidade ou não da patrimonialidade.

Na doutrina brasileira, que é a que mais importa nesse estudo, cita-se como autores que defendem a necessidade do caráter patrimonial para que uma prestação possa ser

⁵⁹ *“Obligatio est juris vinculum quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis jura”*.

⁶⁰ Art. 1.174. A prestação que forma objeto da obrigação deve ser suscetível de avaliação econômica e deve corresponder ao interesse, mesmo não patrimonial, do credor. (tradução nossa)

⁶¹ Art. 137. *“Obrigação é o vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com a outra à realização de uma prestação.”*

⁶² O código civil espanhol também não traz a definição, se reduzindo a expressar, no seu art. 1.088, que as obrigações são de dar, fazer e não fazer. Vejamos: *“Toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa”*.

considerada como objeto de uma obrigação: Paulo de Barros Carvalho⁶³, Washington de Barros Monteiro⁶⁴, Paulo Nader⁶⁵, Orlando Gomes⁶⁶, Caio Mário Pereira da Silva⁶⁷, Arnoldo Wald⁶⁸, Maria Helena Diniz⁶⁹, Beviláqua⁷⁰ e Jefferson Daibert⁷¹. Na doutrina estrangeira, tem-se a favor da patrimonialidade: Savigny⁷², Dernburg Kohler⁷³, Giogi⁷⁴, Ruggiero⁷⁵

⁶³ Conforme o autor (2007, p. 300 e 301), obrigação é “*sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável*”.

⁶⁴ Para Monteiro (2007, p. 10): “*A obrigação é ainda relação de natureza econômica; seu objeto exprime sempre um valor pecuniário. Obrigação cujo conteúdo não seja economicamente apreciável refoge ao domínio dos direitos patrimoniais. A prestação há de ser sempre suscetível de aferição monetária; ou ela tem fundo econômico, pecuniário, ou não é obrigação no sentido técnico e legal*”.

⁶⁵ Paulo Nader (2010, p. 1) declara que: “*Sob o aspecto subjetivo, o vocábulo obrigações refere-se à relação jurídico-patrimonial, em que uma parte possui o direito subjetivo de exigir a prestação e a outra se acha compelida a garanti-la.*”

⁶⁶ Para Orlando Gomes (2007, p. 15), a relação obrigacional é “[...] *um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra.. [...] a expressão se refere a todas as prestações patrimoniais.*”

⁶⁷ Sobre a patrimonialidade, ressalta Caio Mário da Silva Pereira (2004, p. 13): “*Posto que controvertida, entendemos que a patrimonialidade da prestação lhe é insita, seja quando ostensivamente vem manifestada, seja quando está implícita no seu objeto*”.

⁶⁸ Arnold Wald (1983, p. 2) também elenca a patrimonialidade como elemento da definição quando expõe que “*obrigação é a relação jurídica em virtude da qual uma ou mais pessoas determinadas devem, em favor de outra ou outras, uma prestação de caráter patrimonial*” .

⁶⁹ Maria Helena Diniz (2002, p. 3) é outra autora que enfatiza o caráter patrimonial das obrigações em sua conceituação ao declarar que obrigações são o “*complexo de normas que regem relações jurídicas de ordem patrimonial, que têm por objeto prestações de um sujeito em proveito de outro*”.

⁷⁰ Ensina o autor (1954, p. 13), que: “*As obrigações são, em regra, apreciáveis economicamente, redutíveis a uma soma de dinheiro. Excepcionalmente, porém essa redução não dará, sendo em todo o caso, necessário recorrer a um critério pecuniário para constranger à execução ou para punir a inexecução. [...] Dos outros deveres jurídicos não se pode dizer o mesmo.*” Ainda, Daibert (1979, p. 7) menciona que Beviláqua defende a patrimonialidade mesmo nos casos em que um interesse moral seja o ponto de partida à formação do conteúdo, porque desde o momento em que a obrigação se torna exigível, há de ter, por conceito e definição, um valor patrimonial, pois caso contrário a necessidade moral por ela criada ou pertenceria a outra divisão do direito ou ao domínio da ética.

⁷¹ Para Daibert (1979, p. 7): “*Muito embora seja matéria que ofereça ângulo para discussões e estas existem, vamos afirmar, sem rodeios, que a prestação deve ser sempre patrimonial [...]*”.

⁷² Citado por Nader (2010, p. 8) e Lopes (1989, p. 23), Savigny, fundado no sistema romano, sustentou a ideia de que as obrigações apresentam sempre um componente patrimonial.

⁷³ Citado por Daibert (1979, p. 7), o autor conceitua as obrigações como “*relações jurídicas, consistentes num dever de prestação, tendo valor patrimonial, do devedor ao credor*”.

⁷⁴ O autor escreve que a obrigação em sentido técnico é aquela oriunda da concepção romana, que “*exprime em regra principal e geral a relação jurídica pela qual uma pessoa (devedor) está adstrita a uma determinada prestação para com a outra (credor), que tem direito de a exigir, obrigando a primeira a satisfazê-la*”.

⁷⁵ É claro Ruggiero (1999, p. 34) sobre a obrigação, que: “*a palavra é aqui empregada para designar apenas as da última espécie e não todas elas, mas somente as que nascem de relações entre pessoas, têm um caráter patrimonial e implicam para uma pessoa o dever de fazer a outra uma prestação e, para essa segunda pessoa, a faculdade de a exigir da primeira*”. E, acresce ele (1999, p. 47 e 48) especificamente sobre a patrimonialidade: “*É fora de dúvidas que nada impõe a necessidade de um interesse econômico no devedor, bem podendo ele ser apenas ideal, afetivo ou moral desde que seja sério e lícito e se mostre, por isso, digno de proteção jurídica. Mas, pelo contrário, o objeto da prestação deve necessariamente ter um conteúdo econômico ou ser suscetível de uma avaliação patrimonial; caso contrário faltaria ao interesse do credor a possibilidade concreta de se exercer, na falta de cumprimento, sobre o patrimônio do devedor, e, por outro lado, incluir-se-ia no conceito jurídico da obrigação uma série de obrigações que, posto que contraindo-se todos os dias na vida social, nunca ninguém pensou em fazer valer mercê da coação judicial*”.

Emilio Betti⁷⁶, Mazeaud⁷⁷ e Vittorio Polacco⁷⁸. E, citados por Caio Mário da Silva Pereira (2004, p. 20 e 21), há também que se fazer referencia a Brinz, Endemann, Oser, Salvat e Orosimbo Nonato.

A patrimonialidade seria, para Washington de Barros Monteiro⁷⁹, Paulo de Barros Carvalho⁸⁰, Beviláqua (1954, p. 13) e Caio Mário Pereira (2004, p. 5), entre outros, o elemento que distinguiria a obrigação dos demais deveres de outra natureza, inclusive daqueles de índole jurídica.

E aqui, importa esclarecer que dever jurídico é gênero que abriga entre suas espécies a obrigação de modo que os conceitos de deveres jurídicos e de obrigações não se confundem.

Dever jurídico⁸¹ é toda conduta que se torna necessária porque imposta e sancionada pelo direito, ou seja, são incontáveis os deveres jurídicos trazidos por meio das leis. É amplíssima sua abrangência. Em toda relação jurídica, isso é, em qualquer área do direito positivo, há que se falar em dever jurídico, mas só nas relações jurídicas obrigacionais em prestação com conteúdo mensurável economicamente.

Ou seja, para que possam os deveres jurídicos enquadrar-se na espécie de obrigações em sentido técnico (e não apenas no sentido social de as pessoas estarem “obrigadas” à realização ou abstenção de tais condutas), é necessário que as prestações apresentem conteúdo passível de avaliação econômica.

Nesse sentido as palavras do professor Caio Mário Pereira (2004, v. 2, p. 22, grifo do autor):

⁷⁶ Betti (1969, p. 52 e 53) é enfático: “*La necesidad de que la prestación tenga carácter patrimonial puede claramente deducirse de los principios generales de nuestro ordenamiento y no sería ciertamente necesaria una explícita disposición de la ley en este sentido. [...] La fórmula legislativa [...] distingue con claridad entre la prestación considerada en sí misma, que constituye el objeto de la obligación, y para la cual se establece la necesidad de ser susceptible de una valoración económica, y la correspondencia de la prestación misma a un interés, respecto del cual la ley explícitamente afirma que puede ser no patrimonial, en los términos actualmente usuales, sino incluso puramente moral.*”

⁷⁷ Menciona Mazeaud (1960, vol. 1, p. 12) que: “*La obligación es un derecho que puede ser valuado en dinero, un derecho llamado patrimonial.*”

⁷⁸ Citado por Caio Mário (2004, p. 6), Polacco define obrigação como “*relação jurídica patrimonial em virtude da qual o devedor é vinculado a uma prestação de índole positiva ou negativa para com o credor*”.

⁷⁹ Explica Monteiro (2007, p. 11) que: “*A patrimonialidade constitui assim o caráter específico da obrigação. Através desse elemento, distingue-se a obrigação, no sentido técnico, dos deveres de outra natureza, morais, religiosos, sociais e até jurídicos de índole diversa.*”

⁸⁰ Afirma o autor (1971, p. 384) sobre a patrimonialidade e a transitoriedade que “*sem qualquer desses requisitos, não haverá obrigação, por mais que se procure identificar a figura analisada com aquele instituto basilar da ciência jurídica.*”

⁸¹ Por todos, a conceituação de Manuel A. Domingues de Andrade (1966, p. 2): “*Simplificando, podemos asseverar que há um dever quando a ordem jurídica formula um comando para cuja inobservância estatui uma sanção (inflicção dum mal; imposição duma desvantagem) – um verdadeiro comando jurídico, portanto.*”

Se a obrigação pudesse ter por objeto prestação não econômica, faltaria uma nítida distinção entre ela e aqueles atos indiferentes, e é precisamente a peculiaridade que extrema a obrigação em sentido técnico daqueles deveres que o direito institui, numa órbita diferente, como, *exempli gratia*, a fidelidade recíproca dos cônjuges, imposta pela lei, porém exorbitante da noção de obrigação.

Como exemplos de deveres jurídicos que não configuram obrigações e que se distinguem das mesmas pela ausência do diferencial da patrimonialidade, podem ser apontados os direitos personalíssimos e os direitos familiares, que se enquadram na categoria dos direitos subjetivos privados não patrimoniais.⁸²

Nesses casos, o sujeito passivo tem um dever jurídico e não uma obrigação. E é a violação desse dever, por sua vez, que instaura uma outra relação jurídica, essa sim de caráter obrigacional, visando à reparação econômica pela lesão provocada, mediante o pagamento de uma quantia a ser fixada pelo juízo que seja proporcional à lesão. Ou seja, na relação obrigacional, seja ela autônoma ou derivada (oriunda do desrespeito de um dever jurídico), é elementar a apreciabilidade econômica do objeto. (NADER, 2010, p. 9)

Outra razão pela qual a maioria dos juristas entende que a obrigação imprescindível de conteúdo patrimonial é porque, caso contrário, não seria possível reparar, no eventual descumprimento, as perdas e danos.⁸³

Inclusive essa a argumentação a respeito da presença da patrimonialidade nas obrigações de fazer e não fazer, pois embora possam tais espécies obrigacionais disfarçar tal atributo, serão sempre passíveis de avaliação econômica, o que se prova pelo fato de que a lei civil prevê que em caso de negativa do devedor em adimpli-las elas resolvem-se em perdas e danos, passando então a existir para o credor um direito à indenização (em outras palavras, porque podem converter-se em dinheiro equivalente ao seu conteúdo, revestem-se de conteúdo econômico). (CARVALHO, 1971, p. 384)

⁸² Mazeaud (1960, vol. 1, p. 12), explica que é justamente em razão da ausência de patrimonialidade que os direitos de família, direito a honra, a vida, a liberdade estão fora do direito das obrigações. Aduz ele que (1960, vol. 1, p. 6) “*en su acepción estricta, que es la del lenguaje técnico, el derecho personal u obligación es una relación jurídica pecuniaria entre personas. El derecho de las obligaciones integra así el derecho de los intereses egoístas, despojado de todas las consideraciones afectivas que otorgan un aspecto tan particular a los derechos de la personalidad, y que moderan de modo tan feliz las relaciones jurídicas dentro de la familia.*”

⁸³ Dela faz menção, por exemplo, Silvio Rodrigues (2002, p. 6) e Jefferson Daibert (1979, p. 7), consoante quem: “[...] deve ser sempre patrimonial, [...] porque se assim não fosse, não se poderia pleitear perdas e danos diante do inadimplemento da obrigação pactuada ou imposta por lei. Mesmo em se tratando de dano moral, argüido e provado este, a consequência será uma indenização por perdas e danos morais, quando, então, a obrigação estará definitivamente caracterizada e tem, evidentemente, um cunho patrimonial e porque teve a sua apreciação econômica igualmente apurada, quer seja por arbitramento judicial, quer seja por estimativa aceita pelas partes que demandaram”.

Conclui-se, desse modo, que a lei admite implicitamente a todas as obrigações – de dar, fazer e não fazer - um valor para o objeto da prestação, porquanto quando inadimplidas convertem-se em seu *equivalente* pecuniário, independentemente de ter sido ou não previamente fixada multa. Demonstrado fica, portanto, que a patrimonialidade do objeto é ínsita a toda obrigação, pois caso não fosse, não haveria essa possibilidade de conversão.

Quanto à questão da reparação do dano moral, adverte Caio Mário da Silva Pereira (2004, p. 21 e 22), que ela reforça o argumento em vez de elidi-lo posto que o que importa não é a patrimonialidade do interesse do credor (que não visa uma reparação, mas uma indenização pela violação de um direito personalíssimo seu), mas a patrimonialidade do objeto da prestação: busca-se um dar por parte do devedor e a esse dar atribui-se um valor proporcional ao dano sofrido pelo credor, pelo que há sim economicidade no objeto da prestação objetivada.

Ainda, a violação omissiva dos deveres de conduta ou a prática de um ilícito estão na categoria de deveres, e não de obrigações, passando somente a essa categoria quando a conduta humana viola o dever e surge então outro dever, esse sim obrigacional, de prestação pecuniária em valor equivalente ao dano suportado, em favor de outra pessoa. (PEREIRA, 2004, p. 21 e 22)

Por conseguinte, quando se fala em prestação, se fala necessariamente em fato economicamente apreciável.

E, não obstante, também como argumento a favor da essencialidade do conteúdo economicamente apreciável da prestação, apresenta-se a sistematicidade do Direito Civil, pois o direito das obrigações é estudado dentro dos direitos patrimoniais (aqueles que possuem lastro econômico), os quais se dividem em direitos reais e direitos das obrigações. Pisotearia a lógica as obrigações estarem assim classificadas – dentro do grupo dos direitos patrimoniais - e não possuírem conteúdo economicamente apreciável. (RODRIGUES, 2002, p. 6)

Entretanto, embora se considere que a significativa maioria da doutrina nacional se filie à essencialidade da patrimonialidade, há alguns que discordam. Dentre eles, vale apontar Arnaldo Rizzardo⁸⁴, para quem as obrigações podem ter conteúdo econômico ou

⁸⁴ Para ele (2007, p. 40): “*O objeto da prestação deve ser lícito, possível e de valor econômico ou moral*”. E, nesse sentido, discorre que (2007, p. 41): “*Efetivamente, não há interesse em se obrigarem as pessoas se ausente uma finalidade econômica. [...] Não se encontra motivo ou impulso moral para se exigir uma obrigação se de seu cumprimento não advier resultado apreciável em expressão monetária. [...] Há casos, no entanto, em que o descumprimento ou o ato ilícito não redundam em prejuízos materiais, mas em ofensa à honra, ou à personalidade, ou traz somente danos morais[...] Em suma, o bem protegido, além do econômico, pode ter outras dimensões: moral, humana, social, artística, ambiental, história e urbana.*”

moral, e Pontes de Miranda⁸⁵. Quanto à doutrina estrangeira, Díez-Picazo e Gullón e Antonio Hernandez-Gil, ambos citados por Nader (2010, p. 8), não exigem um conteúdo econômico para que a relação jurídica se qualifique como obrigacional. E, também, citados por Caio Mário da Silva Pereira (2004, p. 20 e 21), posicionam-se contra a necessidade da patrimonialidade para configuração das obrigações: Windscheid, Von Jhering, Demogue, Ferrara, Alfredo Colmo, Barassi, Saleilles e Eduardo Espínola.

E, finalmente, existem ainda escritores que entendem que a patrimonialidade, apesar de requisito para configuração das obrigações no direito civil, não o é para os demais ramos do direito, como é o caso de Corália Thalita Viana Almeida Leite (2008, p. 117).

Mas pelos argumentos já expostos, entende-se que a patrimonialidade da prestação elenca-se no rol dos atributos essenciais da categoria das obrigações.

2.1.2 Da transitoriedade como elemento definidor das obrigações.

A transitoriedade significa que as obrigações já nascem para durar um determinado tempo, que é apenas o suficiente para seu desaparecimento por meio do adimplemento, que por sua vez consiste em sua razão de ser e configura atributo caracterizador indispensável a todas elas.

A esse respeito, Washington de Barros Monteiro é categórico ao ensinar que a duração das obrigações é sempre transitória, ainda que incida sobre atos contínuos, prolongados e reiterados.⁸⁶

Paulo de Barros Carvalho (1971, p. 384) se manifesta no mesmo sentido:

“Olhando com cuidado para as obrigações, verifica-se a presença constante dessa tendência à extinção.” E explica: “De fato, se meditarmos sobre qualquer obrigação, vamos verificar a presença constante da inconfundível tendência à extinção. Já nasce com esse objetivo: desaparecer. Uma vez realizado o núcleo da relação jurídica, justamente a razão de ser da existência mesma do vínculo, vamos assistir à extinção do liame obrigacional pela perda de sua essência. Relação jurídica que por imposição de sua estrutura tenda a persistir no tempo, a assumir

⁸⁵ Explica Miranda (2003, p. 42) que: *“Por isso mesmo tem-se de afastar qualquer interpretação dos textos legais, ou qualquer atitude doutrinária, que exija das obrigações o serem de interesse patrimonial para o credor. O que não pode ser objeto da prestação é o fazer ou o não fazer que esteja imediatamente ligado à personalidade, ao direito de família ou ao direito das sucessões.”*

⁸⁶ Nas palavras do autor (2007, p. 8 e 9): *“Obrigação é relação jurídica de caráter transitório. Satisfeita a prestação prometida, quer amigavelmente, quer pelos meios judiciais à disposição do credor, exaure-se a obrigação; o devedor fica então liberado e o credor assiste à extinção de seu direito. Não há obrigações perpétuas. [...] Não pode, pois ocorrer a perpetuidade da obrigação. 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.”*

caracteres de perenidade, não será obrigação, pois não atende ao requisito fundamental da transitoriedade. ”

Tal como Jefferson Daibert⁸⁷, Clóvis Beviláqua⁸⁸, Arnaldo Rizzardo (2007, p. 27) e Paulo Nader (2010, p. 14), o qual, ao tratar do vínculo jurídico, o particulariza como “*o liame que diz respeito aos protagonistas da relação obrigacional e é de natureza transitória pois cessa quando o sujeito passivo efetiva a prestação.*”

Frise-se que o requisito da transitoriedade é passível de identificação mesmo nos casos das obrigações que perduram no tempo - porque, por uma razão ou outra, não se cumpriu seu objeto -, pois ainda assim vê-se sua vocação para o adimplemento e para, junto com ele, desaparecer. Inclusive esse é um dos atributos que as diferenciam dos direitos reais, que tendem ser perenos.

Por isso há que se falar juridicamente em obrigação somente quando seja da estrutura do dever jurídico o seu desaparecimento, ou seja, a transitoriedade.

2.2 Da espécie “obrigações acessórias” e do termo “acessoriedade” na teoria geral do direito.

Uma vez definidos os elementos caracterizadores das obrigações como classe jurídica, cabe aprofundar o estudo de uma subclasse em particular dentre as várias nas quais o gênero das obrigações se divide: a das obrigações acessórias.

O critério para definir se uma obrigação é principal ou acessória consiste na recíproca importância: se existir por si mesma, será considerada principal; se depender de outra obrigação para existir, será considerada acessória.⁸⁹

⁸⁷ Para Daibert (1979, p. 7, grifo do autor): “*O dever de prestação em que se consubstancia a obrigação tem realmente vida transitória, porque o adimplemento por parte do devedor em favor do credor, seja sponte sue, seja compelido por procedimento judicial, põe fim à relação jurídica e com ela fenece o direito equivalente.*”

⁸⁸ Ao elencar os atributos diferenciais das obrigações com relação aos demais deveres jurídicos, Beviláqua (1954, p. 13 e 14) aponta a patrimonialidade e a transitoriedade. Sobre essa, observa que: “*Em segundo lugar, é digno de ser observação que a faculdade correspondente à obrigação, na acepção em que agora o tomamos, é de natureza transitória, esgota-se com o seu uso. [...] Ao contrário, a faculdade correspondente ao dever jurídico, em suas outras manifestações, é, na maioria dos casos, permanente, inesgotável, não se aniquilando pelo uso natural, que ela se faça. Pelo uso normal, nem consequência de sua aplicação comedida e legal, não se extingue o direito de propriedade, nem conseqüentemente, se esgotam as múltiplas faculdades que se contêm no condomínio, nem tão pouco os direitos de família, nem o geral das pessoas.*”

⁸⁹ Nesse sentido Washington de Barros Monteiro (2007, p. 217): “*quanto à recíproca importância, dividem-se as obrigações em principais e acessórias. As primeiras são dotadas de individualidade própria, vivem por si, sem qualquer sujeição a outras relações jurídicas. [...] As segundas, ao inverso, acham-se jungidas a outra relação jurídica, a que se subordinam e com a qual vivem conexas.*”

Seu embasamento não é encontrado no Código Civil Brasileiro de forma expressa, pois o mesmo somente as subdivide conforme o objeto da prestação: “de dar”, “de fazer” ou “de não fazer”.

Essa divisão em principais e acessórias advém da aplicação por analogia do artigo 92 do Código Civil, que trata dos bens reciprocamente considerados. Nele se lê que “*principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal*”. Por esse artigo é fixada na lei a ideia jurídica de principal e acessório. (MONTEIRO, 2007, p. 217)

E, se o acessório segue a condição jurídica do principal, conforme célebre brocardo do “*accessorium sequitur naturam sui principalis*”, como regra a invalidade da obrigação principal implica na invalidade da acessória, bem como prescrita a principal ficam prescritas as acessórias, ou, ainda, se a principal se extingue, a acessória desaparece. Contudo, a recíproca não é verdadeira, a existência da acessória em nada afeta a da principal.

Inclusive, essa terminologia somente tem importância na medida em que revela que o acessório segue o principal. (NADER, 2010, p. 57)

Assim, conclui-se que a obrigação principal é a que existe por si mesma (NADER, 2010, p. 57), tem existência autônoma como se infere da própria expressão (PEREIRA, 2004, p. 120). E, por sua vez, a obrigação acessória é “*aquela que se acha umbilicalmente ligada à principal e dela depende*” (NADER, 2010, p. 57), que “*não tendo existência em si, depende de outra a que adere ou de cuja sorte depende*” (PEREIRA, 2004, p. 121), que existe em razão da principal a cuja existência vincula a sua própria.

2.3 Das conclusões parciais

Conclui-se, portanto, a título da nona conclusão, que no sistema jurídico brasileiro as obrigações são uma espécie do gênero dever jurídico e que, portanto, precisam apresentar alguns atributos que ao mesmo tempo sejam peculiares a todas elas e as difiram dos demais deveres jurídicos, a exemplo dos os deveres reais, familiares e da personalidade.

Como décima conclusão, têm-se os atributos que as diferem e caracterizam como categoria única dentro do sistema jurídico. Consoante a Teoria Geral do Direito brasileiro, adotando-se a posição majoritária, a qual se revela mais coerente com o sistema jurídico como um todo, para que um dever jurídico seja considerado obrigação em seu sentido técnico, premente que: a) passível a prestação de mensuração econômica, ou seja, de

patrimonialidade; e b) o vínculo seja transitório, isso é, nasce direcionado à extinção por meio do adimplemento.

Em outras palavras, sem que o instituto possua prestação com conteúdo economicamente apreciável e vínculo jurídico caracterizado pela transitoriedade, não pode ser considerado como tendo natureza jurídica de obrigação.

Além disso, como décima primeira conclusão, tem-se que quanto ao termo “acessório”, patente que seu significado no ordenamento jurídico como um todo se liga à da máxima de que o acessório segue o principal, isso é, que o acessório vincula sua existência à do principal. Assim, para que um instituto jurídico seja definido através do termo “obrigação acessória”, premente que cumpra não apenas com os requisitos elementares às obrigações, recém citados, mas também com a ideia de acessoriedade exposta.

Dessa forma, para que se possa analisar se o instituto legalmente nominado “obrigação tributária acessória” cumpre com tais requisitos, necessário averiguar o seu conceito, o que leva ao próximo capítulo.

Capítulo 3: Do conceito das “obrigações tributárias acessórias”

Neste terceiro capítulo será trazido a lume o que a legislação e a doutrina brasileira apresentam como conceito das obrigações tributárias acessórias a fim de fornecer substrato para desenvolvimento do trabalho. Afinal, sem conhecer a essência do instituto jurídico sob análise, não será possível identificar em quais categorias jurídicas melhor se encaixa e de quais se distancia, ou seja, não é realizável a tarefa de verificar se sua natureza jurídica é mesmo a de “obrigações acessórias”.

3.1 Do conceito conforme a legislação

O ordenamento jurídico brasileiro adotou o sistema legalista, o que significa que seu fundamento é, antes de tudo, a Constituição e as leis, que devem naquela ter seu fundamento – direto ou indireto – de validade e legitimidade⁹⁰. A doutrina e a jurisprudência são também consideradas fonte de direito, todavia, devem pautar-se no conteúdo

⁹⁰ A doutrina é convergente quanto à fonte maior do direito ser a lei, mas a título de exemplo, cita-se Regina Helena Costa (2009, p. 15, grifo do autor): “A lei – em sua acepção lata - seria a fonte por excelência do direito no Brasil, que é um país que adota o sistema escrito (*civil law*).”

Constitucional e legal, sob pena de não serem capazes de surtir o efeito a que se propõem: a manutenção da ordem jurídica. Assim, natural que se comece a análise do tema trazendo aquilo que a legislação dispõe a respeito.

Conforme o art. 146, III, b, da Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros, sobre a obrigação tributária.

Assim, não cabe à Constituição tratar da estrutura ou dos elementos da obrigação, seja ela tributária ou outra. Seja porque o legislador constituinte optou dessa forma ao determinar que é função da lei complementar dispor a respeito, seja porque a função da Constituição é basicamente dividida em duas - organizar o funcionamento do Estado e garantir o respeito à dignidade dos cidadãos em face do arbítrio do Estado -, não estando a regulamentação das obrigações, portanto, abarcadas diretamente nessa função.

A lei que regula a matéria é a Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966, cujo nome inicial foi “Lei do Sistema Tributário Nacional”, mas que é hoje conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), nomenclatura essa designada pelo Ato Complementar 33, de 13 de março de 1967.

Trata-se de lei ordinária que com a edição da Constituição de 1967 foi recepcionada com *status* de lei complementar⁹¹, a qual em seu Livro Segundo, que versa sobre as normas gerais de direito tributário, apresenta, no Título II, disposições sobre a obrigação tributária.

Logo no início, no primeiro artigo das disposições gerais, de número 113, lê-se que as obrigações em direito tributário podem ser principais ou acessórias, fornecendo-se, a seguir, a definição de cada uma. Observe-se:

⁹¹ Duas observações são dignas de nota nesse ponto.

A primeira é a de que a Lei 5.172/66, editada como ordinária, não se *transformou* em lei complementar com a Constituição Federal de 1988, pois de acordo com a teoria da recepção, quando editada uma nova Constituição, as normas anteriores materialmente compatíveis com essa devem ser recepcionadas com o *status* da espécie legislativa então exigida para disciplinar a matéria, não sendo apropriado falar-se, por conseguinte, em transformação, mas em recepção.

A segunda se refere a frisar que a Lei 5.172/66 não recebeu o status de Lei Complementar com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Quando a lei foi promulgada, estava em vigor a Constituição de 1946 e não existia a figura da lei complementar, a qual foi criada apenas pela Constituição seguinte, de 1967, que entrou em vigor em 15 de março desse ano. Assim, foi a Constituição de 1967, em seu art. 19, §1º (“Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.”), que estabeleceu a necessidade de lei complementar para tratar de normas gerais de direito tributário, quando se deu, por conseguinte, o fenômeno da recepção.

Dessa forma, foi a partir da vigência da Constituição Federal de 1967, e não da Constituição Federal de 1988, que o Código Tributário Nacional (que havia recebido essa designação dois dias antes, em 13 de março de 1967) foi recepcionado como lei complementar. Com o advento da Constituição Federal de 1988 o Código Tributário Nacional apenas manteve o status de lei complementar que já possuía.

“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.

Como se percebe, o Código Tributário Nacional não apresenta um conceito geral de obrigações, entretanto, define que consistem elas em um gênero composto de duas espécies: as obrigações tributárias principais e as obrigações tributárias acessórias.⁹²

A obrigação principal é definida como aquele vínculo ou relação obrigacional que surge com a ocorrência do fato gerador e que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

O conceito de fato gerador é trazido no próprio Código Tributário Nacional, no artigo 114⁹³, como o fato necessário e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal.

E, quanto ao objeto, se caracterizaria por abrigar uma prestação de dar algo com valor pecuniário – seja tributo ou penalidade pecuniária.

A obrigação acessória, por sua vez, seria aquele vínculo ou relação obrigacional que decorre da legislação tributária e que tem por objeto prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A causa das obrigações acessórias tributárias é, conforme o Código Tributário Nacional, diferentemente das obrigações principais tributárias, a legislação tributária, a qual é definida no art. 96⁹⁴ do Código Tributário Nacional como abrangendo não apenas as leis ordinárias, mas também 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

⁹² Diferente do que ocorre com as obrigações no âmbito civil, as obrigações tributárias foram divididas não entre “de dar”, “de fazer” ou de “não fazer”, mas somente entre principais e acessórias. Todavia, à primeira vista, o critério teria sido o mesmo: o conteúdo do objeto prestacional.

⁹³ “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

⁹⁴ “Art. 96. 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.”

pertinentes. Nesse mesmo sentido, expressamente, o art. 115⁹⁵ do Código Tributário Nacional.

Quanto ao conteúdo, extrai-se que abrigam condutas de fazer ou não fazer – e, por isso, o art. 115 determina que consistem naquilo que não configura obrigação principal, a qual configura-se apenas quando há obrigação de dar – no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos.

E, por fim, ainda a seu respeito, o Código Tributário Nacional traz mais dois dispositivos: o artigo 111, III ⁹⁶, que determina que a dispensa do cumprimento das obrigações acessórias deve ser interpretada restritivamente, e o artigo 113, §3º ⁹⁷, que, por sua vez, declara que caso não observada, converter-se-á em obrigação principal quanto à prestação pecuniária.

3.2 Do conceito conforme a doutrina

3.2.1 Da necessária contextualização

A doutrina, quando traz o conceito das obrigações tributárias, o faz de algumas formas.

Existem os autores que colacionam integralmente o texto legal encontrado no artigo 113 e parágrafos do Código Tributário Nacional, cujo conteúdo encontra-se no tópico acima, sem fazer qualquer comentário a respeito.

Há, outrossim, os que se reportam a esse dispositivo legal e trazem o conteúdo do texto ali expresso em suas próprias palavras, como é o caso de Alexandre Macedo Tavares⁹⁸, Alexandre Rossato da Silva Ávila⁹⁹, Sérgio Pinto Martins¹⁰⁰, Leandro Paulsen¹⁰¹,

⁹⁵ “Art. 115. 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.”

⁹⁶ “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

⁹⁷ “Art. 113. §3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

⁹⁸ Nas palavra de Tavares (2009, p. 113) “obrigação tributária acessória é todo e qualquer comportamento humano, reclamado pela respectiva legislação tributária, despido de cunho patrimonial, isto é, não condizente com a entrega de dinheiro aos cofres públicos.”

⁹⁹ Também traz dessa forma o conceito Ávila (2006, p. 206), como se vê a seguir: “A obrigação tributária acessória, também chamada instrumental ou formal, envolve aquelas prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, CTN), cujas normas devem ser interpretadas literalmente quando dispensarem o contribuinte do seu cumprimento (art. 111, II do CTN)”

¹⁰⁰ Para Martins (2003, p. 151), “consiste a obrigação tributária no poder que o Estado tem de exigir do contribuinte uma prestação positiva ou negativa, de acordo com a previsão da lei”.

¹⁰¹ No entender de Paulsen (2001, p. 625) “é obrigação de fazer em sentido amplo (fazer, não-fazer, tolerar), no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” .

Luciano Amaro¹⁰², e, também, inclusive já com críticas no curso da definição, Otávio Bulcão Nascimento (2003, p. 799 a 835), que as descreve da seguinte forma:

“Existem, ainda, ladeando a obrigação tributária, relações, também de índole fiscal, cujo objeto é um fazer ou não-fazer, insusceptível de conversão para valores econômicos. Tais relações visam facilitar o conhecimento e a arrecadação da importância devida como tributo, sendo conhecidas impropriamente como obrigações acessórias”.

Também existem aqueles que trazem o conceito a partir da estrutura encontrada na teoria geral das obrigações, a qual se solidificou no direito civil, e definem as obrigações por meio da especificação de seus elementos, isso é, caracterizando sua estrutura, que é formada pelo elemento subjetivo (credor e devedor), objetivo (prestação) e abstrato (pelo vínculo jurídico). Dentre os que assim o fazem, lista-se Vittorio Cassone¹⁰³, Juliano Colombo¹⁰⁴ e Ricardo Lobo Torres (2005, p. 328), cujo conceito interessa ser frisado:

“A obrigação tributária é o vínculo que une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno do pagamento de um tributo (obrigação principal) ou do cumprimento de um dever instrumental (obrigação acessória).”

Ainda, há os que conceituam por meio do fornecimento de exemplos combinados com os métodos acima expostos, em especial o segundo, como se vê na obra de Yoshiaki Ichiara¹⁰⁵, de Regina Helena Costa¹⁰⁶ e de José Eduardo Soares de Melo¹⁰⁷; ou

¹⁰² Declara Amaro (2009, p. 249) que consiste na “*obrigação tributária sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas (obrigação de fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos.*”

¹⁰³ Conforme Cassone (2006, p. 254) “*obrigação tributária é o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra sujeito passivo (contribuinte), que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo*”.

¹⁰⁴ Consoante Colombo (2007, p. 77) “*a obrigação tributária, portanto, é o vínculo jurídico, no qual figura como sujeito ativo pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento, e, como sujeito passivo, a pessoa obrigada a cumpri-la.*”

¹⁰⁵ O autor (2008, p. 120) a define como “*qualquer outro tipo de obrigação imposta pela legislação tributária, que não seja levar dinheiro aos cofres públicos*” e, a título de complementação, exemplifica: “*poderá consistir em prestações positivas (fazer alguma coisa), por exemplo, escriturar livros, emitir notas fiscais, inscrever o estabelecimento na repartição competente etc., ou em prestações negativas, por exemplo, permitir que a fiscalização examine os seus livros, não transportar mercadoria desacompanhada de notas fiscais etc.*”.

¹⁰⁶ Para Costa (2009, p. 172) “*as obrigações acessórias, constituem, portanto, condutas comissivas ou omissivas exigíveis dos contribuintes no intuito de assegurar o cumprimento da obrigação principal. Compreendem, sempre, um “fazer” ou um “não-fazer”, voltados às atividades de controle e arrecadação tributária. Tipos de deveres acessórios. Tais deveres, materializáveis em prestações diversas, podem consistir,*

acrescendo-se os exemplos à terceira forma de conceituação comentada, que é o caso de Anis Kfourir Jr¹⁰⁸.

E, por fim, em alguns casos a conceituação é realizada notadamente enfatizando a finalidade do instituto. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 302), segundo quem “*é o instrumento de que dispõe o Estado Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários*”; Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 282), para quem são “*aquelas que os contribuintes são obrigados a fazer em nome do fisco e para o fisco, como a escrituração de seus livros, a manutenção dos seus documentos, a emissão de notas fiscais*”; Luis Cesar Sousa de Queiroz (2006, p. 240), que as entende como “*certas atividades formais, instrumentais, que direta ou indiretamente, contribuem com o Estado Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários*” e Luiz Felipe da Silveira Difini (2008, p. 209), segundo quem “*as obrigações acessórias são todos aqueles deveres de cunho administrativo que a legislação impõe ao contribuinte (ou a terceiro), com o objetivo de facilitar a arrecadação dos tributos devidos ou sua fiscalização.*”

Em suma, o que se percebe em todas as conceituações, apesar da nítida divergência sobre a natureza jurídica das chamadas “obrigações tributárias acessórias”, é que existem pelo menos dois vínculos jurídicos tributários que são abarcados pela expressão “obrigação tributária”: um é chamado “obrigação principal” e o outro “obrigação acessória”, e o código as diferenciou tendo como critério exclusivamente o seu conteúdo.

3.2.2 Da definição de obrigação principal e de seu regime jurídico conforme a doutrina

exemplificativamente, tanto na própria apuração da quantia a ser paga a título de tributo, hipótese do chamado lançamento por homologação (art. 150, CTN), como na expedição de notas fiscais, preenchimento de declarações, prestação de informações ou escrituração de livros.”

¹⁰⁷ A obrigação tributária acessória, consoante Melo (2005, p. 214) “*decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (§ 2º do art. 113 do CTN), tendo a natureza de obrigação de fazer, não fazer ou mesmo de tolerar, desprovida do timbre da patrimonialidade. Em termos práticos, consiste em atribuição de deveres aos administrados (contribuintes, responsáveis, etc.), relativos à emissão de notas fiscais, escrituração de livros, prestação de informações, e não causar embaraço à fiscalização, com o objetivo fundamental de serem registrados e documentados fatos que tenham, ou possam ter, implicação tributária*”.

¹⁰⁸ Reporta Kfourir Jr. (2010, p. 158) que “*por obrigação acessória entende-se o conjunto de obrigações impostas ao sujeito passivo, que não constam em obrigação de pagar, como emitir notas, escriturar livros, dentre outras*”, e exemplifica “*não está o cidadão obrigado apenas ao pagamento de tributos (obrigações de dar), possuindo ainda outras obrigações de natureza tributária, tais como entregar declarações, escriturar livros, manter documentos arquivados, emitir notas fiscais, dentre outras inúmeras (obrigações de fazer ou não fazer)*”.

O objeto da obrigação tributária principal, conforme o art. 113, §1º, do Código Tributário Nacional é qualquer prestação de dar, abrangendo tanto a prestação de pagar tributo, quanto a de pagamento da penalidade pecuniária.

Todavia, a doutrina se insurge em peso contra a inclusão das penalidades pecuniárias como objeto da prestação principal tributária, pois, tal como se deduz da lógica, o objeto da obrigação principal é o pagamento de tributo, por isso a denominação “obrigação principal tributária”.

Frise-se: o pagamento de tributo não é o objeto principal da obrigação; é o objeto da obrigação principal. Objeto esse único e exclusivo. Por isso ela é principal. É em torno dessa prestação de pagamento do tributo, e não de qualquer outra, que todo o direito obrigacional tributário é construído. Essa sua finalidade mor.

Importante ressaltar que o próprio conceito de tributo, contido no art. 3º¹⁰⁹ do Código Tributário Nacional, impede que penalidade seja considerada como tal; e, se tributo não é, objeto principal não pode ser da relação tributária.

Nesse sentido, destaca Alexandre Macedo Tavares (2009, p. 120) que “*quanto ao objeto da obrigação tributária principal, resulta meridiano que vem a ser o dever jurídico do sujeito passivo de entregar dinheiro ao Estado, a título de tributo*”, justificando a redação do §1º do art. 113 pela prática e comodidade administrativa e ressaltando que tal texto legal é cientificamente inapropriado¹¹⁰. Luiz Felipe da Silveira Difini também menciona que a obrigação principal é a de pagar tributo.¹¹¹

Anis Kfour Jr. (2010, p. 158) se junta ao grupo dos que expressamente restringem o conteúdo de obrigação principal ao pagamento de tributos¹¹², como se nota na seguinte ponderação: “*Considerando que a finalidade principal do direito tributário consiste na obtenção de recursos para o Estado, temos como conclusão que a obrigação principal consiste no pagamento dos tributos*”.

E isso porquanto, como enfatizado por Ricardo Alexandre (2010, p. 275), a multa, apesar de ter sido tratada pelo Código Tributário Nacional como obrigação principal,

¹⁰⁹ “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.”

¹¹⁰ Argumenta Tavares (2009, p. 121) que: “*prática habitual, lastreada em simples comodidade administrativa, é que conduziu o legislador ao erro de chancelar com a “marca tributária” o pagamento de penalidade pecuniária, o que não é cientificamente apropriado, pois nunca é demais repetir, o tributo não é uma sanção.*”

¹¹¹ Nesse sentido, coloca Difini (2008, p. 209) que: “*a prestação (chamada, pelo Código, obrigação principal) é o pagamento de tributo (por isso, a obrigação principal é obrigação de dar)*”.

¹¹² Pagamento aqui tem um sentido amplo, de adimplemento. Ou seja, não consiste apenas na entrega de pecúnia, mas abrange também, por exemplo, a dação em pagamento, forma de extinção do crédito tributário consoante o artigo 156, XI, do CTN.

seria exatamente o que o tributo, pelo conceito lhe concedido no art. 3º daquele, estaria impedido de ser: sanção por ato ilícito.

Esclarecedora é a lição de Luciano Amaro (2009, p. 248), que critica veementemente a confusão do legislador entre tributo e penalidade, abarcando no conceito de obrigação tributária principal algo que evidentemente é uma sanção administrativa e não um tributo. Não que ela não deva ser cumprida, mas definitivamente não possui natureza de tributo, ainda que prevista na legislação tributária. Conclui, então, que:

“À evidência, 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).”

Por certo que não se trata de matéria incontroversa, como típico no Direito. Há corrente que entende que as prestações pecuniárias devem sim ser conceituadas como obrigação principal porque essa a vontade da lei, que apenas teria diferenciado as obrigações principais das acessórias em razão do caráter pecuniário e nada mais. E o que a lei não segregou, não caberia ao aplicador do Direito fazê-lo.

Regina Helena Costa (2009, p. 172 e 175) encontra-se dentre os escritores que não apresentam qualquer objeção à terminologia utilizada, embora expressamente consinta que a denominação “obrigação principal”, nesse caso específico, deve-se ao fato de que se cuida da relação jurídica mais relevante do direito tributário, o que, *data vênia*, insinua falta de coerência, já que a relação jurídica mais relevante do direito tributário é a caracterizada pelo recolhimento de verba por meio de tributo e não de qualquer outra forma que não esta – ou seja, não incluiria, pela lógica lançada por ela, a penalidade. De qualquer forma, a autora é enfática em repelir a crítica doutrinária dirigida à norma contida no art. 113, §1º, e a embasar seu entendimento na concepção de que o único elemento diferenciador das obrigações principais e das “obrigações acessórias”, que seriam para ela as duas únicas modalidades de relação jurídica tributária, é o caráter pecuniário do objeto. Se a prestação tiver caráter pecuniário, deverá ser entendida como obrigação principal, seja ela referente ao pagamento de tributo ou de multa.

Luciano Amaro é outro que adere a essa vertente. Após frisar a obviedade de que a relação mais importante para o direito tributário é a que tem por objeto o pagamento do tributo, acrescenta que o Código Tributário Nacional optou por não incluir apenas ela, mas

toda e qualquer relação que tenha conteúdo pecuniário como objeto da relação obrigacional principal, não tecendo qualquer comentário crítico.¹¹³

E, ainda nesse time, José Souto Maior Borges (1984, p. 27) e Corália Thalita Viana Almeida (2008, p. 123). Ambos concordando com a redação do CTN a esse respeito sem impugnações, partindo do pressuposto de que como a “obrigação” é categoria dogmática, pode o legislador ao construir o seu objeto incluir aquilo que entender por bem. Todavia, Corália Thalita Viana Almeida, apesar de aceitar a amplitude do conceito de “obrigação”, diferencia o instituto “tributo” do de “penalidade pecuniária” quando ressalta que o fato gerador do primeiro não se confunde com o da segunda, porque o do primeiro é uma situação lícita e o da segunda, ilícita.

De qualquer forma, pode-se concluir que para a lei e para a doutrina, a obrigação principal é sempre uma obrigação de dar, jamais de fazer ou deixar de fazer. Se abarca ou não a multa, vai depender do prisma pelo qual se enxerga a relação jurídica tributária.

Seu nascimento advém, como toda obrigação, da prática de um fato jurídico, que no caso do direito tributário é chamado pelo CTN e pela doutrina de ‘fato gerador’, que é aquele descrito na lei – em sentido estrito¹¹⁴ - como necessário e suficiente à sua ocorrência. Ou seja, sua fonte não é diretamente a lei, mas um acontecimento fático (realização do fato impositivo) na lei descrito como suficientemente capaz de fazê-la adquirir consistência jurídica. (GARCIA, 2000, p. 113)

Claro que indiretamente a fonte deve ser considerada a lei, mas assim o é para todos os deveres jurídicos. Trata-se da aplicação do princípio da legalidade, consagrado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude da lei.

Quanto à vontade humana nesse contexto, não é relevante. Não que isso signifique que sua ocorrência independe por completo dela, pois sem a vontade de agir não há que se falar em conduta humana, porém a existência, configuração e efeitos do fato gerador

¹¹³ Postula o autor (2009, p. 247 e 248) que: “A relação mais importante no direito tributário, obviamente, é a que tem por objeto o pagamento do tributo”, todavia, “o conceito estatuído pelo Código Tributário nacional é, porém, mais amplo. O Código utiliza como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu objeto ser ou não de conteúdo pecuniário, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária).”

¹¹⁴ Vale aqui pontuar a incidência do princípio da legalidade estrita tributária, direito fundamental elencado no Art. 150, I, da Constituição Federal. E, apesar de haver exceções quanto ao aumento de tributos via atos do Poder Executivo, como, por exemplo, os elencados no §1º desse artigo, quanto à criação de tributos não há qualquer exceção: há que ser feita por meio de lei formal.

não se condicionam à vontade subjetiva daquele que pratica o fato, posto que uma vez ocorrido, há subsunção desse fato impositivo à hipótese de incidência prevista legalmente e o fato gerador nasce apto a produzir todos os seus efeitos, tais como previstos na lei.¹¹⁵

Seu sujeito ativo, conforme o artigo 119¹¹⁶ do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Ou seja, não é qualquer pessoa. Nesse ponto, é válido lembrar que embora tenha o Código Tributário Nacional utilizado o termo “*competência*”, o termo correto seria “*capacidade tributária*”, pois a competência é o poder para legislar sobre um tributo, instituindo-o, aumentando-o, diminuindo-o ou extinguindo-o, e provém unicamente da Constituição Federal, razão pela qual é indelegável, enquanto que capacidade tributária é o poder para arrecadar e fiscalizar, que provém de lei e, por isso, é delegável (por via legal, claro).¹¹⁷

Quanto ao seu sujeito passivo, conforme o artigo 121 do Código Tributário Nacional, pode ser tanto o contribuinte, que é aquele que possui uma relação direta com o fato gerador da obrigação principal, como o responsável, que é o terceiro a quem a lei atribui o polo passivo da relação jurídica tributária principal.

Os responsáveis tributários são de três tipos: substituto, que é aquele que tem relação indireta com o tributo porque se encontra na cadeia de produção do objeto tributado; sucessor, que é aquele que possui uma relação de caráter privado com o contribuinte; e responsável em sentido estrito, que é aquele que está obrigado por força de um vínculo legal.

Qualquer pessoa, natural ou jurídica, civilmente capaz ou não, pode ser sujeito passivo: basta praticar o fato gerador. Como a vontade não há que ser considerada para fins de concretização de seus efeitos, não há restrições que não as oriundas dos princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, que impõe, principalmente ao legislador, que somente podem ser sujeitos passivos na relação jurídica tributária aqueles cujos fatos praticados revelarem alguma riqueza econômica.

3.2.3 Da conceituação e regime jurídico da “obrigação tributária acessória”

¹¹⁵ Sobre isso, Amaro (2009, p. 246 e 247) profere a seguinte explicação: “*O nascimento da obrigação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. [...] A fonte das obrigações (civis, comerciais, trabalhistas, etc.) é a lei, pois, obviamente, não se cuida, no campo do direito, de obrigações simplesmente morais ou religiosas. Todas as obrigações jurídicas, são, nesse sentido, legais. [...] A diferença está em que o nascimento de certas obrigações (entre as quais as tributárias) prescinde de manifestação de vontade da parte que se obriga (ou do credor) no sentido de dar-lhe nascimento.*”

¹¹⁶ “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

¹¹⁷ Alguns autores, como Thalita Viana Almeida Leite (2008, p. 119), meramente repetem o texto legal, mas outros fazem essa importante observação.

A “obrigação tributária acessória”, por sua vez, tem por objeto as prestações positivas ou negativas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, §2º, CTN). Essa sua essência. Não se inclui nunca o dar. Bem como, vale enfatizar, abarca a finalidade pela qual existe: a de cooperar com a realização da obrigação principal – a de propiciar a arrecadação dos tributos devidos.

Origina-se, conforme prescrição do artigo 115 do Código Tributário Nacional, da imposição pela legislação tributária de prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal. Esse seria, conforme a redação legislativa, seu fato gerador.¹¹⁸

Todavia, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que o legislador foi infeliz na redação do fato gerador das “obrigações tributárias acessórias”, posto que elas, em seu entender, não teriam fato gerador, até mesmo porque não consistiriam em obrigações.¹¹⁹

O ponto, contudo, que maior interesse levanta nessa seara é o de como deve ser interpretada a questão da legalidade; se as chamadas “obrigações tributárias acessórias” podem ser instituídas somente por lei em sentido estrito ou se também por leis em sentido material, tal como prescreve o teor do artigo 96 do Código Tributário nacional, que lista o que deve ser entendido por “legislação tributária”.

Sobre a matéria, os estudiosos se manifestam opostamente.

De um lado estão os que entendem que as “obrigações tributárias acessórias” não necessitam obedecer à reserva legal, como é o caso de Maurício Andreiuolo Rodrigues¹²⁰, Alexandre Macedo Tavares¹²¹, Alexandre Rossato da Silva Ávila¹²² e Juliano Colombo¹²³.

De outro, reúnem-se os que defendem que somente podem “as obrigações tributárias acessórias” (independentemente da nomeação que lhes seja conferida) ser

¹¹⁸ Juliano Colombo (2007, p. 81) reitera que deve ser considerado como fato gerador da “obrigação tributária acessória” *“qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”*

¹¹⁹ Defende Coêlho (2001, p. 369) que *“as chamadas obrigações acessórias não possuem ‘fato gerador’, decorrem de prescrições legislativas imperativas (...). A impropriedade redacional é sem par.”*

¹²⁰ Para o autor (2005, p. 351): *“O fato gerador da obrigação tributária acessória, pelo contrário, contenta-se com comando inclusive infralegal, deduzia que é da legislação tributária aplicável”.*

¹²¹ No entender de Tavares (2009, p. 125) *“o próprio artigo 115 do CTN congrega a possibilidade de o mal denominado fato gerador da obrigação tributária acessória ser definido pela “legislação aplicável”, expressão essa de conotação ampla, à medida que compreende tanto as leis, os tratados e as convenções internacionais, quanto os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.*

¹²² Ao conceituar a “obrigação tributária acessória”, Ávila (2006, p. 206) aduz que são previstas na legislação tributária. Uma vez que não faz ressalva sobre a estrita legalidade, em um primeiro momento entende-se que se posiciona ao lado da possibilidade de ser prevista pela legislação em sentido amplo. Todavia, é enfático ao dizer que *“o descumprimento da obrigação acessória sempre gera a imposição de uma penalidade, que deve ser prevista em lei.”*

¹²³ Colombo (2007, p. 81) postula que a elas *“não se aplica o princípio da reserva legal”.*

previstas por lei em sentido estrito. Roque Joaueim Volkweiss¹²⁴, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹²⁵, Paulo de Barros Carvalho¹²⁶, Anis Kfourir Jr.¹²⁷, Luciano Amaro¹²⁸ e Alimóar Baleeiro¹²⁹ são achados nesse grupo.

E, em corrente intermediária, há ainda aqueles para quem devem estar genericamente previstas em lei em sentido estrito, porém suas especificidades podem constar em normatização infralegal, isso é, na legislação tributária. Entre estes, contamos Yoshiaki Ichiara¹³⁰, Vittorio Cassone¹³¹, Leandro Paulsen¹³² e Corália Thalita Viana Almeida Leite¹³³.

O sujeito ativo da “obrigação acessória” é o mesmo da obrigação principal. Já o sujeito passivo, por seu turno, é aquele que está vinculado à prestação de fazer ou não fazer.

O posicionamento que impera é no sentido de que se tratam, as “obrigações tributárias acessórias”, de um dever que todos os cidadãos possuem de prestar informações ao

¹²⁴ A opinião de Volkweiss (2002, p. 233) é de que : “A estes se submete, no nosso entender, somente a pessoa sujeita à obrigação principal, da qual decorrem, desde que, obviamente, previstos em lei”.

¹²⁵ Para Coêlho (2001, p. 367), “deverão decorrer de previsões legais em estrito senso, ou seja, leis em sentido formal e material. Tome-se a legislação referida no parágrafo como sinônimo de lei.”

¹²⁶ Carvalho (2007, p. 308) enfatiza a importância da observância da reserva legal no que diz respeito ao fato gerador das obrigações tributárias acessórias, como se vê: “devem observar, estritamente, o mandamento inscrito no art. 5, II, da Constituição, o que significa reiterar que somente poderão ser exigidas prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, de quem quer que seja, no pressuposto de haver lei que disponha nesse sentido. Ao dizer, simplesmente, que decorre da legislação tributária, não se ressalta a gravidade que preside a instituição dos deveres instrumentais ou formais.”

¹²⁷ Kfourir Jr. (2010, p. 146) manifesta-se da seguinte forma: “Os contribuintes somente estão obrigados quando a “lei” assim determinar e desde que atendidos os princípios constitucionais, não podendo ser compelidos a fazer ou deixar de fazer, puramente, por meio de atos normativos (...), portanto, a obrigação de observar as instruções normativas, portarias, atos declaratórios, comunicados, dentre outros, somente será aplicável quando a lei assim o definir.”

¹²⁸ Segundo Amaro (2009, p. 250 e 251): “Parece que, ao dizer serem as obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária, o Código quis explicitar que a previsão dessas obrigações pode estar não em “lei”, mas em ato de autoridade que se enquadre no largo conceito de “legislação tributária” dado no art. 96; mesmo, porém, que se ponha em causa um dever de utilizar certo formulário, descrito em ato de autoridade, melhor seria dizer que a obrigação, em situações como essa, decorre da lei, pois nesta é que estará o fundamento com base no qual a autoridade pode exigir tal ou qual formulário, cujo formato tenha ficado a sua descrição.”

¹²⁹ Para Baleeiro (2005, p. 698), principal ou acessória a obrigação tributária sempre nasce da lei e só dela.

¹³⁰ Ichiara (2008, p. 121) afirma que: “No caso da obrigação principal, está sujeita à estrita legalidade, ou seja, a lei tributária deve trazer em seu conteúdo todos os elementos necessários ao nascimento da obrigação tributária, tais como a materialidade, a base de cálculo, a alíquota, o sujeito ativo, sujeito passivo etc.; na obrigação acessória ou dever instrumental formal, a lei prevê uma obrigação genérica e a norma infralegal preenche os detalhes do dever acessório, descendo-os minuciosamente. Explica-se este detalhe com o seguinte exemplo: a lei diz que o contribuinte deve emitir a nota fiscal para acompanhar as mercadorias. O tamanho da nota fiscal, o número de vias, a cor do papel de cada uma das vias etc. poderão ser previstas em norma infralegal.”

¹³¹ Consoante Cassone (2006, p. 255) “percebe-se que os limites, no estabelecimento de obrigações acessórias, consistem na observância do princípio da legalidade (quando a matéria exige lei), no decreto regulamentar, no princípio da territorialidade no fato de as prestações, positivas ou negativas, deverem estar correlacionadas com o “interesse da arrecadação e/ou fiscalização dos tributos”, a teor do art. 113, § 2º, do CTN.”

¹³² No ponto de vista de Paulsen (2010, p. 134), “as obrigações acessórias encontram-se sob o manto da reserva legal relativa, encontrado no art. 5, II, da CF, e obrigam exclusivamente a quem a lei imponha o dever formal, independentemente de ser ou não contribuinte. Sua criação deve dar-se por lei, mas podem ser detalhadas por ato do Poder Executivo.”

¹³³ Para a autora (2008, p. 123), podem ser impostas tanto por lei formal quanto por lei material.

Poder Público e de se abster de não prejudicar a ação Estatal na persecução de um interesse coletivo, como é o caso da arrecadação de tributos, já que sem esses o Estado Democrático Social não teria meios para realizar as políticas sociais.

Pontua Roque Joaquim Volkweiss (2002, p. 223 e 224), a respeito da sujeição passiva nas obrigações tributárias acessórias, que ao cumprimento dos deveres acessórios não só estão adstritos os devedores da obrigação principal, mas que todas as pessoas, nos termos do art. 194 do Código Tributário Nacional, se sujeitam à fiscalização tributária:

“A estes se submete, no nosso entender, somente a pessoa sujeita à obrigação principal, da qual decorrem, desde que, obviamente, previstos em lei”. [Continua que] “convém, no entanto, não confundir a figura da sujeição ao cumprimento de deveres acessórios (a que estão sujeitos somente os devedores da obrigação principal respectiva, como enfatizamos), com a figura da sujeição à fiscalização tributária (a que estão sujeitas todas as pessoas, nos termos do parágrafo único do artigo 194 do Código [...])”.

No mesmo sentido, Corália Thalita Viana Almeida¹³⁴ e Luiz Felipe da Silveira Difini¹³⁵.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 302) também se manifesta a favor do dever geral de prestação de informações ao Poder Público, bem como do dever de executar determinados atos e providências de interesse geral no intuito de colaborar para que o relacionamento comunitário e a ordem pública ganhem dimensões reais concretas.

Outro que também se coloca junto com os demais já citados nessa questão é Leandro Paulsen (2010, p. 133), para quem, embora sejam os contribuintes que devam cumprir com o pagamento dos tributos e cumprimento dos deveres acessórios, muitas vezes pessoas que não estão vinculadas ao dever de pagar certo tributo são chamadas pela Administração Tributária para com ela colaborar no sentido de tomar medidas que facilitem a fiscalização, minimizem a sonegação ou, ainda, assegurem o pagamento da exação.

Por fim, dois aspectos ainda precisam ser abordados a fim de fornecer o substrato necessário para as ponderações a serem realizadas na segunda parte do trabalho.

O primeiro deles, diz respeito à conversibilidade a que se refere o artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional. E, sobre ele, instaura-se mais uma vez a divergência.

De um lado colocam-se aqueles¹³⁶ que entendem que de fato ocorre o que o citado artigo determina. Não impugnam o termo, alguns ainda explicando que haveria o

¹³⁴ Ao tratar dos sujeitos passivos da “obrigação acessória tributária”, afirma a autora (2008, p. 119) que “*insertas nesta qualidade todas as pessoas que estão submetidas às prestações que constituam seu objeto*”.

¹³⁵ Difini (2008, p. 209) ao tratar do assunto, inclui terceiros no polo passivo.

fenômeno da conversão porque passaria a obrigação a apresentar conteúdo patrimonial, que é o que distinguiria as obrigações principais das acessórias em seu entendimento. Para esses, verdadeiramente ocorre a conversão da “obrigação tributária acessória” em uma obrigação tributária principal.

Do outro lado, posicionam-se os que imputam esse termo “conversibilidade” a um equívoco legislativo, uma impropriedade vernacular. Todavia, o fundamento para esse entendimento não é mesmo entre todos.

A primeira vertente¹³⁷ impugna o termo porque entende que não há necessidade de ser converter nada, pois se descumprida a “obrigação acessória” surgirá uma penalidade (multa) e essa já é objeto da obrigação principal. Assim, o mérito da crítica ao legislador é mero uso do vernáculo: não se converte algo que já se é.

A segunda¹³⁸ impugna porque entende que não poderia a penalidade ser convertida em obrigação principal porquanto a obrigação principal é somente a de pagar tributo e o tributo, por imposição legal, não decorre de ilicitude como o faz a penalidade – que se origina do não cumprimento da obrigação principal ou “acessória”. Contudo, porque seria a penalidade exigida pelos mesmos instrumentos que a obrigação principal tributária, o legislador disse que se converteria nela, mas não foi isso o que de fato quis ele dizer. A *mens legis* é a de que o tratamento conferido à penalidade e ao tributo é o mesmo, apenas isso.

E, por fim, como terceira vertente há quem¹³⁹ considere inaceitável essa proposição de conversão, todavia, pondere que em termos práticos ela não repercute, pelo que não deve ser dispensada maior atenção ao tema.

Já o segundo aspecto diz respeito ao conteúdo do inciso III do art. 111 do Código Tributário Nacional, que determina que a interpretação da dispensa das obrigações acessórias deve ser realizada de forma literal.

Sobre o assunto, com propriedade, Roque Joaquim Volkweiss (2002, p. 225) esclarece que quando o legislador mencionou que a interpretação deve ser literal, quis dizer

¹³⁶ Como Juliano Colombo (2007, p. 79) e Anis Kfoury Jr. (2010, p. 159), para quem “*É oportuno lembrar que o não cumprimento da obrigação acessória faz com que ela se converta em obrigação principal, por meio de penalidade pecuniária.[...] Essa conversão é similar às regras do direito civil ao estabelecer as obrigações de dar e as obrigações de fazer, sendo que as obrigações de fazer, não cumpridas, costumeiramente, são convertidas em obrigações de dar.*”

¹³⁷ Na qual se enquadram, por exemplo, Leandro Paulsen (2001, p. 628) e Regina Helena Costa (2009, p. 177).

¹³⁸ Representada por Vitorio Cassone (2006, p. 255) e Sérgio Pinto Martins (2003, p. 152 e 153).

¹³⁹ No caso, José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 214), conforme quem: “*Embora conceitualmente seja inaceitável a proposição legal (§3º do art. 113 do CTN) de que sua simples inobservância converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária, em termos práticos isso não tem maior efetividade, em razão de o infrator ficar compelido (legalmente) a também recolher dinheiro aos cofres públicos.*”

que deve realizada restritivamente (que equivale à classificação das interpretações conforme os efeitos visados e não exatamente a um método de interpretação).

Assim, cabe fazer a distinção do que consiste o método literal e a interpretação restritiva.

O método literal traduz-se na apreensão do significado tão somente através daquilo que as palavras do conceito transmitem, por si, conforme o conhecimento que delas irradia em seu uso comum pela sociedade.

Ocorre que a interpretação, como já exposto anteriormente, nunca é feita usando-se apenas um método. São utilizados sempre, independentemente do ramo do direito, os quatro métodos tradicionais de interpretação: o literal, que é sempre o marco inicial; o sistemático, que capta o conceito do termo conforme o contexto em que está inserido; o teleológico, que busca o sentido do termo conforme o fim a que se destina a mensagem na qual está o mesmo inserido; e, finalmente, o método histórico, que leva em consideração os preparativos – contexto das condições em que surgiu o termo e do processo que o envolveu - a respeito da norma onde está expresso o termo.¹⁴⁰

Assim, quando se diz que a interpretação deve ser literal, o que se pretende dizer é que ela deve ser realizada restritivamente, pois deve manter seus efeitos da forma mais contida possível, não se devendo ampliar o significado do termo para abarcar mais situações tendo em vista a finalidade da norma, mas deve o significado ater-se apenas ao que foi, de fato, dito. E isso porque a interpretação não pode ser apenas literal, mas sempre será feita conjugando-se os métodos apresentados – todavia, a ênfase pode ser para restringir o alcance do significado ou para ampliá-lo, casos em que a interpretação é chamada, respectivamente, de restritiva ou de efeitos restritos e de teleológica ou de efeitos extensivos.¹⁴¹

3.3 Das conclusões parciais

Como décima segunda conclusão, tem-se que, conforme extrai-se da lei e da doutrina brasileira, consistem as legalmente denominadas “obrigações tributárias acessórias” no dever que todos têm de cooperar por meio de condutas comissivas e omissivas (isso é, por

¹⁴⁰ Por todos, Misabel Abreu Machado Derzi (BALEEIRO, 2005, em nota na p. 684): “*O Poder Judiciário deve interpretar a lei tributária, utilizando-se dos métodos existentes, socorrendo-se dos melhores princípios jurídicos, tudo na busca da interpretação mais razoável e adequada.*”

¹⁴¹ Nesse sentido, por todos, Luciano Amaro (2009, p. 209), segundo quem a interpretação será considerada extensiva, restritiva e a estrita, conforme seu efeito. A extensiva parte do pressuposto que o significado deve ser buscado para além do que está efetivamente compreendido gramaticalmente no termo e a restritiva seria o contrário, o termo gramaticalmente utilizado abrange mais do que deveria ser abrangido pelo significado. Por sua vez, a estrita “*busca definir o conteúdo e o alcance da lei, sem amputações e sem acréscimos*”.

um fazer ou não fazer) no intuito de que seja realizada arrecadação correta dos tributos pela Administração Tributária.

E, como décima terceira, tem-se que ao se estudar sobre o regime jurídico das “obrigações tributárias acessórias” ficou exposto que há três pontos de divergência que representam três problemas no que tange a essa matéria por consistirem em questões de repercussão prática que levantam pelo menos duas respostas quando questionado como se proceder quanto a eles, quando somente uma pode prevalecer.

A primeira questão é a seguinte: A obrigação principal da relação jurídica tributária consiste apenas na prestação de pagar tributo ou também abarca as penalidades?

A segunda: Qual o meio normativo apropriado para instituir e regular as “obrigações tributárias acessórias”?

E, finalmente, a terceira: Convertem-se as “obrigações tributárias acessórias” em principais, quando do seu descumprimento?

Tal fato por si evidencia que quando a natureza jurídica de um instituto jurídico não é bem definida, podem surgir encaixos na aplicação do mesmo, bem como se pode por meio da correta definição da natureza jurídica do mesmo ajudar a se resolver diversas questões quanto à sua aplicabilidade, como restará demonstrado na segunda parte do trabalho.

Capítulo 4: Das críticas sobre a natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias” e da proposta doutrinária para sua classificação

Traçada a definição e o regime jurídico de cada um dos vínculos jurídicos tributários discriminados na legislação tributária – chamados de obrigação principal e “obrigação acessória” – cabe agora aprofundar o estudo sobre a natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias”, que é o objeto específico da pesquisa.

Infelizmente a maioria dos autores não se atém a comentar as “obrigações tributárias acessórias” em suas particularidades, mas aqueles que o fazem, costumam trazer à baila a presença de críticas realizadas pela doutrina estudiosa do assunto. De fato, o assunto é polêmico.

Numa banda há os que empunham as críticas ao termo “obrigações tributárias acessórias” utilizado pelo legislador para definir o “fazer” ou “não fazer” dos cidadãos no interesse da arrecadação e fiscalização, porque, em realidade, não se tratam de “obrigações” nos moldes da teoria geral das obrigações e nem possuem caráter acessório, assim, o termo não refletiria a natureza jurídica do instituto.

Na outra, em minoria, estão aqueles que entendem que o termo é adequado porque o legislador tributário teria plena liberdade para definir como quisesse esse termo, sem precisar guardar relação com os conceitos e definições da teoria geral das obrigações.

Assim, será dedicado um capítulo a cada uma das correntes, iniciando-se pela apresentação das razões pela quais se entende que a definição pelo método gênero-diferencial do instituto das “obrigações tributárias acessórias” foi realizada equivocadamente.

Mas, antes, cabe contextualizar que as críticas realizadas à adoção da expressão “obrigações acessórias tributárias” são feitas com base em três fundamentos: a) não são obrigações porque lhes falta o requisito elementar da patrimonialidade, inerente a toda e qualquer obrigação; b) não são obrigações porque lhes falta o atributo da transitoriedade, que também é inerente à definição das obrigações como categoria jurídica; e c) não poderiam ser definidas como acessórias porque possuem existência independente das obrigações principais.

4.1. Da natureza jurídica não obrigacional em razão da falta da patrimonialidade

Conforme exposto no item 2.1.1, para abalizado grupo de doutrinadores a patrimonialidade, que consiste na possibilidade de apreciação econômica da prestação, é requisito essencial para que uma relação jurídica possa ser considerada de índole obrigacional.

Para alguns autores, inclusive, como anteriormente ressaltado, esse é o principal dos atributos que diferencia as obrigações como categoria jurídica autônoma dentro do gênero dos deveres jurídicos.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 300 e 304), o principal autor no que se refere à insurgência contra o termo “obrigações tributárias acessórias”, introduz sua crítica à nomenclatura adotada evocando a teoria geral do direito, na qual as relações jurídicas devem separar-se conforme seu objeto seja, ou não, susceptível de avaliação econômica; se forem, as relações jurídicas serão de cunho obrigacional, caso contrário, serão relações jurídicas não obrigacionais veiculadoras de meros deveres. Em outras palavras, as “obrigações tributárias acessórias” não podem ser consideradas obrigações uma vez que são destituídas de patrimonialidade, devendo, portanto, denominarem-se deveres para que se possa, de imediato, mostrar que sua essência não é obrigacional porque seu caráter carece de economicidade.

Esses deveres, propõe o ilustre autor (2007, p. 302), deveriam ser caracterizados como instrumentais ou formais porque servem como instrumento ou meio para a Administração Pública tributária alcançar sua finalidade: a arrecadação dos tributos.

Em artigo específico sobre a matéria, ele (1971, p. 381 a 386) aprofunda a questão e, mais uma vez, ressalta que as “obrigações tributárias acessórias” são destituídas de caráter patrimonial, não havendo nelas qualquer resquício de conteúdo econômico.

Salienta que a penalidade, a qual possui caráter econômico e é aplicada em razão da não realização desses deveres quando prevista em lei, servindo como desestímulo ao não cumprimento delas, não deve ser considerada para fins de mensuração da economicidade dos mesmos porque não guarda proporção alguma com o conteúdo do dever não cumprido. E conclui as comparando com as multas de trânsito, já que a conotação de ambas é repressiva e não indenizatória. (CARVALHO, 1971, p. 386)

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 328 e 332) também considera as obrigações tributárias acessórias como meros deveres instrumentais em razão de não terem patrimonialidade, cuja ausência as desqualifica como verdadeiras obrigações.

Otávio Bulcão Nascimento é outro que adere à corrente, manifestando-se expressamente a respeito e concluindo que segundo o nosso modelo (da teoria geral do direito brasileiro) não são obrigações porque não têm o conteúdo mensurável em valores econômicos.¹⁴²

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que em razão de não serem dotadas de valor patrimonial,

*“há que se concluir que, rigorosamente, inexistem obrigações acessórias, senão que prescrições de fazer e não-fazer diretamente estatuídas em lei, como, v.g., apresentar declaração de rendimentos, emitir notas fiscais, não manter estoques desacompanhados de documentação fiscal, tudo no interesse da Fazenda Pública.”*¹⁴³

Nesse mesmo diapasão, subentendem-se Alexandre Macedo Tavares¹⁴⁴, Yoshiaki Ichiara¹⁴⁵, Alexandre Rossato da Silva Ávila¹⁴⁶, Celso Ribeiro Bastos¹⁴⁷ e Luiz Felipe da Silveira Difini¹⁴⁸.

¹⁴² Declara Nascimento (2006, p. 812) que “o objeto de tais prestações não é passível de transformação em termos pecuniários (elemento caracterizador dos laços obrigacionais), sendo, na verdade, vínculos concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos necessários ao Poder Público para o controle do fiel cumprimento da prestação pecuniária”.

¹⁴³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de Direito Tributário. Ri de Janeiro: Forense, 2001. Pág. 366.

¹⁴⁴ Entende Tavares (2009, p. 120 e 122) que a obrigação tributária acessória não tem natureza obrigacional por ausência de conotação patrimonial na prestação, consoante se vê na p. 122, o que também é extraído, a contrario sensu, da seguinte declaração, encontrada na p.120: “O dever de pagar tributo há de ser concebido como de índole obrigacional, não pela sua compulsoriedade, mas porque hospeda prestação de natureza patrimonial (conteúdo econômico apreciável)”.

¹⁴⁵ Ichiara (2008, p. 120) não discorre a respeito, todavia afirma na página 120 concordar com a nomenclatura concedida por Paulo de Barros Carvalho de dever instrumental formal, o que induz à ideia de que concorda com o que esse autor pensa sobre a natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias”: de que consistem em

4.2 Da necessidade de transitoriedade para que se possa caracterizar como obrigação

Celso Ribeiro Bastos entende as “obrigações tributárias acessórias” como tendo natureza jurídica de deveres de natureza administrativa e faz isso com fundamento na ausência de caráter transitório por parte das mesmas. Desperta especial interesse sua argumentação porque, diferente da maioria dos demais autores, o seu embasamento não se calca primordialmente na questão da patrimonialidade.

Assim, porque é da essência das “obrigações tributárias acessórias” que sejam criadas visando à durabilidade, isso é, que a conduta de cooperação por meio de condutas comissivas ou omissivas no interesse da fiscalização e arrecadação jamais se extinga, e não visando à transitoriedade, como é peculiar às obrigações, que surgem no intuito de serem adimplidas e com o adimplemento se extinguirem, não poderiam caracterizar-se aquelas como obrigações propriamente ditas.

Vale a pena transcrever seu raciocínio:

“A melhor doutrina não considera tais obrigações como acessórias da obrigação de dar; prefere ver nelas deveres de natureza administrativa, isso porque a relação obrigacional é passageira, dissolvendo-se sobretudo pelo pagamento, enquanto nos comportamentos impostos em caráter permanente, as pessoas designadas em lei o são sob um vínculo de durabilidade ou permanência não-suscetível de exaurir-se com o mero cumprimento. A conclusão é que nem todos os comportamentos que o Código Tributário Nacional considera como obrigações devam ser tidos como tais. Há que se discriminar entre as obrigações “principais” e os “deveres”. (BASTOS, 2002, p. 280)

meros deveres instrumentais formais justamente porque não são obrigações, já que lhes falta, entre outros, a patrimonialidade.

¹⁴⁶ Ávila (2006, p. 206) encontra-se na mesma situação que Yoshiaki Ichiara, pois também não aborda diretamente o assunto. Contudo, como ao conceituar as obrigações tributárias acessórias afirma que são chamadas de instrumentais ou formais, dá a entender que concorda que essa seja sua natureza jurídica, ou, em outras palavras, que não seja a das obrigações pelas mesmas razões dos demais autores que nesse sentido se expressam.

¹⁴⁷ Bastos não é muito claro especificamente sobre esse quesito da patrimonialidade, mas se subentende que as “obrigações tributárias acessórias” para ele não têm patrimonialidade, embora em seu entendimento não seja esse o atributo que as excluiriam do gênero das obrigações, mas sim o seu caráter permanente - como será exposto no próximo tópico -, em contraste com o atributo de temporariedade dessas. A base para a assertiva é a seguinte afirmação do autor (2002, p. 280): “*Embora se discuta se as obrigações devam ter caráter patrimonial ou não, em Direito Tributário tal desavença desaparece. Quando o Código Tributário Nacional fala na obrigação principal (art. 113), está se referendo à obrigação tributária de dar, com caráter patrimonial*”.

¹⁴⁸ Difini (2008, p. 209) também não declara expressamente que seja essa a razão de entender que não sejam obrigações, mas meros deveres administrativos formais, todavia subentende-se pela referência às críticas feitas, seguidas da conclusão apontada. Menciona que a doutrina faz severas críticas ao art. 113 porque incluir penalidade como obrigação principal vai de encontro à própria definição do tributo, que é a obrigação principal e não pode ser sanção de ato ilícito e porque as chamadas obrigações acessórias nem seriam obrigações porque, dentre outros, impossível a sua quantificação em termos econômicos, tratando-se de meros deveres instrumentais ou formais.

E, finalmente, também marca posição sobre a essencialidade do atributo da transitoriedade para que as “obrigações tributárias acessórias” pudessem ser classificadas dentro do rol das obrigações, Paulo de Barros Carvalho. Para ele, já que elas têm caráter permanente, de perenidade, devendo ser cumpridas sempre, não podem ser consideradas como “obrigações”.¹⁴⁹

4.3 Das críticas quanto à acessoriedade

A terceira e última crítica desferida contra o termo “obrigações tributárias acessórias” se encontra no fato de que essas têm existência própria, isso é, não são acessórias conforme o termo literal e técnico da palavra.

Na literalidade, isso é, pelo significado léxico do termo, tem-se que acessório significa aquilo que existe em razão e para servir o principal, a cuja existência vincula sua própria. E, tecnicamente, as obrigações acessórias são aquelas que seguem as obrigações principais.

Todavia, quanto às “obrigações tributárias acessórias”, Paulo de Barros Carvalho objetivamente salienta que nem sempre são acessórias, pelo que não podem ser caracterizadas pela acessoriedade¹⁵⁰. Nos mesmos termos, Otávio Bulcão Nascimento¹⁵¹.

Subsistem elas, conforme Alexandre Macedo Tavares, sem o abrigo de qualquer obrigação principal.¹⁵² Dessa feita, como ressalta José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 214), “*nem poderiam ser chamados de “acessórios”, porque nem sempre têm efetiva conexão com uma obrigação principal (não-incidências, isenções, imunidades, etc.)*”

Leandro Paulsen (2010, p. 134) exemplifica essa existência autônoma – e, por conseguinte não acessória – citando que mesmo as pessoas imunes ou isentas podem ser

¹⁴⁹ Expressa-se Carvalho (1971, p. 385) da seguinte forma: “*esses deveres são perenes, vale dizer, haverão de ser cumpridos sempre, independentemente da ocorrência das obrigações tributárias*”. E exemplifica: “*o contribuinte de ICM deverá manter os livros fiscais, relativamente a esse gravame, mesmo que não dê ensejo ao acontecimento de fatos imponíveis. Enquanto se mantiver nessa condição, haverá de cumprir esse dever, de igual maneira que o motorista, enquanto o for, deverá respeitar os sinais de trânsito*”.

¹⁵⁰ Observa Carvalho (2007, p. 303) que: “*E, além de não serem obrigações, nem sempre são acessórias.*”

¹⁵¹ Menciona Nascimento (2006, p. 812) que “*segundo o nosso modelo, nem são obrigações (não têm conteúdo dimensível em valores econômicos) e nem sempre são acessórias*”.

¹⁵² Como salienta Tavares (2009, p. 122), “*acontece que a obrigação a que alude o CTN naturalmente subsiste sem qualquer obrigação principal que lhe serve de abrigo*”, e, por isso, a considera “*mal denominada, porquanto, não bastasse a ausência de conotação patrimonial na prestação reclamada, ainda prosperam em seu desfavor o fato de que nem sempre são verdadeiramente acessórias*”.

obrigadas ao cumprimento dos deveres formais, o que fica claro quando se consideram os artigos 175, parágrafo único¹⁵³, e 194, parágrafo único¹⁵⁴, do Código Tributário Nacional.

O artigo 175, parágrafo único, do CTN, determina que ainda que não haja crédito tributário (ou seja, tributo a ser pago) em razão do fenômeno da exclusão, devem as “obrigações tributárias acessórias” correlatas ser cumpridas.

E o artigo 194, parágrafo único, do CTN, determina que os deveres formais de fazer ou não fazer em matéria de fiscalização tributária devem ser por todos cumpridos, independentemente de gozarem de imunidade ou isenção.¹⁵⁵

Não obstante, ainda enfatizando o conteúdo do artigo anterior, tem-se o artigo 14, inciso III e § 1º,¹⁵⁶ do mesmo diploma legislativo, que elenca no rol dos requisitos legais para fins de se usufruir da imunidade estabelecida pelo artigo 150, VI, c, que os livros das entidades imunes sejam mantidos com a devida escrituração e formalidades estabelecidas (o que se apresenta como uma “obrigação tributária acessória”).

Verdadeiramente a existência das “obrigações tributárias acessórias” não está vinculada à das principais, de modo que o princípio esboçado em “o acessório segue o principal” não pode ser aqui aplicado, tal como ocorre na teoria geral das obrigações.

E tal fato é reconhecido até mesmo por uma das maiores defensoras do legislador quanto à nomenclatura: Misabel de Abreu Machado Derzi. Ao se manifestar sobre o tema, ela (BALEEIRO, 2005, nota na p. 702) reitera que a existência das obrigações acessórias em nada se vincula à das obrigações principais, com nascimento e extinção previstos em hipótese própria, de forma que o termo acessório “não tem nenhuma aplicação em relação às obrigações chamadas acessórias”.

¹⁵³ “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.”

¹⁵⁴ “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, 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. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.”

¹⁵⁵ Tanto no caso das isenções quanto no das imunidades não há a formação da obrigação tributária – seja por óbice legal, no caso das isenções, ou constitucional, no caso das imunidades –, e, sem obrigação tributária não há que se falar no dever de pagamento de tributo. Contudo, ainda assim, devem os deveres formais ser cumpridos sob pena de aplicação de penalidade.

¹⁵⁶ “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.”

4.4 Das conclusões parciais

Como décima quarta conclusão, tem-se que o termo “obrigações tributárias acessórias” é impugnado por significativo setor da doutrina, que o faz com base no argumento que não poderiam ser conceituadas como obrigações porque destituído o seu objeto de conteúdo patrimonial e seu vínculo jurídico de transitoriedade. Merece tal acolhida tais críticas porque, de fato, tanto a patrimonialidade quanto a transitoriedade seriam imprescindíveis para configuração de um dever jurídico como obrigação conforme a teoria geral do direito. E, como já foi visto, deve ela ser o referencial no que diz respeito à classificação dos institutos no sistema jurídico brasileiro, sendo os mesmos, por esse processo, definidos conforme sua natureza jurídica.

Além disso, também se conclui (décima quinta conclusão), que a crítica à conceituação das “obrigações tributárias acessórias” como obrigações acessórias é pertinente, porque, tal como salientado pela melhor doutrina, têm elas existência independente das obrigações principais, o que é inadmissível conforme o conceito que acessoriedade teria nos moldes dos seus conceitos léxico e técnico, advindos da Teoria Geral do Direito. Além disso, também obsta a ideia de serem acessórias o fato de que o elemento subjetivo delas e das obrigações tributárias principais é diferente, pois naquelas podem figurar no polo passivo todos os cidadãos enquanto que nessas somente os vinculados – pela lei – ao fato gerador ou ao pagamento do tributo.

E, por fim, uma vez que constatado que não preenchem os requisitos necessários para fazerem parte da espécie jurídica das “obrigações” e nem da subespécie “obrigações acessórias”, somente se pode concluir (décima sexta conclusão) que houve equívoco por parte do legislador do Código Tributário Nacional quando denominou o instituto das “obrigações tributárias acessórias”, definindo-o por conseguinte como obrigações acessórias, pois não é essa a sua natureza jurídica.

Capítulo 5: Dos que concordam com o termo “obrigações tributárias acessórias”

Vistas as razões pelas quais o termo “obrigações tributárias acessórias” não revela a verdadeira natureza jurídica do instituto, cabe ainda abordar, para que fique completamente claro o assunto, os argumentos adotados pelos defensores da nomenclatura e da natureza jurídica de tal instituto como obrigações acessórias. E isso pois somente se

conhecendo os argumentos é possível refutá-los com precisão e sanar qualquer eventual dúvida sobre o tema.

5.1 Dos que entendem que as “obrigações tributárias acessórias” são obrigações

Os que entendem que as “obrigações tributárias acessórias” são de fato obrigações, têm como pressuposto o entendimento de que o legislador é livre para criar as categorias jurídicas em cada ramo do direito como bem lhe aprouver. Só o que varia de um autor para outro, é a fundamentação para alcançar tal entendimento.

O único limite a que o legislador estaria submetido seria o de respeitar os preceitos Constitucionais, pois essa seria a única lei válida para todos os ramos do direito, ou então as leis a que o legislador constituinte fizesse referência para fins de tratar do tema ou instituto. Caso a Constituição nada dissesse sobre o tema ou instituto, ou as mencionadas leis – no caso o Código Tributário Nacional - também não impusessem restrições, a liberdade do legislador não encontraria limites.

Nesse sentido, por exemplo, Ricardo Alexandre (2010, p. 273). Embora ele inicie o capítulo sobre obrigação tributária mencionando que o direito das obrigações “*é estudado na seara do direito civil, sendo no âmbito desse ramo jurídico que se deve buscar o conceito de obrigações*”, logo a seguir postula que o legislador, uma vez obedecidas as normas constitucionais, tem a liberdade para adotar a denominação “obrigação” como bem entender, independentemente da construção doutrinária realizada e já sedimentada no âmbito da Teoria Geral do Direito. Assim, teriam sido as palavras “principal” e “acessória” utilizadas pelo legislador do Código Tributário Nacional em sentido bem diferente do que é estudado na Teoria Geral do Direito e no direito civil, profundamente relacionado com a edificação dessa.

Em defesa de seu posicionamento, suas próprias colocações:

“Em matéria tributária existem diversas obrigações enquadradas nas modalidades de fazer ou de não fazer, caracterizadas como um dever burocrático, sem qualquer conteúdo economicamente apreciável. Alguns autores afirmam, justamente por isso, que esses “deveres” não seriam alcançados pelo conceito de obrigação, sendo considerados “simples deveres administrativos”. Tal posicionamento peca pelo fato de deixar de lado o direito positivo em nome de um entendimento doutrinário, não reconhecendo *que obedecidas as normas constitucionais, o parlamento tem liberdade para definir os contornos dos institutos jurídicos adotados do direito interno.*” (ALEXANDRE, 2010, p. 274 e 275, grifo nosso).

Assim, teriam elas natureza jurídica de obrigações porque assim determinou o legislador. E, como ele o fez obedecendo as normas constitucionais (já que a matéria encontra-se em lei de *status* complementar, como exigido pela Constituição no art. 146, III, c), deve sua vontade ser seguida ao invés de suplantada pelo entendimento doutrinário, ainda mais porque nosso país adota o sistema de direito positivo.

Inclusive, argumenta Alexandre (2010, p. 274 e 275) que não é porque algumas obrigações tributárias não tenham caráter patrimonial que isso as desqualifique da natureza de obrigações, porquanto a patrimonialidade não consiste, em seu entender, em requisito para configuração de um vínculo jurídico como obrigação, já que muitas obrigações civis não possuiriam esse caráter, citando nesse sentido a doutrina de Pontes de Miranda.

Entretanto, além de não tecer qualquer comentário sobre o requisito obrigacional da transitoriedade, nota-se em sua obra, um pouco adiante da argumentação retro apresentada, que ele (ALEXANDRE, 2010, p. 276) se faz confuso quando versa sobre as “obrigações tributárias acessórias”, escrevendo que seriam “*na realidade, obrigações meramente formais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”.

O professor José Souto Maior Borges (1984, p. 23), por sua vez, calca sua argumentação no entendimento de que a relação entre o objeto da Teoria Geral do Direito e o das ciências jurídicas particulares, que seriam os diversos campos do Direito, não seria de gênero e espécie¹⁵⁷. Assim, tais objetos seriam independentes, ou seja, não haveria que se falar na teoria geral do direito como elemento de coesão do sistema jurídico. Em sua percepção, a relação seria, ao invés, de forma e conteúdo, porquanto o dever seria uma categoria formal e a obrigação uma categoria jurídico-dogmática que poderia exercer a função de conteúdo de tal dever.

Por categoria formal, quer ele dizer que as construções de Teoria Geral do Direito não se vinculariam a um ou outro direito positivo determinado, mas que seriam construídas apenas como forma, sem qualquer relação necessária com o conteúdo normativo (jurídico-dogmático) dos objetos que por elas fossem veiculados. E por categoria jurídico-dogmática se traduz aquela que deriva do acréscimo legal de um conteúdo qualquer a uma categoria formal. Por exemplo, o dever particularizado como administrativo, a obrigação civil e a obrigação tributária seriam, cada um desses uma categoria jurídico dogmática diferente

¹⁵⁷ Discorrendo a respeito, Borges (1982, p. 22) escreve que “*a Teoria Geral não se abatece dos conceitos próprios das disciplinas jurídica particulares, precisamente porque opera num campo diverso [...]*.”

que em nada se relacionaria uma com a outra, mas somente com o direito positivo, ao qual caberia estabelecer o conteúdo de cada uma delas¹⁵⁸. (BORGES, 1984, p. 23)

Pelo que arrazoa José Souto Maior Borges (1984, p. 27), a obrigação tributária seria uma categoria independente da categoria das obrigações de outras áreas e mesmo da teoria geral do direito a qual consistiria em um dever jurídico tributário que às vezes poderia ser pecuniário, quando tivesse por objeto o pagamento de um tributo ou de uma penalidade tributária (que seriam em seu entendimento o objeto da relação jurídica principal) e às vezes poderia não sê-lo, quando tivesse por objeto prestações positivas ou negativas instituídas no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos.

Também se posicionou a favor da nomenclatura Misabel de Abreu Machado Derzi (BALEEIRO, 2005, em notas nas p. 698 e 699), para quem as críticas desferidas contra a denominação “obrigações tributárias acessórias”, adotada pelo Código Tributário Nacional, seriam apenas críticas de política legislativa, porque a seu ver elas não teriam a intenção de anular a validade das normas desse diploma legislativo, mas apenas ajudar quanto à sua compreensão por meio de alcançar a univocidade – e mesmo o aperfeiçoamento técnico – no sentido de sentido em ramos jurídicos distintos. Assim, devem consideradas apenas como uma explicitação do texto legal.

Embora seu posicionamento(BALEEIRO, 2005, p. 700) use de referência o esboçado por Souto Maior Borges, inclusive o transcrevendo em vários trechos, a abordagem difere pois para justificar que as obrigações podem ter seu conteúdo livremente estabelecido pelo legislador, utiliza-se da ideia de que o significado dos termos jurídicos é obtido por denotação e quer adote-se a corrente que entende que não precisam predicar nada sobre o objeto ou a que entende que devem predicar o mínimo referencial, o termo obrigação seria adequado porque poderia ou ser designado sem vínculo com qualquer referencial ou então porque possuiria o referencial mínimo que seria o de ser um dever jurídico.¹⁵⁹

Por isso conclui Derzi (BALEEIRO, 2005, p. 700) que “*o sentido e a conotação de obrigação principal e acessória , no Direito Tributário, advêm da modelagem traçada pelo art. 113 do CTN e não por outra*”. A única diferença entre ambas, pontua a

¹⁵⁸ Pondera Borges (1984, p. 23 e 24) que “[...] a obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo direito positivo” e que “não há atributos ‘essenciais’ da obrigação”, pois “atributos da obrigação são os que estiverem contemplados em norma construída como obrigacional.” Portanto, conforme o entendimento do autor (1984, p. 25), só haveria de se cogitar a patrimonialidade como requisito da obrigação se estivesse determinada em norma de direito obrigacional, pois é a lei que determina em verdade os requisitos para configuração da categoria jurídico-dogmática, o que não teria ocorrido no caso das “obrigações tributárias acessórias”.

¹⁵⁹ Afinal, pondera Derzi (BALEEIRO, 2005, p. 700), indubitavelmente na seara das obrigações tributárias o que se tem são deveres jurídicos (principais e acessórios) porque isso é inerente às obrigações, que são no plano lógico deveres.

autora (2005, p. 701), seria o caráter pecuniário do objeto da obrigação, que seria inerente à obrigação principal e inexistente nas obrigações acessórias. Nada mais importaria para sua configuração, nem a licitude do fato que lhes desse origem, pois tanto o tributo quanto as sanções teriam sido denominados pelo legislador como objeto da obrigação principal.

Todavia, é de se remarcar que a ideia de que as obrigações acessórias são deveres é reiterada várias vezes durante o texto.¹⁶⁰ A única divergência com a corrente majoritária que critica a nomenclatura é mesmo o limite da liberdade do legislador em sua atuação.

Outrossim a favor da nomenclatura, pode-se apontar Regina Helena Costa (2009, p. 172 a 175), que, ao apresentar o tema, aponta as duas principais concepções doutrinárias a respeito, apontando seus adeptos e seus fundamentos, ao final informando que mudou seu posicionamento e que atualmente adere à corrente defendida por José Souto Maior Borges, concordando com a nomenclatura e classificação¹⁶¹, em termos de natureza jurídica, dada às “obrigações tributárias acessórias”, bem como concordando que a ausência de patrimonialidade não representaria qualquer óbice¹⁶².

Finalmente, Corália Thalita Viana Almeida (2008, p. 121), em tópico exclusivamente dedicado ao termo utilizado, também apresenta a vertente dos que criticam a nomenclatura e definição do instituto e a daqueles que a defendem. Apesar de a princípio admitir que, levando-se em consideração a teoria geral do direito as “obrigações tributárias acessórias” seriam meros deveres porque faltaria a seu objeto o caráter patrimonial, ao final concorda implicitamente com os argumentos apresentados em nome de Misabel Derzi, isso é, por que a obrigação teria seu conteúdo formado pelo direito positivo caberia exclusivamente à lei tributária a definição dos elementos e atributos que ela teria no direito tributário.¹⁶³

¹⁶⁰ Por exemplo, ao tratar do fato gerador das obrigações acessórias e tributárias, conclui que elas tem fato gerador próprio, separado do daquelas, de forma que está “*tudo a demonstrar que elas são deveres*”. (BALEEIRO, 2005, p. 700)

¹⁶¹ Conforme Costa (2009, p. 172 e 173), uma vez que o legislador atuou dentro dos limites constitucionalmente permitidos e também porque cabe a cada ramo do direito configurar as obrigações com uma configuração distinta, não há porque impugnar a natureza jurídica das mesmas.

¹⁶² Sobre a patrimonialidade, Costa (2009, p. 174 e 175) pondera o seguinte: “*o CTN, assim, emprega o conceito de obrigação como gênero, a significar relação jurídica que pode assumir o caráter patrimonial ou não patrimonial, de acordo com a natureza da prestação correspondente: na primeira hipótese, o objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal); na segunda, um comportamento positivo ou negativo do sujeito passivo (obrigação acessória). Portanto, para o direito tributário, a patrimonialidade não constitui elemento necessário à configuração de vínculo obrigacional*”.

¹⁶³ Conclui ela (2008, p. 121) ao apresentar a argumentação de Misabel Derzi que “*assim, estariam resolvidas as questões suscitadas*”.

5.2 *Dos que entendem que as “obrigações tributárias acessórias” são realmente acessórias*

Assim como aqueles que se manifestam a favor do vínculo jurídico estabelecido por conta das “obrigações tributárias acessórias” ser realmente obrigacional, há os que entendem que tal vínculo também é dotado de acessoriedade.

Todavia, como se verá a partir da exposição das opiniões dos autores nesse grupo, a premissa é a aceitação de um conceito de acessoriedade diferente daquele encontrado na Teoria Geral do Direito.¹⁶⁴

Corália Thalita Viana Almeida Leite (2008, p. 118, 120 e 122), após explicar que acessoriedade no direito civil alude à ideia de subordinação e dependência, aduz que o Código Tributário Nacional teria adotado a autonomia e independência entre a obrigação principal e a acessória. Apesar de pincelar crítica no sentido de que, de fato, não são propriamente acessórias porque são independentes da obrigação principal, acaba justificando o termo “acessório” da seguinte forma:

“a condição de serem designadas como acessórias é devido ao fato que têm a sua razão de ser na existência da obrigação tributária principal, eis que sua finalidade é proporcionar o cumprimento das obrigações principais, trata-se de um instrumento de verificação e controle de seu implemento.”

Luciano Amaro (2009, p. 249 e 259) também admite a alteração do significado do atributo da “acessoriedade” no direito tributário. Em seu entender,

“A acessoriedade da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do principal geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. (...) é que as obrigações ditas “acessórias” são 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 atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva)”.

¹⁶⁴ Nesse sentido, por exemplo, Ávila (2006, p. 207): “*essa acessoriedade da obrigação tributária, no entanto, não tem o significado que lhe empresta o Direito Civil, no sentido de que o acessório pressupõe a existência do principal, seguindo-lhe a mesma sorte, salvo disposição especial em contrário. No Direito Tributário, a obrigação tributária acessória subsiste independentemente da obrigação principal e a ela não se vincula, podendo ter existência própria e autônoma. A extração de nota fiscal (obrigação acessória), por exemplo, pode ser exigida ainda que não seja devido nenhum tributo decorrente.*”

Juliano Colombo (2007, p. 79) concorda que o sentido de acessório no direito obrigacional tributário seria apenas de que as “obrigações tributárias acessórias” existem para viabilizar o cumprimento das obrigações principais, já que são independentes.

E, finalmente, com manifestação expressa sobre o assunto, Regina Helena Costa (2209, p. 175 e 176) se junta ao grupo, fundamentando a possibilidade da mudança de significado do termo “acessório” na teoria de que a obrigação é uma categoria jurídico-positiva e, por isso, o legislador tributário estaria livre para dar a essa palavra o sentido que entendesse melhor, inclusive diferente do sentido afeito à disciplina das obrigações na Teoria Geral do Direito, aplicado exaustivamente na esfera civil, na qual o acessório segue o principal. Reconhece que a obrigação acessória tem existência autônoma e que subsiste ainda que ausente a obrigação principal, exemplificando com o caso das imunidades e isenções.

5.3 Das razões pelas quais os argumentos em favor da adequação do termo não merecem prosperar

Inicialmente, é de se advertir que o pressuposto relacionado à liberdade quase que irrestrita do legislador não merece prosperar. De fato a Constituição é sempre um limite à atividade legislativa, bem como o são outras leis. Não apenas quando a Constituição expressamente delegar competência legislativa, mas sempre. Não que isso signifique que as leis são imutáveis, já que de fato não o são desde que respeitado o devido processo legislativo, mas significa que quando uma nova lei nasce, ela o faz dentro do contexto do ordenamento jurídico, em que as palavras já tem significados particulares – tal como as categorias jurídicas já tem sua estrutura sedimentada na Teoria Geral do Direito - e tais significados devem ser respeitados.

Além disso, a lei, embora seja a mais expressiva fonte do direito, não é a única. O ordenamento jurídico é uma estrutura composta por leis mas também por princípios implícitos, pela doutrina, pelos costumes e equidade. Ou seja, existe um sistema operante quando a lei advém ao universo jurídico e esse sistema deve ser respeitado em sua lógica de funcionamento, que no caso do Direito, traduz-se pela utilização da linguagem e os ditames da hermenêutica – que levam em consideração a Teoria Geral do Direito, como já exposto.

Assim, o único limite não é a Constituição ou as leis. Mas tem-se como limite ao exercício da atividade legislativa – e da aplicação do Direito - o ordenamento jurídico como um todo, como o sistema uno e coeso que é e precisa ser.

Não obstante, tem-se no caso concreto que o Código Tributário Nacional, ao contrário do que os autores dessa corrente pretendem¹⁶⁵, dispôs sobre como devem ser interpretadas as normas tributárias, impondo sim limites legais à atividade do operador do direito.

Os artigos 109¹⁶⁶ e 110¹⁶⁷ do Código Tributário Nacional trouxeram a preocupação do legislador, ainda que externada de modo incipiente, em relação à compreensão dos conceitos na seara do direito tributário, especialmente no que tange a seu vínculo com o direito privado. Destinam-se a esclarecer se os institutos, conceitos e formas do direito privado podem ser modificados, e em que medida, por norma expressa do direito tributário para fins fiscais.

A respeito do artigo 109 do CTN, interessante a ponderação feita pelo ilustre professor Aliomar Baleeiro (2005, p. 685):

“O legislador reconhece o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo desses dois ramos jurídicos, opulentados por 20 séculos de lenta estratificação.”

Frise-se: o legislador somente permitiu a alteração das definições, conteúdo e alcance dos institutos do direito privado no que tange a seus efeitos, e não à sua estrutura.¹⁶⁸ Isso é, a estrutura da obrigação deve permanecer a mesma, posto que não tem o legislador tributário autorização legal para alterar os elementos que a compõem e, inclusive, a

¹⁶⁵ Por exemplo, Derzi (BALEEIRO, 2005, p. 700) enfatiza que o art. 110 do CTN, que traz “limitações políticas” à discricionariedade do legislador não se aplicaria porque não haveria no caso o “domínio hierárquico da Constituição”.

¹⁶⁶ Segundo o qual “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

¹⁶⁷ Quanto ao artigo 110, o Código Tributário Nacional dispõe que: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

¹⁶⁸ A diferença entre a modificação da estrutura e dos efeitos, pode ser visualizada no exemplo fornecido por Luciano Amaro (2009, p. 218) ao versar sobre o art. 109 do Código Tributário Nacional: “O preceito refere-se a situações nas quais a norma tributária utiliza um instituto, um conceito ou uma forma jurídica pertinente ao direito privado, e, a partir desse enunciado, estatui certos efeitos tributários. Estabelece, por exemplo, que à vista da realização do negócio jurídico “x” (definido pelo direito privado), haverá a consequência de tal ou qual partícipe do negócio tornar-se sujeito passivo de determinado tributo”.

diferenciam dos demais deveres jurídicos. Elementos esses que permitem classificá-la como uma categoria jurídica para fins de conceituação por meio da definição da natureza jurídica.¹⁶⁹

Esse artigo reforça a ideia de que a *mens legis* foi a de que não seja alterada a definição, o conteúdo e as formas do direito privado quando estabelecidos na Teoria Geral do Direito. Isso não significa que não sejam possibilitadas modificações dos efeitos – e, remarque-se, apenas desses – desde que dentro de certos limites.¹⁷⁰ E os limites, já apontados, perfazem-se no sentido literal e sistemático do termo.

Quanto ao artigo 110 do CTN, os autores que entendem a obrigação como categoria jurídico-positiva¹⁷¹, e, portanto, recebem as “obrigações tributárias acessórias” com natureza obrigacional e acessória, defendem que a vedação nele contida não afetaria sua teoria porque a Constituição não usa o conceito de obrigação apenas com a definição técnica, que lhe teria sido atribuída pelo direito privado.

Contudo, tal argumento não merece acolhida pois infelizmente a Constituição encontra-se de fato repleta de atecias jurídicas¹⁷², como quando chama de isenções verdadeiras imunidades¹⁷³, pelo que ainda que tivesse utilizado o termo “obrigações” no sentido lato e não no técnico, isso não autorizaria os legisladores ordinários, e os aplicadores do direito a faltarem também com a cientificidade jurídica no manejo do direito. Um erro não escusa outro.

Certamente que quando o legislador nada dispuser sobre certo instituto do direito privado, ele receberá exatamente o mesmo tratamento que recebe naquela seara, só havendo que se falar em modificações de seus efeitos quando houver disposição expressa. Ainda, não basta a modificação expressa do legislador sobre certo instituto para legitimá-lo com a conformação que lhe outorgou, é necessário que ele tenha feito a alteração consoante os limites de sua atuação: que tenha alterado somente os efeitos do instituto e não sua estrutura, bem como tenha respeitado as regras básicas de construção da linguagem jurídica, já abordadas.

¹⁶⁹ Nesse sentido, também Aliomar Baleeiro (2005, p. 685), que reconhece que pode o direito tributário usar dos conceitos e formas do direito civil para dar-lhes efeitos diversos do ponto de vista tributário, mas não alterar seus conceitos e formas no direito tributário. Só os efeitos que tais institutos causam, é que podem ser específicos. Mas a sua estrutura, o fato necessário para ocorrência dos efeitos, não se pode ser alterado.

¹⁷⁰ Nesse sentido, Brasil (2004, p. 7).

¹⁷¹ Como é o caso de Costa (2009, p. 174).

¹⁷² Além do termo “obrigação” alimentícia, que se encontra no art. 5º, LXVII, vê-se também a confusão do termo técnico obrigação com o instituto dos deveres jurídicos, no artigo 15, inciso IV, (“obrigação a todos imposta”) e no art. 139, inciso I (“obrigação” de permanência em localidade determinada).

¹⁷³ Como é o caso, por exemplo, do art. 195, §7º, da Constituição Federal.

De uma forma ou outra, conclui-se que, combinados, esses artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional fazem prevalecer o império do direito privado quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas oriundos dessa seara jurídica. Por conseguinte, devem os conceitos de “obrigações” e de “acessórias”, construídos e solidificados no Direito Civil (tanto que irradiaram-se na Teoria Geral do Direito) serem aplicados para fins de consideração do que seja entendido por obrigação e por acessoriedade no direito tributário.

Além disso, cabe ainda refutar os dois outros argumentos que embasam a ampla liberdade do legislador.

Souto Maior Borges defende que o preenchimento do conteúdo das obrigações é livre em cada um dos ramos do direito porque não haveria que se falar em relação de espécie e gênero entre eles e a teoria geral do direito, já que a relação seria meramente de forma e conteúdo.

Contudo, *data venia*, se a obrigação é um dos conteúdos que pode ocupar a forma de dever, parece que seria justamente uma espécie daquele, pois ao mesmo tempo em que precisa possuir os atributos elementares a todo dever para ser caracterizada como tal, precisa também apresentar alguns critérios diferenciais que a distingam dos demais deveres (caso contrário não haverá que se falar em ordem jurídica)– e tais critérios devem ser gerais e não diferentes em cada área do direito sob pena de inevitavelmente cada área formar um sistema jurídico próprio.

Negar a relação gênero e espécie dentro do contexto jurídico é negar mesmo o sistema de organização racional e lógico do Direito como Ciência, que se constrói com base na classificação dos institutos dentro de uma estrutura total. Ordem jurídica significa que cada instituto tem um lugar apropriado no ordenamento jurídico como um todo, conforme as características que apresente, e não que simplesmente exista e faça algum sentido dentro do universo particular de uma seara do Direito.

Misabel Derzi por sua vez utiliza-se da ideia de que o significado dos termos jurídicos é obtido por denotação de modo que ainda que se adotasse a corrente mais rigorosa sobre essa técnica definitória, tem-se que o termo “obrigações acessórias” seria adequado para as “obrigações tributárias acessórias” porquanto elas são deveres jurídicos e esse seria único referencial (isso é, o ‘referencial mínimo’ a ser obedecido, em suas palavras) para se adotar o termo.

Todavia, por mais que se admitisse que a denotação permite a estipulação do conceito, tem-se, como reiteradamente frisado, que a atuação do legislador é limitada pela

coerência que a própria linguagem precisa manter entre si para transmitir o significado, sob pena de perder-se a coerência do sistema jurídico. Aqui vale relembrar os conceitos desenvolvidos no capítulo primeiro, dentre os quais se sobressai o de que o uso correto e adequado da linguagem é pressuposto para que o Direito possa ser considerado e desenvolvido como Ciência e que de tal depende a manutenção da unicidade do sistema jurídico.

Ainda, no caso concreto, há mais um empecilho. O referencial mínimo não seria a possibilidade de o instituto ser considerado como “obrigações” porque preenche os requisitos dos deveres jurídicos, pois não se visa pela autora, atribuir-lhe a natureza jurídica de deveres jurídicos (isso é uníssono), mas a de obrigações. Assim, o referencial mínimo não se trata apenas da presença dos atributos necessários à categoria de deveres, que seriam os necessários à qualificação do gênero, mas para formar uma categoria jurídica autônoma precisa-se também que estejam presentes certos critérios aptos a diferenciar o instituto dos demais que compõem o gênero mas não são obrigações.

Não obstante, é de se remarcar que os autores todos dessa corrente defenderam que a patrimonialidade só será requisito para configuração de um instituto jurídico como obrigação se estiver expresso em lei, o que não ocorre com as “obrigações tributárias acessórias” e que por isso nenhum óbice haveria para que fossem consideradas obrigações.

Porém, autor algum explicou a falta do requisito da transitoriedade, que não está expresso em texto de lei algum mas que faz parte da própria essência das obrigações como categoria jurídica – tal como a patrimonialidade - e que não encontra-se presente nas obrigações tributárias acessórias.

E, finalmente, quanto à expressamente adotarem significado apartado daqueles técnico e léxico para o termo “accessoriedade”, cabe pontuar a incidência da mesma argumentação já discorrida sobre a necessidade de as áreas do Direito respeitarem as regras da hermenêutica para fins de não instaurar-se o caos e a quebra do sistema jurídico como unidade coesa e coerente.

5.4 Das conclusões parciais

Desse último capítulo, extrai-se a décima sétima: que a parcela da doutrina que aceita a conceituação “obrigações tributárias acessórias” sem reservas entende que sua natureza jurídica é obrigacional, bem como que são acessórias, porque o legislador teria ampla liberdade para fixar o conteúdo de tais termos na seara tributária, sem qualquer vínculo

com outro anterior, inclusive com o sentido que possuem na Teoria Geral do Direito. Em outras palavras, entendem que pode o legislador construir uma categoria chamada “obrigação tributária” cuja estrutura em nada assemelhe com a das “obrigações” da teoria geral do direito.

Todavia, como décima oitava conclusão, tem-se que tal entendimento não merece acolhida porquanto: a) há limites legais (CTN, artigos 109 e 110) para o uso dos termos jurídicos no direito tributário que impõem seja a conceituação e estrutura dos institutos do direito civil (como é o caso das “obrigações acessórias”) mantida podendo apenas ser modificados os seus efeitos; b) há uma limitação inerente à estrutura do ordenamento jurídico como um sistema, que impõe o respeito às regras de uso da linguagem para fins de termos jurídicos conforme seus sentidos literal e sistemático, os quais são alcançados tendo por base a Teoria Geral do Direito; c) negar que exista uma relação de gênero e espécie entre a Teoria Geral do Direito e os ramos do mesmo é negar a lógica de sistematização do ordenamento jurídico; d) deve sempre ser respeitado quando do uso da linguagem para fins de definição um mínimo de referencial com relação ao objeto significado, o que no caso concreto significa que para haver uma categoria jurídica autônoma chamada “obrigação” é porque não apenas o instituto cumpre com todos os requisitos para ser um dever jurídico (fazer parte do gênero) mas também possui atributos que permitem-no diferenciar-se dos demais deveres jurídicos (constituir uma espécie a parte, uma categoria própria jurídica), e esses atributos aplicam-se a todo e qualquer instituto, em qualquer ramo, que queira receber a designação de obrigação; e) porque toda a construção argumentativa realizada pelos defensores da postura legislativa apenas justifica a ausência da patrimonialidade, mas não explica – e nem dá azo a uma argumentação passível de explicar - como um instituto pode ser uma obrigação se não lhe for inerente a característica da transitoriedade, que não é expressa nem na Teoria Geral do Direito, mas que é inegável como atributo diferenciador – e, por isso, caracterizador – das obrigações.

Assim, finalmente se alcança a décima nona conclusão: comprovado resta, portanto, quer pela exposição dos argumentos a favor, quer pelo rebatimento dos argumentos contra, que as “obrigações tributárias acessórias” não possuem natureza jurídica de “obrigações acessórias”, já que nem são obrigações e nem são acessórias.

Passa-se, dessa feita, à segunda parte do trabalho, que se propõe a sugerir a classificação, em termos de natureza jurídica, das “obrigações tributárias acessórias”.

PARTE II – DAS “OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS” CONFORME A BOA-FÉ OBJETIVA

Esta segunda parte do trabalho tem por objetivo demonstrar que a natureza jurídica das legalmente nominadas “obrigações tributárias acessórias” corresponde a de deveres instrumentais de conduta, também conhecidos como deveres de conduta laterais ou anexos.

Esse entendimento tem como pressuposto a aplicação da doutrina da boa-fé objetiva à seara tributária, pois é a boa-fé objetiva que faz nascer a relação jurídica – no caso do direito civil, a relação obrigacional – como estrutura complexa, isso é, formada por vários vínculos de natureza jurídica diversa, mas compondo um todo, unido pela promoção de uma finalidade maior, que ultrapassa o mero adimplemento da prestação principal porquanto se consubstancia no cumprimento da vocação sócio-econômica da relação como todo, e que, no caso do direito tributário, consiste na arrecadação pelo Estado daquilo que é devido pelo cidadão a título de tributo.

Assim, nesse contexto em que a relação jurídica obrigacional é concebida como estrutura complexa e como um processo, salienta-se a boa-fé objetiva como responsável direta pela criação da categoria – ou pelo menos pela sua estruturação, operatividade e desenvolvimento– dos deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta.

E, aplicando-se a ideia trabalhada na primeira parte, de que a natureza jurídica consiste em uma forma de definição que se trata de identificar o gênero comum e o elemento diferencial entre os institutos jurídicos com a finalidade de classificá-los em categorias, chegar-se-á à conclusão de que a categoria em que melhor se enquadra o instituto das “obrigações tributárias acessórias” é a dos deveres instrumentais, anexos ou laterais de conduta, categoria desenvolvida no direito civil, já sedimentada na Teoria Geral do Direito e que equivale, em razão de seus atributos, ao instituto em questão.

Dessa feita, em um primeiro momento se faz necessário o estudo da teoria da boa-fé objetiva e de seu impacto no âmbito do direito obrigacional civil, especialmente no que diz respeito à construção da categoria dos deveres instrumentais, anexos ou laterais de conduta, abrangendo um aprofundamento sobre o conceito e definição dessa classe jurídica.

Depois de sedimentadas as premissas, cabe apresentar as propostas doutrinárias nacionais e estrangeiras sobre a natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias”, para

que se possa, enfim, no último capítulo, por meio da aplicação das informações até então apresentadas, concluir por que se acredita que a melhor classificação para o instituto sob exame seja a de deveres laterais de conduta, arrematando-se com repercussão teórica e prática desse entendimento.

Capítulo 1: *Da boa fé objetiva e sua repercussão nas relações jurídicas*

Como se propõe que a natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias” seja a de deveres administrativos instrumentais fundados na boa-fé objetiva, o que equivale dizer que correspondem à categoria jurídica que a Teoria Geral do Direito nomina deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta, importante esclarecer qual o conceito, funções e reflexos da boa-fé objetiva na relação jurídica como um todo, o que será feito nesse capítulo, para que então seja possível analisar tais aspectos na relação jurídica tributária, o que será feito no capítulo 3.

1.1 *Da boa-fé objetiva*

1.1.1 *Da origem da teoria da boa-fé objetiva*

A origem histórica da boa-fé objetiva remonta ao direito romano, de forma mais específica, às chamadas *bonae fidei iudicia*, ações da boa-fé, que correspondiam à ideia da lealdade à palavra dada.

Essa “fides” jurídica se transformou em boa-fé no âmbito do processo, traduzindo-se pela possibilidade de reclamação judicial em prol do cumprimento das obrigações assumidas no caso de conflito entre as partes, bem como deu vazão à responsabilização da parte que agisse de forma enganosa e desleal. Não que fosse estabelecida de forma expressa, mas ainda assim o seu conteúdo permeava as relações jurídicas.

Com o avanço do tempo, essa boa fé processual, que manteve o seu significado primitivo, passou a ter como campo de aplicação os contratos e a proteção possessória.

Foi aí que o problema de aplicabilidade primeiro surgiu, quando começou a ser utilizada para traduzir situações jurídicas bem diferentes entre si, mormente em razão da usucapião, onde ganhou conotação de intenção ou estado de ignorância daquele que era o beneficiário da usucapião. Ou seja, suas perspectivas - objetiva e subjetiva - se mesclaram,

diluindo a jurisdição do instituto, que passou a se tornar confuso em razão da falta de limitação clara do conteúdo.

Não suficiente, ainda passou a ser confundida com a “*aequitas*”, isso é, com a ideia de aplicação de justiça concreta pelo magistrado. (MARTINS-COSTA, 2000, p. 123)

Foi apenas no século XX, pelas mãos da doutrina germânica, que o instituto voltou a brilhar, embora com outra nuance: refletia as ideias de lealdade e crença (legítima expectativa) alcançadas de forma objetiva porque mensuradas através de atitudes consideradas de forma coletiva e não de inclinações individuais. Assim, se de um lado se deveria cumprir com o combinado de modo exato, por outro também se haveria de ter consideração para com os interesses da outra parte em razão da lealdade ao esperado quando da origem da relação jurídica.

Inclusive, foi esse foco germânico que inspirou os demais ordenamentos jurídicos, principalmente aqueles que haviam descansado sobre a concepção romana ou ainda guardado as influências do direito canônico¹⁷⁴, como é o caso do direito francês, em que a boa-fé congelou como “mera fórmula de reforço de adstrição ao pactuado”. (MARTINS-COSTA, 2000, p. 128)

O seu renascimento nos moldes do que conhecemos hoje se deu a partir de sua concepção como cláusula geral de direito, quando seu conceito voltou a ganhar substância objetiva. E a adesão a ela somente passou a ser percebida de modo significativo em uma sociedade que até então era extremamente positivista, quando alterações sócio-econômicas geradas pelo capitalismo – como, por exemplo, a revolução industrial, o consumo massificado, as descobertas tecnológicas - abalaram profundamente o modelo social, que acabou por revelar-se cada vez mais complexo. Nesse novo contexto, a certeza e segurança peculiares ao legalismo não mais serviam aos interesses da coletividade, que necessitava de soluções mais ajustadas a sua nova realidade. (COSTA, 2004, p. 103 e 104)

Assim, passou a boa-fé objetiva a ser adotada pela jurisprudência e pela doutrina na busca de respostas que refletissem a eticidade e a justiça sob a perspectiva casuística.

¹⁷⁴ Nesse, a boa-fé equivalia à presença de pureza nas intenções, isso é, a abordagem dava-se não pela presença da boa-fé, mas pela ausência da má-fé (da consciência de se estar agindo de forma correta sem lesar a outrem), a qual simbolizava o pecado. Essa a única concepção da mesma nesse âmbito - a qual, diga-se de passagem, é notadamente imbuída de ética.

Posteriormente, os diplomas legislativos passaram a prevê-la, como foi o caso do BGB alemão¹⁷⁵, embora inicialmente a previsão visasse a reforçar a interpretação do negócio jurídico conforme a boa-fé subjetiva e não a criar outros deveres de conduta às partes.

Por sua vez, no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, sua inserção na doutrina deve-se bastante à obra do professor Clóvis do Couto e Silva intitulada ‘Obrigação como processo’, escrita para fins de alcançar a titularidade da cadeira de direito civil da Universidade Federal do Rio Grande do Sul em 1964. E sua aplicação no campo das obrigações pelos tribunais pode ser percebida, de modo mais expressivo e a nível nacional a partir da vigência do Código de Defesa do Consumidor (CDC) de 1990, quando foi expressamente inserida no ordenamento jurídico brasileiro (artigo 4º, inciso III¹⁷⁶ do CDC).

Antes, era utilizada basicamente a ideia da boa-fé subjetiva atada ao direito possessório, aludindo ao estado de espírito do sujeito que sinceramente acreditava estar agindo em conformidade com o que determina o ordenamento jurídico. (TEPEDINO, SCHREIBER, 2005, p. 29)

Com a vigência do atual código civil, que teve por objetivo adequar o sistema civilístico nacional à realidade socioeconômica do país e por isso previu a incidência da boa-fé objetiva tanto nos artigos 113¹⁷⁷ e 187¹⁷⁸ quanto no artigo 422¹⁷⁹, sua aplicação nas cortes jurisprudenciais solidificou-se de vez. Não que não fosse aplicada antes¹⁸⁰, mas até então de forma bem restrita: apenas quando havia uma parte evidentemente em situação desfavorável à outra, pois se entendia o caráter de tal princípio exclusivamente como de reequilíbrio. Levou algum tempo para que o princípio se aplicasse às relações em que as partes estivessem em situação de igualdade.

¹⁷⁵ que o fez nos seus § 152 e § 242 (“O devedor é obrigado a realizar a prestação do modo como o exige a boa-fé, levando em conta os usos de tráfico”).

¹⁷⁶ “Art. 4º A Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria da sua qualidade de vida, bem como a transparência e harmonia das relações de consumo, atendidos os seguintes princípios: III - harmonização dos interesses dos participantes das relações de consumo e compatibilização da proteção do consumidor com a necessidade de desenvolvimento econômico e tecnológico, de modo a viabilizar os princípios nos quais se funda a ordem econômica (art. 170, da Constituição Federal), sempre com base na boa-fé e equilíbrio nas relações entre consumidores e fornecedores;”

¹⁷⁷ “Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.”

¹⁷⁸ “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

¹⁷⁹ “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

¹⁸⁰ Inclusive, o código civil anterior de 1916 em seu art. 1.443 e o Código Comercial em seu artigo 1131, I, já a previam; contudo, a matéria não havia ainda sido amadurecida pelos operadores do direito e o instituto da boa-fé objetiva era então tratado como princípio geral do direito apenas.

Hoje, após diversos estudos e trabalhos, seu conteúdo resta delineado suficientemente e sua aplicação tem se estendido a todos os ramos do direito, sendo que alguns autores a entendem tão enraizada no ordenamento jurídico como um todo que chegam a fundamentá-la na dignidade da pessoa humana, como ocorre com Rogério Ferraz Donnini (2007, p. 123 e 124).

1.1.2 Do conceito de boa-fé objetiva

A boa-fé objetiva pode ser definida como uma regra de conduta que incide sobre todos os que participam da relação e que determina objetivamente o modo como certa prestação deve se realizar: de forma leal e voltada ao pleno adimplemento da finalidade que deu causa à relação por meio da cooperação entre as partes nela envolvidas.

É uma máxima objetiva que representa aumento dos deveres, além dos já expressamente instituídos (SILVA, Clóvis, 2007, p. 33) e difere-se da denominada boa-fé subjetiva – também conhecida como psicológica - porque essa consiste na crença que o sujeito internamente possui de estar atuando conforme o direito, sem prejudicar terceiros, enquanto que a boa-fé objetiva é o dever de agir de forma honesta, leal, de se preocupar em não prejudicar o outro, independentemente da vontade.

Nesse sentido, Judith Martins-Costa (2000, p. 457), para quem é “*norma que não admite condutas que contrariem o mandamento de agir com lealdade e correção, pois só assim se estará a atingir a função social que lhe é cometida*”.

E, no mesmo tom, Murilo Rezende dos Santos (2009, p. 214), para quem “*a boa-fé objetiva é um modelo de conduta social, é o dever ético dos contratantes de agir com honestidade, retidão, lealdade. É o dever que cada um dos contratantes tem de se preocupar com a outra parte, cuidando para que sua conduta não a prejudique*”.

Embora uns a definam como princípio e outros como cláusula geral¹⁸¹, o conteúdo reportado é o mesmo, independentemente da apresentação ofertada, que variará conforme a função a ser desempenhada no caso concreto¹⁸².

¹⁸¹ A exemplo de Raphael Manhães Martins (2008, p. 222-223), para quem a boa-fé objetiva é cláusula geral determinante de um padrão de conduta às partes da relação obrigacional que tem por constante objetivo a concretização dos fins da relação, devendo-se ter em mente que é capaz de criar normas heterônomas, mas que sua concretização apenas dar-se-á no caso concreto. Ainda, Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 10, 33 e 91), que utiliza todos esses termos (por exemplo, na p. 10, fala em boa-fé objetiva como ‘norma de conduta’, na p. 33, como regra e mandamento de conduta, salientando inclusive que “possui múltiplas significações dentro do direito, e na p. 91, usa “princípio” para a designá-la)

Ademais, é consenso que se constitui como regra ou mandamento de conduta no sentido que não é necessário haver prescrição legal para sua aplicação.¹⁸³

Surgiu, como já visto, com a finalidade de trazer harmonia ao ordenamento jurídico através da conciliação entre o positivismo e as exigências éticas, que em última instância conferem legitimação às normas positivadas. E, apesar de ser por meio do magistrado que ocorra a sua aplicação, isso não significa que ele tenha liberdade para criar direito, mas apenas para aplicá-lo conforme o ordenamento jurídico como um todo.

Por fim, saliente-se ainda que, apesar de estar fortemente imbuída de conteúdo ético, tanto que se diz tratar-se de princípio ou norma eticizante¹⁸⁴ do direito, com a ética não se confunde. É importante que seja assim, porque caso o fizesse teria sua aplicabilidade embotada, haja vista que a ética, por seu conteúdo demasiadamente genérico – e mesmo equívoco, por isso –, não fornece conteúdo substancial sistematizado em nível necessário a sua aplicação na realidade de modo objetivo.¹⁸⁵

Daí a importância de bem definir seus contornos, para que este princípio possa ser eficaz, pois, caso contrário, sua excessiva abstração impedirá sua aplicação para solução de casos concretos. Por isso a dedicação, nas próximas linhas, ao traçado das funções da boa-fé objetiva bem como dos seus principais postulados, que lhe materializam a essência e garantem a aplicabilidade casuística do instituto.

1.1.3 Das funções da boa-fé objetiva

Por funções da boa-fé objetiva entendem-se as influências diretas do instituto no universo jurídico, as quais se resumem em três: a interpretativa, a criadora dos deveres

¹⁸² A boa-fé em sua função hermenêutica e limitadora de direitos subjetivos, isso é, quando a ser aplicada pelo Poder Judiciário, adquire a operabilidade considerando-se princípio; já quando é direcionada às partes da relação jurídica, é posta em prática em razão de ser cláusula geral do ordenamento jurídico.

¹⁸³ Essa a justificativa apresentada por Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 10 e 33) para sua aplicação no âmbito do direito civil quando nenhuma previsão expressa havia. E, defendendo que também não precisa da lei ou da vontade das partes para aplicar-se, coloca-se Raphael Manhães Martins (2008, p. 223, 224 e 228), para quem seu fundamento e origem encontram-se no contato social – quando dois sujeitos entram em contato que seja relevante para o direito esperam um comportamento de lealdade da outra parte, como se extrai da seguinte colocação do autor: “sua origem, diferente dos outros deveres que compõem a relação obrigacional, não se encontra na lei ou na vontade das partes, ainda que essas criem disposições específicas tratando sobre o tema. Sua origem decorre antes do contato social.”

¹⁸⁴ Eticizante porquanto impõe critérios éticos ao cumprimento da prestação principal e ao comportamento das partes.

¹⁸⁵ Nesse sentido, Judith Martins-Costa (2000, p. 437): “como insistentemente tenho referido, a boa-fé objetiva é mais do que apelo à ética, é noção técnico-operativa que se especifica, no campo de função ora examinado, como o dever do juiz de tornar concreto o mandamento de respeito à recíproca confiança incumbente às partes contratantes, por forma a não permitir que o contrato atinja finalidade oposta ou divergente daquela para o qual foi criado.”

jurídicos e a limitadora ao exercício dos direitos subjetivos. (MARTINS-COSTA, 2000, p. 428)

A primeira das funções, que consiste na função interpretativa, é utilizada no exercício da hermenêutica – razão pela qual também é conhecida como função hermenêutico-integrativa - e apresenta três aspectos, todos focados no exercício da atividade judicial¹⁸⁶.

O primeiro aspecto consiste na fórmula interpretativa para preenchimento de lacunas. Isso é, quando o caso concreto não se enquadra em situações previstas pelos contratantes ou expressamente pela lei.

O segundo, em fórmula interpretativa em caso de dúvida quanto ao sentido do texto: impõe que se deve optar pela interpretação que melhor cumpra com a ideia de lealdade e honestidade, elementos que devem existir sempre entre as partes, bem como proíbe que, também em caso de dúvida, seja aceita interpretação que prejudique demasiadamente uma das partes em detrimento da outra. Ou seja, revela-se também como fórmula de proteção e de equilíbrio da relação jurídica.

E o terceiro se reporta à aplicação da teoria da aparência, já que esta condiz com a legítima expectativa criada por uma das partes.¹⁸⁷ Esse aspecto se enquadra na função interpretativa porque interpretação é a compreensão de uma mensagem e a teoria da aparência tem por base exatamente isso: a compreensão – errônea, porém justificável - de uma mensagem. Afinal, é dever de todos não iludir o outro, mormente o ligado a si por uma relação jurídica.

Qualquer que seja o aspecto em que a função interpretativa é utilizada, sua importância volta-se para a prática operacional do direito: possibilita a sistematização das decisões judiciais na medida em que, como bem explica Judith Martins-Costa (2000, p. 436) “a boa-fé substitui o chamamento de outros princípios ou noções – tais como a vedação ao enriquecimento sem causa, o abuso de direito, o princípio da solidariedade social, os de correção e honestidade ou a equidade”, os quais, em razão da sua amplitude ou mesmo falta de sistematização (isso é, falta de definição de um conteúdo preciso) muitas vezes não servem bem ao propósito como ela o faz.

Cabe remarcar que, por seu foco ser a aplicação do direito pelo magistrado, essa função só tem relevo no caso concreto, onde, por meio dela, se moldará uma solução.

¹⁸⁶ É para ele que a boa-fé objetiva consiste em regra valorativa; para as partes, é regra de conduta.

¹⁸⁷ Sem dúvida que nesse âmbito incide a boa-fé subjetiva, pois é levada em consideração a vontade (elemento psicológico, interno do sujeito) de uma das partes; contudo, também incide a boa-fé objetiva porquanto deve ser levado em consideração o padrão de comportamento social em tais circunstâncias, que é elemento externo e objetivo.

E, por fim, importa comentar que as severas críticas que foram dirigidas à boa-fé objetiva quando a doutrina começou a se dedicar-lhe atenção basicamente se focaram nessa função. Temia-se que a insegurança jurídica e o arbítrio do julgador se espaliassem em razão da amplitude de seu conceito. Todavia, como se tem observado, a boa-fé objetiva veio para concretizar o espírito da Constituição de 1988, trazendo maior segurança àquele que age leal e honestamente, que passa a abrigar a expectativa de ter não apenas sua conduta proba e leal reconhecida, mas recompensada juridicamente. Além disso, os magistrados, após esses anos de amadurecimento da teoria da boa-fé objetiva, têm aplicado o instituto respeitando o contexto do ordenamento jurídico, que por sinal sempre serviu de limites a sua atividade.

Já como segunda função tem-se a de criadora de deveres instrumentais, laterais ou anexos (MARTINS-COSTA, 2000, p. 437 e 438). Embute na figura do regular adimplemento da relação obrigacional a realização – independentemente do que foi previsto pela vontade ou lei - de deveres além daquele consistente na realização da prestação principal.

Essa função é a responsável por transformar a estrutura da relação obrigacional, que passa a ser estruturada como composta não apenas pela prestação principal e pelas secundárias (essas subdivididas em meramente acessórias ou de prestação autônoma) mas também por esses deveres instrumentais, laterais ou anexos, que não possuem natureza jurídica obrigacional.

Contudo, importante frisar que em respeito à segurança jurídica a incidência de tais deveres não ocorre de modo ilimitado, mas encontra limite no princípio da razoabilidade e, também, na finalidade para qual toda a relação jurídica se volta.¹⁸⁸

E, finalmente, como terceira função, aparece a de limitadora ao exercício dos direitos subjetivos decorrentes da relação jurídica, que visa à distinção entre abuso de direito e seu exercício regular.

Aqui o instituto da boa-fé objetiva tem o condão de ser utilizado, de modo técnico, como critério de discernimento em casos concretos – como é peculiar de sua operatividade - para discriminar se a situação reflete abuso de direito ou se o direito está sendo exercido de forma regular.¹⁸⁹

¹⁸⁸ Nesse prisma Tepedino e Schreiber (2005, p. 37) concluem que “*é, portanto, a própria função social e econômica do contrato que deve servir de limite à incidência da boa-fé objetiva*”, alertando que não cabe à boa-fé ser utilizada para cumprir com interesses particulares das partes alheias ao objeto da relação jurídica.

¹⁸⁹ O abuso de direito é, em outras palavras, o exercício do poder da vontade dos sujeitos da relação jurídica, por meio de suas condutas, de modo contrário à função social que deve orientar tanto a origem quanto o desenvolvimento e adimplemento da mesma. Esse exercício é considerado um afronte ao ordenamento jurídico porque viola a boa-fé objetiva. Nesse sentido, encontra-se o art. 187 (*Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-*

Embora alguns autores integrem essa função na primeira citada, a interpretativa, já que seria um caso de interpretação saber se a situação concreta legitima-se ou não perante o ordenamento jurídico, isso é, se condiz com o direito ou é abusiva, prefere-se coloca-la como uma função autônoma porque entende-se que por essa função, em casos concretos, fique clara a materialização da função social do direito, estampada na Constituição de diversas formas. Isso é, ela enfatiza que o direito (e com ele as relações jurídicas que o efetivam) deve ser exercido sempre polarizado a uma finalidade maior, que nesse caso específico é a sua função social e a justiça.¹⁹⁰

1.1.4 Principais postulados da boa-fé

Com efeito, a operatividade da boa-fé objetiva, isso é, a sua concretização em situações fáticas e, diga-se mesmo o exercício de suas funções, ocorre através do emprego de postulados nela fundamentados nos casos concretos, os quais são principalmente quatro: a *supressio*, a *surrectio*, o *venire contra factum proprium* e o *tu quoque*.

Apenas antes de serem eles abordados especificamente, cabe observar que quando, ao tratar de seus efeitos, se faz alusão a obrigação (conteúdo obrigacional, relação obrigacional, vínculo obrigacional entre outros), o objeto de referencia é a obrigação concebida como fenômeno complexo, amplo, isso é, refere-se à relação jurídica global e não apenas ao vínculo de natureza obrigacional estrito senso.

Pois bem, inicialmente como postulado da boa-fé objetiva tem-se a *supressio* (que, na doutrina alemã, recebe o nome de *Verwirkung*), fenômeno ocasionado pela inércia de uma das partes em exercer seus direitos ou faculdades, gerando na outra uma expectativa considerada legítima, de modo que o conteúdo obrigacional acaba por ser reduzido, ou seja, certas condutas que no princípio poderiam ser exigidas em decorrência da relação jurídica não mais o poderão ser.

Sua identificação parte da análise do comportamento das partes ao longo da relação obrigacional, pois, é o comportamento reiterado de uma das partes que cria na outra o convencimento de que não mais será exigida certa conduta obrigacional.

fé ou pelos bons costumes.) do Código Civil, que é cláusula geral de direito de ordem pública, que deve ser aplicada, em sua essência, a todo o direito. (SANTOS, 2000, p. 225)

¹⁹⁰ Tanto assim, que Murilo Rezende dos Santos (2009, p. 225) indica essa função da boa-fé objetiva como nascente de diversas teorias atuais, dentre as quais a teoria do abuso de direito, mas não se limitando apenas a ela, sendo também apontadas as teorias que proíbem o comportamento contraditório, a teoria do adimplemento substancial, a teoria da imprevisão e a teoria da quebra da base objetiva do negócio.

Entretanto, não é o decurso de qualquer tempo que se mostra razoável para ocorrência deste fenômeno, consoante tem entendido a jurisprudência. É necessário que o prazo seja suficiente para criar o indício objetivo de que o direito não mais seria exercido, e, além disso, também impende que o tempo tenha criado um desequilíbrio entre o benefício do credor e o prejuízo do devedor.

Por outro lado, a *surrectio*, que também deriva da passagem do tempo sem o exercício de um direito pelo credor, implica no nascimento de um direito, no alargamento do elemento objetivo da obrigação. Aqui a passagem do tempo opera a construção de uma confiança legítima da existência de um direito, ainda que não pactuado.

Como requisitos para seu reconhecimento no caso concreto, além do lapso temporal relevante, apresenta-se a existência de um conjunto de indícios objetivos que induzam a confiar na presença do direito em questão, ainda que o contrato expressamente não o preveja (neste último requisito se inclui, por exemplo, a inexistência de cláusula contratual que expressamente obste a expectativa de formação do tal direito).

Outrossim, há o célebre *venire contra factum proprium*, que, por sua vez, resulta do comportamento contraditório – embora lícito – por uma das partes. Em um primeiro momento a parte se porta de certa forma, e, passado certo tempo repetindo aquela conduta, vem a portar-se de forma oposta.

Assim, necessários para sua configuração dois comportamentos – omissivos ou comissivos - *a priori* lícitos¹⁹¹, diferidos no tempo e contraditórios.¹⁹²

A importância desse postulado descansa no fato de que o direito, por razões lógicas, não pode vedar condutas contraditórias de modo genérico, afinal, não pode ser proibido mudar-se de ideia sob pena de estancamento da evolução social. Todavia, em casos concretos, a contradição pode sim ser apreciada sob a lente da boa-fé.¹⁹³

¹⁹¹ Por mais que ambos revestidos da aparência da legalidade ou de exercício regular do direito, a boa-fé apontará que um deles não é em verdade lícito porque contrário à boa-fé objetiva.

¹⁹² Ora, o comportamento das partes traduz-se logicamente em repercussões na esfera jurídica. Dessa feita, ao se comportar de determinado jeito, a parte incita a outra a projetar como se comportará no decorrer daquela relação obrigacional. Por isso a legítima expectativa criada, ou, em outras palavras, a confiança projetada, que merece ser preservada. Agir de modo contrário após a passagem do tempo é pisotear no vínculo de colaboração de deve existir entre os sujeitos da relação obrigacional, e, em respeito a esse vínculo, deve-se preservar a projeção realizada com base nas informações transmitidas.

¹⁹³ Sobre o assunto, declara Judith Martins-Costa (2000, p. 470 e 471, grifo da autora): “*serve como modelo ensejador do estabelecimento de certos requisitos de conduta. Estes são revelados no caso concreto, à luz de suas circunstâncias, em especial da finalidade do contrato, mas, como regra geral, admite-se incidirem quando já surge uma situação jurídica ocorrida pelo factum proprium, situação da qual decorre benefício, ou a expectativa de benefício, para a contraparte, à qual se segue-se uma contradição, originada por um segundo comportamento pelo autor do factum proprium.*”

Reza a boa-fé objetiva que não pode aquele que prevarica contra os deveres que lhe cabem utilizar-se de sua própria torpeza. Os deveres de lealdade e cooperação impõem que não seja a expectativa gerada pelo comportamento prévio de uma das partes contrariado depois em prejuízo da outra. E justifica-se não porque se pretende a manutenção da primeira conduta, mas para que a violação do dever de lealdade e cooperação não seja sancionada. Ou seja, mantém-se a primeira conduta não porque não tenha a parte o direito de mudar o seu comportamento, mas porque, nas concretas circunstâncias, tal mudança reflete a quebra do dever de agir com a boa-fé objetiva que é inerente à relação jurídica obrigacional.

E para ser criada a legítima expectativa, não se pressupõe má fé ou culpa. Importa apenas que uma conduta da outra parte a tenha gerado e que, de acordo com as regras de conduta coletiva, dê vazão a certa expectativa. Nesse sentido, o Código Civil traz nos artigos 330¹⁹⁴ e 619¹⁹⁵, dispositivos que revelam o reconhecimento da importância desse postulado, o qual, como se observa, atualmente encontra-se não apenas no espírito do ordenamento jurídico como um todo, mas positivado no âmbito do direito privado e público também¹⁹⁶.

E, por último, acrescenta-se o *tu quoque*, que prescreve que uma parte não pode exigir da outra um comportamento determinado pelo conteúdo da relação obrigacional quando ela mesma não observa tal conteúdo. Isso é, se descumpriu com um dever dentro da relação obrigacional, não pode exigir da outra parte o cumprimento daquele dever.

A sua desobediência com relação a uma conduta que deveria ser realizada supõe que tolerará caso a outra parte também não cumpra com tal conduta. Ou, por outro lado, significa que não poderá exigir a outrem a realização do dever que lhe cabe se, de sua parte, houve descumprimento. Afinal, uma vez descumprido um dos deveres, o equilíbrio que deve haver na relação jurídica obrigacional altera-se, modificando, por conseguinte, o conteúdo da mesma. Logicamente, então, estabelece-se novo equilíbrio, novo conteúdo em termos de deveres a serem realizados, justificando o não cumprimento de deveres que a princípio deveriam ser adimplidos, pois a relação não é mais mesma em termos substanciais em razão

¹⁹⁴ “Art. 330. O pagamento reiteradamente feito em outro local faz presumir renúncia do credor relativamente ao previsto no contrato.”

¹⁹⁵ “Art. 619. Salvo estipulação em contrário, o empreiteiro que se incumbir de executar uma obra, segundo plano aceito por quem a encomendou, não terá direito a exigir acréscimo no preço, ainda que sejam introduzidas modificações no projeto, a não ser que estas resultem de instruções escritas do dono da obra.”

¹⁹⁶ É esse o espírito, por exemplo, do art. 100, III, do Código Tributário Nacional, que considera norma complementares no ordenamento jurídico aquelas práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, justamente porque a legítima expectativa deve ser protegida.

de alteração propugnada pela parte que prevaricou com suas responsabilidades, embora se revista da mesma forma.¹⁹⁷

O Código Civil de 2002 trouxe esse postulado positivado na essência do artigo 476¹⁹⁸, que prevê a exceção do contrato não cumprido.

Mas, por outro lado, importa ressaltar que esse postulado deve ser compreendido dentro do contexto da razoabilidade e proporcionalidade, que são princípios implícitos constitucionais que permeiam o texto da Lei Maior. Isso significa que não é qualquer inadimplemento de uma parte que legitimamente autoriza a outra a não realizar integralmente com a sua prestação. Deve ser um inadimplemento substancial e não apenas de pequena parte considerado o todo.¹⁹⁹

1.2 Da repercussão da boa-fé objetiva na relação jurídica obrigacional: obrigação como um fenômeno complexo e como processo

Como visto na parte inicial do trabalho, variados são os conceitos oferecidos para delimitar o campo semântico do termo “obrigação” na seara jurídica. Todos eles, porém, partem de três elementos constitutivos: partes, objeto e vínculo jurídico, variando somente a forma como são compreendidos.

¹⁹⁷ Esse aspecto é marcado por Menezes Cordeiro (1989, p. 845, grifo do autor), segundo quem: “*a justificação e a medida do tu quoque estão, pois, nas alterações que a violação primeiro perpetrada tenha provocado no sinalagma.*” Ainda, a respeito, escreve Judith Martins-Costa (2000, p. 461) que consiste na “*regra pela qual a pessoa que viole uma norma jurídica, legal ou contratual, não poderia, sem abuso, exercer a situação jurídica que esta mesma norma lhe tivesse atribuído.*” Esse postulado, conforme ela, traduz-se em uma das vertentes da teoria dos atos próprios, cuja outra vertente seria expressa pelo postulado do *venire contra factum proprium*, que já foi visto.

¹⁹⁸ “*Art. 476. Nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro.*”

¹⁹⁹ Nesse sentido a teoria do adimplemento substancial, que encontra guarida na boa-fé objetiva por meio da função limitadora dos direitos subjetivos. Determina essa teoria que não se deve cogitar da resolução do contrato – da quebra do vínculo e libertação do credor – quando o devedor, tendo cumprido quase a totalidade da prestação a que estava obrigado, deixou somente de cumprir com uma pequena parte dela. Nesse caso, entende-se que não devem ser imputados ao devedor os efeitos da mora e que ao credor não cabe desobrigar-se de sua contrapartida, mas apenas cobrar o cumprimento final da prestação ou sua compensação. Inclusive, nesse caso, em razão da variação do conteúdo da relação obrigacional, não há que se aplicar o art. 389 do Código Civil, que determina a condenação em perdas e danos quando não cumprida a obrigação. Como exemplos, tem-se o caso daqueles que pagam 55 de 60 parcelas do financiamento de um bem alienado fiduciariamente, seja imóvel ou móvel, quando ao credor restará o direito de cobrar a quantia faltante mas não retomar o bem. Ou então, o caso do contrato de seguro, o qual não deve ser considerado resolvido quando apenas se deixa de pagar a última parcela do prêmio antes do sinistro. (SANTOS, 2009, p. 226 e seq.)

E, por fim, cabe pontuar que a boa-fé objetiva lhe ampara porquanto considera o contexto social objetivamente: todos podem vir a perder seus empregos, ficarem doentes, ou terem gastos imprevistos em razão de óbito, divórcio ou outros. Assim, a conduta isolada de não adimplemento de parte da prestação em face de todas as demais condutas que se repetiram no sentido do adimplemento, deve ser relativizada, dando-se maior importância ao modo como a relação obrigacional se desenvolveu por toda a sua duração.

Portanto, tem-se que, independentemente da perspectiva que se encare a relação obrigacional, sua estrutura será formada pelos elementos acima elencados. O que divergirá será a concepção que cada elemento alcança, isso é (i) qual o conteúdo da prestação, (ii) no que consiste o vínculo jurídico e, também, (iii) como devem ser entendidos o sujeito ativo e o passivo, protagonistas da relação obrigacional.

Na concepção clássica, isso é, prévia à aplicação da boa-fé objetiva à teoria geral das obrigações, essas eram concebidas como fenômeno simples ou estático.

Simples porque as partes ocupavam, conforme entendimento consolidado, apenas uma posição: o credor era o sujeito dos direitos e único a figurar no polo ativo da relação enquanto que o devedor era o sujeito dos deveres e único a figurar no polo passivo da relação. Portanto, o credor possuía apenas direitos e o devedor, apenas deveres.

E estático porque seu objeto era inalterável: consistia única e exclusivamente no adimplemento de deveres obrigacionais: do dever principal de dar, fazer ou não fazer algo, em razão do qual a relação foi travada e dos a ele acessórios (também chamados secundários).

Judith Martins-Costa (2000, p. 385) define esta concepção com muita propriedade:

“A perspectiva estática da relação obrigacional é uma perspectiva atomística que vem da primeira grande concepção de obrigação, gerada no direito romano. Como é por todos sabido, neste vem consagrada a idéia de que a obrigação é um vínculo jurídico que constringe uma parte a fazer algo em favor da outra, como lapidarmente definiu Justiniano nas Institutas: *‘Obligatio est iuris vinculum, quo necessitatis adstringimur aliucius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura’*. Como se vê, aí estão inscritos dois pólos rigidamente opostos entre si. O pólo credor tem o poder de, pelo vínculo, adstringir – verbo dicionarizado como sinônimo de submeter, subjugar, dominar ou apertar – o outro pólo, devedor, a solver a obrigação, segundo a lei civil.”

Como adeptos dessa concepção clássica, podem ser citados Pontes de Miranda, Clóvis Beviláqua, Caio Mario Pereira da Silva, Orlando Gomes, Washington de Barros Monteiro, Sílvio Rodrigues, Carlos Roberto Gonçalves e Sílvio de Salvo Venosa.²⁰⁰

Acontece que com o passar do tempo – e com as mutações sociais, cada vez mais rápidas e imprevisíveis - esse conceito revelou-se insuficiente para sanar os problemas que a realidade social apresentava. Primeiro porque a sociedade revelou-se uma sociedade de massas, o que repercute na realização dos negócios jurídicos e, também porque alguns problemas práticos – como, por exemplo, as obrigações duradouras - não encontravam, na

²⁰⁰ Citados por Marcelo Junqueira Calixto (2005, p. 2).

legislação e doutrina da época, uma solução adequada e conforme os mais evidentes traços de justiça.

Então, surgiu a boa-fé objetiva, moldada pela doutrina germânica e que passou a influenciar não apenas a doutrina e jurisprudência pátrias, mas também a estrutura positivo-normativa brasileira, como demonstra o Código de Defesa do Consumidor, que trouxe o princípio da boa-fé objetiva expressamente às relações obrigacionais, e a própria Constituição, que vestiu o cidadão de uma série de direitos fundamentais. Tudo a fim de impedir os abusos a que estavam sujeitos os cidadãos em razão do acelerado desenvolvimento do capitalismo e da sede inesgotável de verba pelo Poder Público.

No país a profunda influência de tal movimento no direito obrigacional foi ressaltada pelo professor Clóvis do Couto e Silva, que apresentou a teoria de que a relação obrigacional deveria ser entendida – em razão da aplicação da boa-fé objetiva - como uma totalidade que inclui não apenas a obrigação em sentido estrito, mas também uma série de outras situações jurídicas, dentre as quais os deveres de conduta instrumentais, laterais ou anexos, que se aplicam a todas as fases do desenvolvimento da relação obrigacional (nascimento e amadurecimento de um lado e extinção de outro) a fim de chegar ao pleno adimplemento, que consiste não apenas na satisfação plena do credor mas também da finalidade sócio-econômica da relação jurídica em si.

Com a palavra, o próprio autor (SILVA, Clóvis, 2007, p. 17 a 20):

“A presente obra, ‘A obrigação como processo’, tem por finalidade salientar os aspectos dinâmicos que o conceito de dever revela, examinando-se a relação obrigacional como algo que se encadeia e se desdobra em direção ao adimplemento, à satisfação dos interesses do credor. [...] Como totalidade, a relação processual é um sistema de processos. [...] Os deveres, na dogmática atual, sofreram ainda divisão em deveres principais e secundários (anexos ou instrumentais), e em dependentes e independentes. [...] A relação obrigacional pode ser entendida em sentido amplo ou em sentido estrito. Lato sensu, abrange todos os direitos, inclusive os formativos, pretensões e ações, deveres, (principais e secundários, dependentes e independentes), obrigações, exceções e, ainda, posições jurídicas. Stricto sensu, dever-se-á defini-la tomando em consideração os elementos que compõem o crédito e o débito, como faziam os juristas romanos. [...] “Com a expressão ‘obrigação como um processo’ tenciona-se a sublinhar o ser dinâmico da obrigação, as várias fases que surgem no desenvolvimento da relação obrigacional e que entre si ligam com interdependência. [...] A obrigação, vista como um processo, compõe-se, em sentido largo, do conjunto de atividades necessárias à satisfação do interesse do credor.”

A obrigação passa então a ser caracterizada como fenômeno complexo porque seu objeto é composto de vários elementos que não apenas o referente à prestação da obrigação em sentido estrito.²⁰¹ E o adimplemento somente ocorrerá quando cumpridos todos os objetos da relação jurídica.²⁰²

E, são duas as razões pelas quais a boa-fé objetiva influenciou intimamente a concepção da obrigação como fenômeno complexo²⁰³.

A primeira é porque criou a categoria de deveres instrumentais, laterais ou anexos, tendo em vista a concreção dos princípios constitucionais de lealdade, solidariedade, justiça, função social e mesmo dignidade da pessoa humana. Ou seja, inseriu impreterivelmente mais elementos – cuja natureza não é obrigacional, como será visto – dentro da relação jurídica obrigacional e assim ampliou seu objeto e a tornou complexa porque vinculou seu adimplemento à realização de todos os deveres que a compõem.

E a segunda porque, tendo em vista ainda os mesmos princípios citados, foi em razão dela que passou-se a conceber as relações jurídicas como voltadas à realização de uma finalidade maior do que apenas o pleno adimplemento do credor, justificando ainda mais a ampliação do conteúdo relação obrigacional a fim de abarcar outros deveres e posições jurídicas que cooperassem nesse intuito.

São elementos da obrigação em sentido amplo, isso é, relação obrigacional, ou compreendida como fenômeno complexo: dever principal, os deveres secundários, os ônus²⁰⁴, as expectativas²⁰⁵, as sujeições²⁰⁶, os direitos potestativos²⁰⁷ e os deveres laterais de conduta.

208

²⁰¹ Não obstante, há aqueles que atribuem o atributo complexo àquelas obrigações que tem mais de um sujeito (credor ou devedor) ou mais de um objeto (mais de uma prestação). Cabe esclarecer que não é com esse significado que o termo é utilizado nesse trabalho.

²⁰² Concorde Raphael Manhães Martins (2008, p. 219): “a disciplina do direito das obrigações não se limitará ao mero direito de crédito, visto que do contato social surge uma série de deveres que passam a integrar a relação obrigacional, ao lado da própria prestação principal”.

²⁰³ Ainda, a obrigação vista por essa perspectiva recebe o nome de “totalitária”, “organismo”, “estrutura”, “relação-quadro”, “complexidade intra-obrigacional”. (MARTINS, 2008, p. 220)

²⁰⁴ Dever jurídico que depende exclusivamente de quem o tem praticá-lo para fins de conseguir ou manter uma vantagem jurídica.

²⁰⁵ Nas palavras de Mário Júlio de Almeida Costa (2004, p. 69, nota de rodapé, grifo do autor) “A expectativa jurídica, configura-se como situação intermédia, objecto de específica tutela jurídica, no processo de formação sucessiva de um direito.”

²⁰⁶ Que é aquele que representa o outro lado do direito potestativo, quando cabe ao que tem o direito exercê-lo e ao que tem o dever de sujeição apenas sujeitar-se a tal exercício.

²⁰⁷ Que é o outro lado do estado de sujeição, a respeito do qual Mário Júlio de Almeida Costa (2004, p. 69) exemplifica com a resolução, modificação ou denúncia do contrato.

²⁰⁸ Preciosa é a explanação fornecida por Mário Júlio de Almeida Costa (2004, p. 63, grifo do autor): “Desse modo, numa compreensão globalizante da situação jurídica creditícia, apontam-se, ao lado dos *deveres de prestação* – tantos *deveres principais de prestação*, como *deveres secundários* – os *deveres laterais* (“Nebenpflichten”), além de *direitos potestativos*, *sujeições*, *ônus jurídicos*, *expectativas jurídicas*, etc. Todos os referidos elementos se coligam em atenção a uma identidade de fim e constituem o conteúdo de uma relação de

Os que mais importam ao presente estudo são o dever principal, os secundários e os laterais de conduta, pois no caso da relação obrigacional tributária são os que sobressaem, além de que consistem nos diretamente relacionados com o tema proposto nesse estudo.

O dever principal²⁰⁹, também conhecido como prestação principal ou primária, é o objeto da obrigação em sentido estrito: o crédito e o débito. É a razão da existência da relação obrigacional, a sua ‘alma’. É a ele que se dirige o adimplemento, que abrange não apenas o cumprimento dele em si, mas também da finalidade que o motivou. Constitui ele, portanto, o eixo da relação obrigacional. (COSTA M., 2004, p. 65)

Por sua vez, junto com o dever principal, formando os deveres de prestação (isso é, os deveres de índole obrigacional), tem-se o segundo elemento, consubstanciando nos deveres secundários ou acidentais de prestação, conforme explanação de Júlio de Almeida Costa (2004, p. 66). Esses podem ser de duas modalidades: os meramente acessórios da prestação principal e os com prestação autônoma.

Os deveres secundários meramente acessórios da prestação principal “*se destinam a preparar o cumprimento ou a assegurar a sua perfeita realização*”, como é o caso de conservar a coisa vendida ou de embalá-la adequadamente para fins de entrega da mesma. Já os deveres secundários de prestação autônoma se subdividem em dois tipos: sucedâneos do dever principal de prestação (que é o caso, por exemplo, do dever de indenizar resultante da impossibilidade de se cumprir com a prestação originária em razão de culpa, que substitui essa) e coexistentes com o dever principal da prestação (como quando há o dever de indenizar em razão de mora no cumprimento ou de realização do mesmo de forma defeituosa, quando não se fala em substituição do dever de prestação principal, mas de acréscimo ao mesmo) (COSTA M., 2004, p. 66).²¹⁰

Há ainda necessariamente um terceiro elemento consubstanciado pelos deveres laterais, instrumentais ou anexos de conduta, que se destinam precipuamente a garantir que a relação obrigacional se desenvolva de modo adequado e justo.

A união desses elementos forma a relação obrigacional conforme o prisma da boa-fé objetiva e presentes devem estar para fins de se poder conceber a aplicação do princípio da boa-fé na matéria das obrigações. Assim como, por outro lado, uma vez presentes, deduz-se que há incidência da boa-fé objetiva, que é a ensejadora de tal concepção.

carácter unitário e funciona: a *relação obrigacional complexa*, ainda designada *relação obrigacional em sentido amplo* ou, nos contratos, *relação contratual*.”

²⁰⁹ Denominando-a dever principal, tem-se Murilo Rezende dos Santos (2009, p. 238 e 239).

²¹⁰ Judith Martins-Costa (2000, p. 438) também adota essa nomenclatura.

Por fim, importa pontuar que essa concepção das obrigações como fenômeno complexo interfere também na compreensão dos elementos subjetivo e abstrato das mesmas e não apenas do elemento objetivo.

No subjetivo posto que o sujeito ativo não mais é exclusivamente o credor e o sujeito passivo não mais é exclusivamente o devedor. Claro que o sujeito ativo ainda é o credor do dever principal e que a obrigação em sentido amplo continua atraída à satisfação de seus interesses, mas ele também é sujeito passivo no que diz respeito à prestação dos deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta, pois pode o devedor dele exigir sua conduta não dificulte o adimplemento que busca realizar.²¹¹

Em outras palavras, a relação jurídica não mais se consubstancia apenas nos direitos do credor, embora vise sim à absoluta satisfação dos mesmos; no entanto, agora ambos, credor e devedor, estão em posição de exigir do outro o adimplemento dos deveres instrumentais, laterais ou anexos, isso é, são sujeitos ativos – na relação obrigacional – de tais deveres.²¹²

Por seu turno, o elemento abstrato também sofreu intensas alterações. Passou de uma situação de subordinação, sujeição exclusiva, vivenciada pelo devedor do dever prestacional principal para uma situação de cooperação. Afinal, o vínculo jurídico, tal qual o objeto, restou polarizado pela realização da finalidade da relação jurídica e não apenas da prestação obrigacional, apenas possível por meio da atuação coletiva da partes no sentido de realizarem uma série de condutas naquele intuito. Essa colateral realização de condutas (omissivas e comissivas) é o conteúdo do vínculo de cooperação.

Como alguns dos estudiosos da ciência jurídica que adotam essa concepção, tem-se Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 20), Fredie Didier Junior e Paula Sarno (2009, p. 64), Antunes Varela²¹³, Carlos Augusto Silva²¹⁴, Pietro Perlingieri, Judith Martins-Costa e

²¹¹ Nesse sentido a lição do professor Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 97, grifo do autor): “A concepção atual de relação jurídica, em virtude da incidência do princípio da boa-fé, é a de ordem de cooperação, em que se aludem as posições tradicionais do devedor e credor. [...] Com isso, [...] reconheceu-se que a ele cabiam certos deveres. Não caberá, a toda evidência, a efetivação da obrigação principal, porque isso é pensão precípua do devedor. Caber-lhe-ão, contudo, certos deveres como os de indicação e de impedir que a sua conduta venha dificultar a prestação do devedor. Este último dever, como já se mencionou, é bilateral. Se houver descumprido um desses deveres, não poderá exigir a pretensão para haver a obrigação principal. Dir-se-ia que a sua pretensão precluiu (verwirkt).”

²¹² A existência de deveres para ambas as partes é ressaltada pelos seguintes estudiosos, citados por Marcelo Junqueira Calixto (2005, p. 5): Karl Larenz, Antunes Varela, Mário Júlio de Almeida Costa, Emilio Betti.

²¹³ Citado por Fredie Souza Didier Junior e Paula Sarno (2009, p. 61).

²¹⁴ Para quem (SILVA, Carlos, 2004, p. 61) a obrigação consiste em relação dinâmica e complexa, vista sob a perspectiva da totalidade, que impõe não se esgotar mais no direito de crédito e no dever de débito. Independentemente da vontade inicial dos partícipes, outras situações jurídicas podem estar presentes como objeto. Consistem elas em uma série de deveres, situações jurídicas e direitos formativos derivados do objetivo a que se visava realizar com a prestação principal.

Fernando Noronha²¹⁵. Ressalve-se, apenas, que é franca a expansão dessa corrente, à qual esse trabalho se filia, e que, a cada dia, tem ganhado novos adeptos.

Além disso, conforme a doutrina da boa-fé objetiva a obrigação também não deve ser vista como um fenômeno estático, mas como um fenômeno dinâmico, como um processo.

Para sua compreensão global deve ser analisada toda a realidade subjacente a ela, que, dentro da perspectiva totalitária, é vista não apenas como recipiente de um dever principal, mas também de outros deveres que juntos formam a relação obrigacional. E isso pois ela passa a ser vista não isoladamente como um vínculo obrigacional em torno de um crédito e um débito, mas passa a fazer parte da mesma, nessa visão holística, a finalidade almejada pelas partes.²¹⁶

E, na busca pela realização dessa finalidade, a relação jurídica obrigacional nasce, se desenvolve e extingue-se tal como a vida: em fases.²¹⁷ Por se desenvolver, se quer dizer que o seu conteúdo varia no seu decorrer. Não o conteúdo do dever principal (de modo que se mantém a identidade da relação jurídica), que era a antiga obrigação considerada por si, mas dos deveres jurídicos secundários ou formativos e dos deveres jurídicos anexos de conduta ou laterais. Esses, conforme a conduta de cada uma das partes, o contexto social em que se inserem e, principalmente a finalidade a que se destinam, tem seu substrato moldado.

Por isso Cláudia Lima Marques (2002, p. 182) aduz que “*os doutrinadores alemães costumam afirmar que as relações obrigacionais são, em verdade, uma ‘fila’ ou uma ‘série’ de deveres contratuais [...] , vistos no tempo, ordenados logicamente, unidos por uma finalidade*”.

Por finalidade da relação obrigacional, entende-se não apenas aquela finalidade decorrente da vontade das partes – aspecto subjetivo – mas, principalmente, a revelada pelo objetivo econômico-social – aspecto institucional - da relação obrigacional, o qual pode vir até a relativizar aquela.²¹⁸

²¹⁵ Esses três últimos citados por Marcelo Junqueira Calixto (2005, p. 5).

²¹⁶ Tal como pondera Raphael Manhães Martins (2008, p. 218), “*a relação jurídica entre duas partes não simplesmente existe como um fim em si, mas constitui-se num instrumento à concretização de interesses*”.

²¹⁷ Corroborando essa ideia, bem coloca Judith Martins-Costa (2000, p. 394): “*Ora, como efeito da apreensão da totalidade concreta da relação obrigacional, percebe-se ser a mesma um vínculo dinâmico – porque passa a englobar, num permanente fluir, todas as vicissitudes, ‘casos’ e problemas que a ela possam ser reconduzidas – que se movimenta processualmente, posto criado e desenvolvido à vista de uma finalidade, desenvolvendo-se em fases distintas, a do nascimento do vínculo, do seu desenvolvimento e adimplemento*”.

²¹⁸ Cita esses dois aspectos Raphael Manhães Martins,(2008, p. 218) com quem se concorda, discordando-se, no ponto de Larenz, para quem a finalidade resumia-se na satisfação dos interesses do credor. Para Motta Pinto (1985, p. 260 e 261), a finalidade se traduz por “*o fator determinante do conteúdo interno da relação contratual;*

Caracteriza-se o objetivo como econômico porque a relação obrigacional se justifica no contexto da apreciabilidade econômica (patrimonialidade), e social porque a finalidade é encontrada considerando-se a coletividade.

Não obstante, pondere-se também que não é qualquer escopo que serve ao intuito de polarizar a relação obrigacional e moldar seu conteúdo a título dos deveres jurídicos subjacentes. É somente a finalidade que, além de relevante, revista-se de objetividade e cognoscibilidade. (MARTINS R., 2008, p. 218)

De objetividade porque deve a finalidade se revelar conforme a expectativa de utilidade que deva advir naturalmente daquela relação no que tange à relação de causa e consequência conforme os olhos da sociedade como um todo e não apenas do envolvido. Ou seja, de acordo com os costumes e conhecimento geral.

E, de cognoscibilidade porquanto a necessidade econômica que deva ser satisfeita com a prestação principal deve ser concebida com base no contexto – técnico, financeiro, intelectual, cultural - daqueles envolvidos na relação jurídica e seu nível de conhecimento em face às condutas que envolvem a relação.

Mas, é de se ressaltar, nem todos compartilham dessa visão holística da relação obrigacional.²¹⁹ Todavia, ainda que não seja unívoco o entendimento sobre o conteúdo da finalidade, é certo que é ela que polariza a relação obrigacional. É em sua direção que as condutas devem encaminhar-se, sempre. A depender dela constituem-se os conteúdos – e sua variação no decorrer do desenvolvimento da relação - dos deveres jurídicos subjacentes ao dever principal.²²⁰

Além disso, a obrigação vista como fenômeno dinâmico tem outras repercussões, como é o caso da teoria da imprevisão, estampada nos artigos 317²²¹ e 478²²² do Código Civil. Essa teoria volta-se aos contratos de longa duração, cujo adimplemento se

constitui a 'missão' concreta, comum a todos os elementos singulares integrados no todo unitário (créditos, débitos, direitos potestativos, sujeições, deveres laterais, etc.)."

²¹⁹Por exemplo, para Murilo Rezende dos Santos (2009, p. 242), "*essa finalidade não é outra senão o fiel cumprimento do contrato, com a otimização da relação obrigacional com o correto proveito de ambas as partes*".

²²⁰ Por isso que em um mesmo tipo de contrato podem-se ter deveres jurídicos secundários e deveres de conduta laterais diferenciados. É o caso, por exemplo, da empresa A, que realiza venda de peças de computador tanto para empresas de assistência técnica quanto para consumidores finais; havendo em ambos casos o dever de informação sobre as peças, porém com conteúdo diverso, pois o conjunto de deveres laterais se intensifica no caso da venda para consumidores finais em razão da peculiar condição de hipossuficiência desses.

²²¹ "Art. 317. Quando, por motivos imprevisíveis, sobrevier desproporção manifesta entre o valor da prestação devida e o do momento de sua execução, poderá o juiz corrigi-lo, a pedido da parte, de modo que assegure, quanto possível, o valor real da prestação."

²²² "Art. 478. Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação."

perfaz ao longo do tempo, e, tendo por base que a relação obrigacional se desenvolve ao decorrer do tempo e esse desenvolvimento implica na variação de seu conteúdo conforme as circunstâncias que a influenciem nesse interstício, determina que, na ocorrência de fatos não previstos no momento da celebração – objetivamente, isso é, nos limites da previsibilidade humana quanto à causa do evento e seus efeitos²²³ -, a relação contratual deve ser reequilibrada (ou o contrato resolvido) para evitar a prestação excessivamente onerosa por uma das partes.

Outrossim, repercute na teoria da base objetiva do negócio jurídico, que determina que os negócios jurídicos quando realizados pressupõem objetivamente a manutenção da legislação, sistema econômico e outras situações externas, dentro das quais se ponderou a realização do mesmo. Assim, na alteração dessas, independentemente de imprevistas ou não (essa a diferença para com a teoria da imprevisão), a relação obrigacional tem seu conteúdo alterado e deve ser reequilibrada com base nos deveres de cooperação e lealdade. Nesse sentido o Código de Defesa do Consumidor, artigo 6º, inciso V ²²⁴.

E, finalmente, importante frisar que quando se fala em obrigação como processo, ou fenômeno dinâmico, se parte do pressuposto que ela é vista como fenômeno complexo, pois são as relações obrigacionais secundárias e laterais – que passam a compor a estrutura da relação obrigacional a partir da concepção da obrigação como fenômeno complexo - que possibilitam o desenvolvimento da relação obrigacional como um todo nos moldes de um processo, em etapas e pela sucessão de condutas.

E, por conseguinte, como a obrigação como fenômeno complexo pressupõe a aplicação da doutrina da boa-fé objetiva, tem-se, pelo método lógico-dedutivo, que a percepção da obrigação como processo também tem como pressuposto a aplicação da doutrina da boa-fé objetiva. Afinal, sem a doutrina da boa-fé objetiva não há que se falar em deveres de conduta instrumentais, laterais ou anexos; e, sem eles, não há como construir a percepção da obrigação como fenômeno complexo e dinâmico.

1.3 Dos deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta como categoria jurídica

²²³ Uma causa imprevisível seria, por exemplo a incidência de um novo tributo sobre o negócio jurídico, e um efeito imprevisível, o aumento do índice inflacionário em patamares imprevisíveis.

²²⁴ “Art. 6º São direitos básicos do consumidor: V - a modificação das cláusulas contratuais que estabeleçam prestações desproporcionais ou sua revisão em razão de fatos supervenientes que as tornem excessivamente onerosas;”

Os deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta, também conhecidos como deveres “de cooperação e proteção dos recíprocos interesses” alocam-se em todas e cada uma das relações jurídicas obrigacionais conforme a concepção das mesmas conforme a boa-fé objetiva, isso é, como fenômeno complexo e como processo.²²⁵

Ainda, é utilizada, por alguns autores, a nomenclatura de deveres secundários²²⁶, todavia, não se acredita ser a melhor porque a mesma nomenclatura é utilizada por outros para tratar de outra categoria jurídica – a dos deveres formativos referentes ao estado de sujeição – que também faz parte da relação jurídica conforme preza a boa-fé objetiva.

Dizem-se instrumentais porque sua razão de ser encontra-se em servirem para alcançar a satisfação dos interesses globais envolvidos na relação (o que depende de relação para relação).

Laterais porque se encontram ao lado dos deveres de prestação (que são aqueles de índole obrigacional e que, em verdade, são a vértebra da relação obrigacional), todavia com eles não se confundindo em identidade ou existência, posto que o vocábulo transmite autonomia e, ao mesmo tempo, equiparação quanto à relevância de sua função.

Anexos porque com tal termo se salienta sua existência constante – no sentido de sempre presente - nas relações jurídicas obrigacionais, ainda que não notadas ou afloradas e independentemente da vontade dos envolvidos.

E, de cooperação e proteção dos recíprocos interesses porque concebe a relação jurídica na perspectiva holística, em que as partes devem colaborar no sentido de desenvolver uma relação jurídica adequada, pautada da lealdade e probidade de suas condutas, o que protege-as reciprocamente de sofrer abusos jurídicos.

1.3.1 Origem

Em termos geográficos, tem-se que a doutrina dos deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta desenvolveu-se na Alemanha (onde eles correspondem ao termo *Nebenflichten*) no início do século XX, quando o conceito de obrigação como fenômeno

²²⁵ Nesse sentido, Judith Martins-Costa (2000, p. 438), que não adota um nome especificamente, inclusive aduzindo que recebem outras denominações como “deveres de conduta”, deveres de proteção” ou “deveres de tutela” e Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 11, 37 e 91).

²²⁶ Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 91 *e seq.*), adota também a nomenclatura de deveres secundários, dizendo corresponder ao termo ‘*Nebenflichten*’ em alemão, que é o utilizado para descrever os deveres instrumentais, laterais ou anexos, embora mencione e cite a existência das demais denominações.

simples foi reformado para ser compreendido como relação obrigacional complexa, composta por vários elementos jurídicos de diferentes naturezas jurídicas e não apenas pelo dever de prestação (principal e acessório).

Em outras palavras, conscientizou-se que apenas o cumprimento dos deveres de prestação não seria capaz de satisfazer os interesses globais envolvidos. Para tanto, era necessário haver certas condutas dos partícipes da relação jurídica visando à cooperação das partes para com o alcance da finalidade polarizadora da relação jurídica, traduzidas pelos deveres anexos de conduta.

Dessa feita, é a perspectiva da obrigação como fenômeno complexo e como processo que justifica os deveres instrumentais, pois se dirigem eles justamente ao desenvolvimento da relação jurídica conforme os mandamentos da ética, de forma que seja o objeto econômico-social da relação realizado.

Nesse sentido é que se diz que a boa-fé objetiva é o berço dos deveres instrumentais, laterais ou anexos, pois foi por meio da edificação da doutrina da boa-fé objetiva que essa categoria jurídica ganhou forma e corpo científico, isso é, elementos estruturais objetivos aptos a distingui-la de outras categorias jurídicas no rol dos deveres jurídicos.^{227 228 229}

Afinal, como ressalta Rogério Ferraz Donnini (2007, p. 123 e 124), “*não há justiça social com a ruptura, numa relação jurídica, dos deveres acessórios, laterais ou anexos*”, o que evidencia que tais deveres foram concebidos no intuito de se alcançar, por meio de tutela específica e concreta, o ideal da justiça nas relações jurídicas. Essa a função da boa-fé objetiva, que, portanto, inspira a existência deles para fins de por meio deles concretizar seus ideais.

No âmbito prático, podem os deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta originarem-se de três fontes, conforme remarca Mário Júlio de Almeida Costa (2004, p. 66): de cláusula contratual, de dispositivo de lei ou da incidência da boa-fé objetiva. Não que precisem de previsão contratual ou normativa para serem exigíveis, inclusive com

²²⁷ Nesse sentido, Judith Martins-Costa (2000, p. 449): “*Trata-se, pois, de deveres de adoção de determinados comportamentos, impostos pela boa-fé [...]*”. E, também, Motta Pinto (1985, p. 281): “*deveres de adoção de determinados comportamentos, impostos pela boa-fé em vista do fim do contrato*”.

²²⁸ Para Murilo Rezende dos Santos (2009, p. 245), o nascedouro dos “deveres acessórios de conduta” seriam os princípios da solidariedade e cooperação, os quais, parece, se confundem com a essência da boa-fé objetiva.

²²⁹ Antônio Manuel Menezes Cordeiro (1989, p. 602) entende que a origem dos mesmos liga-se aos casos de violação positiva do contrato, isso é, quando apesar da prestação principal ter sido adimplida, não se deve considerar a relação obrigacional adimplida porque houve uma ação ou omissão reprovável, o que prejudicou o resultado final que se pretendia com a relação jurídica. Entretanto, parece que se tem aqui uma causa concreta mas não uma origem dogmática.

respaldo do Estado em sua função judiciária, mas de fato, é de se reconhecer que a previsão tem o condão de conferir maior segurança jurídica a determinadas situações.

1.3.2 Conceito e elementos definitórios

Os deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta formam uma categoria jurídica²³⁰ porque possuem critérios que os colocam, juntos, em um grupo específico dentro do gênero dos deveres jurídicos, ao lado da espécie “obrigações”.

Conforme Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 93), os deveres instrumentais, laterais ou anexos “*consistem em indicações, atos de proteção, como o dever de afastar danos, atos de vigilância, de guarda, de cooperação, de assistência.*” Para esse autor, seu objeto é muitas vezes um “fazer” ou “não fazer”, podendo, inclusive, consistir em declarações de ciência e, como regra, não correspondem a uma pretensão.

Estão presentes durante toda relação jurídica e como particularidades, isso é, como critérios diferenciados, temos que:

a) **São deveres cogentes.**²³¹ E isso porque como em todo dever, há para eles a possibilidade de imposição de uma sanção em caso de seu descumprimento. Tal atributo, lhes coloca dentro do grande gênero jurídico que é o dos deveres jurídicos.

b) **Podem existir de forma independente à prestação principal.** Em outras palavras, é possível situarem-se autonomamente em relação à prestação principal, conforme Judith Martins-Costa (2000, p. 438). Esse atributo se deve a sua finalidade ser autônoma, isso é, não ser a mesma da obrigação principal.²³²

Como bem ensina o professor Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 96 e 97), há deveres instrumentais, formais ou anexos que são dependentes e outros independentes, a depender de poderem ser acionados independentemente ou não da prestação principal, sendo que os dependentes seriam pertenças da obrigação principal (porque sua finalidade seria a mesma, assim seu descumprimento acarretaria também o do dever principal e por isso não

²³⁰ Sobre consistirem em uma categoria jurídica, tem-se a manifestação de Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 91), que a eles se refere dessa forma, inclusive atestando que se trata de categorias das mais importantes hodiernamente.

²³¹ Nesse sentido, por exemplo, expressamente Murilo Rezende dos Santos (2009, p. 242) e Claudia Lima Marques (2002, p. 182).

²³² Nos dizeres de Murilo Rezende dos Santos (2009, p. 257), “*entende-se que, não obstante estejam cumpridas as obrigações principais, os contratantes devem abster-se de condutas que possam colocar em risco ou prejudicar o fim do contrato, bem como praticar os atos necessários, e que dependam dele, para que a prestação mantenha útil à contraparte.*”

teriam acionabilidade própria) e os independentes alçariam essa posição porque têm fim próprio, diverso daquele da obrigação principal.

E, sobre quais seriam dependentes e quais independentes, Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 97) pontua que não seria possível dizer de antemão porque isso dependeria do exame de cada um dos deveres no desenvolvimento da relação obrigacional.

Contudo, ressalva Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 96 e 97) que todos dependem da obrigação principal para seu nascimento, o que deve ser entendido no sentido de que existem não se justificando em si a sua existência, mas para servir a um fim maior, que é representado pela obrigação principal.

Por fim, tal entendimento ganha adesão, também, de Raphael Manhães Martins (2008, p. 227).

c) **São deveres que não se encontram orientados de forma direta ao cumprimento da prestação ou dos deveres principais**, que é o atributo que os diferencia dos deveres de prestação secundários ou acessórios.

Seu propósito é, consoante Judith Martins-Costa (2000, p. 440) zelar pelo *“exato processamento da relação obrigacional, isso é, à satisfação dos interesses globais envolvidos, em atenção a uma identidade finalística, constituindo o complexo conteúdo da relação que se unifica funcionalmente”*, conforme Judith Martins-Costa.

Ou, nas palavras de Almeida Costa (2004, p. 66): *“Estes deveres já não interessam directamente ao cumprimento da prestação ou dos deveres principais, antes ao exacto processamento da relação obrigacional, ou, dizendo de outra maneira, à exacta satisfação dos interesse globais envolvidos na relação obrigacional complexa.”*

Partilhando do mesmo ponto de vista, Raphael Manhães Martins (2008, p. 28), para quem os deveres laterais também não são orientados diretamente ao cumprimento do dever principal da prestação, mas *“seu papel é auxiliar a realização positiva do fim da relação obrigacional, principalmente protegendo as pessoas envolvidas ou os bens da outra parte da relação contra os riscos de danos concomitantes.”*

d) **O conteúdo e a intensidade dos deveres de conduta anexos são variáveis** conforme o contexto da relação jurídica e os nela envolvidos.

Contudo, isso não impede que seu conteúdo seja identificado em certo momento, no caso concreto (como, aliás, típico da boa-fé objetiva) pois existem potencialmente desde o nascimento da relação obrigacional. Apenas significa que, a depender do momento e desenvolvimento dela, isso é, dos aspectos concretos do caso, o conteúdo dos deveres laterais pode variar em conteúdo e mesmo intensidade.

A esse atributo, Judith Martins-Costa (2000, p. 449 e 450) nomina proteiformicidade e transformicidade e como exemplo, tem-se que é diferente o conteúdo do dever de informação a depender do nível de esclarecimento das pessoas envolvidas.

Sobre ele discorre Raphael Manhães Martins (2008, p. 28) : “*é possível saber qual a resposta - qual o standard de conduta – que é exigido do sujeito em cada situação, sendo necessário, para tanto, apenas recorrer ao que a doutrina denominou de ‘chave do deveres laterais’, isto é, o fim da obrigação*”.

E, também, Carlos Alberto da Motta Pinto (1985, p. 348 e 349):

“não existindo, pois, desde o início, em número e com um conteúdo fixo, dependendo o seu surgimento e a sua superação da situação material concreta, como emanações do princípio da boa fé, segundo o fim do contrato, carecendo dum fim próprio, diverso do auxílio à consecução do interesse contratual e do impedimento de consequências laterais indesejáveis.”

e) **São deveres que incumbem tanto ao devedor quanto ao credor.** É o que se encontra, por exemplo, na doutrina de Judith Martins-Costa (2000, p. 439) e Raphael Manhães Martins²³³.

f) **Podem se estender a terceiros.** Isso é, pessoas não envolvidas diretamente na prestação principal podem ser sujeitos passivos.²³⁴ Essa característica é mencionada por Raphael Manhães Martins (2008, p. 227).²³⁵

g) **Não tem conteúdo econômico apreciável,** já que consubstanciados em condutas instrumentais e não de prestação. E, ainda quando descumpridos não adquirem patrimonialidade porquanto não há como convertê-los em pecúnia proporcional ao seu conteúdo, porque esse carece de valor pecuniário apreciável.

h) **Nascem sem intenção fixada na extinção, isso é, são perenes** e não transitórios por natureza, tendo em vista a finalidade a que se prestam, como antes já mencionado.

²³³ Acrescenta que essa característica se deve à independência, que é peculiar dessa categoria jurídica, bem como que os deveres recíprocos ocorrem em “*proporções diferentes*” com relação ao credor e ao devedor. (MARTINS R., 2008, p. 227)

²³⁴ A não ser que se entenda, como Teresa Negreiros (2006, p. 233 e 234), que no conceito de parte possam ser incluídas aquelas pessoas que apesar de não envolvidas na prestação principal estejam sujeitas a serem por ela afetadas.

²³⁵ E, inclusive, encontra-se esse atributo de certa forma positivado do Código de Defesa do Consumidor, em seu artigo 17 (Para os efeitos desta Seção, equiparam-se aos consumidores todas as vítimas do evento.), quando se estende a responsabilidade pelo fato do produto ou do serviço a todos os que forem vítimas do dano gerado pela falta do dever de proteção, informação ou ainda de outra espécie.

1.3.3 Classificação

Uma vez que o conteúdo dos deveres instrumentais, laterais ou anexos é caracterizado pela flexibilidade, não há como fixar em termos absolutos a sua amplitude, mas isso não impede se discriminar os principais.

Clóvis do Couto e Silva (2007, p. 94 a 97) os divide conforme o objeto e o faz em duas categorias: a) a dos deveres de indicação e esclarecimento; e b) a dos deveres de cooperação e auxílio.

Os deveres de indicação e esclarecimento consistem no dever de tornar clara à outra parte da relação jurídica certa circunstância – relevante, por óbvio - de que essa tenha conhecimento “imperfeito, ou errôneo, ou ainda ignora totalmente”.

Já os deveres de cooperação, abrangeriam todos os deveres instrumentais, laterais ou anexos em sentido amplo, todavia, é conferido sentido estrito ao termo, traduzindo-o como sinônimo de deveres de auxílio, isso é, aqueles deveres imprescindíveis para que a finalidade da relação seja alcançada, pois se tratam de pré-requisitos implícitos ao adimplemento integral da obrigação.

Não obstante, é comum que a doutrina brasileira – e também parte da portuguesa – apresentem a classificação dos deveres anexos de conduta trazendo à luz a bibliografia germânica.²³⁶ Nela²³⁷ são citadas seis espécies de deveres instrumentais, laterais ou anexos: os deveres de cuidado, providência e segurança; os deveres de aviso e esclarecimento; os deveres de informação; o dever de prestar contas; os deveres de colaboração e cooperação; e os deveres de proteção e cuidado com a pessoa e o patrimônio da contraparte.

Os deveres de cuidado, providência e segurança dizem respeito a zelar pela preservação do objeto da prestação principal, no sentido de que tal conduta revela-se um pressuposto lógico para o adimplemento da mesma, posto que na ausência do objeto que consiste em seu conteúdo, esse ficará vazio.²³⁸

²³⁶ Por exemplo, Raphael Manhães Martins (2008, p. 229) e Murilo Rezende dos Santos (2009, p. 216 e 240) adotam a classificação de Judith Martins-Costa (2000, p. 439, nota de rodapé n. 143), que por sua vez utiliza-se da tipologia adotada por Mário Júlio de Almeida Costa (2004, p. 67 e 68), o qual faz uso da classificação da doutrina alemã.

²³⁷ Referindo-se à citada por Mário Júlio de Almeida Costa (2004, p. 67 e 68).

²³⁸ Como exemplo tem-se o dever do depositário de acondicionar a coisa até que a entregue a quem de direito e não apenas guardá-la de qualquer forma.(MARTINS-COSTA, 2000, p. 439)

Os deveres de aviso e esclarecimento determinam que deve uma parte, sempre que possível, avisar a outra sobre os riscos e possibilidades que o negócio envolve. Isso é, não deve ser criada uma falsa expectativa, seja de forma direta ou, principalmente, indireta, cabendo deixar claro o custo/benefício envolvido no contexto.²³⁹

Os deveres de informação consistem também no aviso e esclarecimento da outra parte quanto aos dados essenciais que a prestação principal envolve; todavia, diferenciam-se dos deveres de aviso e esclarecimento porque são considerados não em relações entre partes determinadas, mas quando o outro polo da relação não é definido em razão da natureza da prestação principal.²⁴⁰

Os deveres de colaboração e cooperação refletem as condutas omissivas – não fazer ou abster-se - relacionadas ao correto adimplemento da prestação principal.

Os deveres de proteção e cuidado versam sobre as precauções que devem circundar a relação jurídica a fim de diminuir os riscos de segurança e saúde da pessoa envolvida bem como os riscos de segurança afetos a seu patrimônio.²⁴¹

E os deveres de omissão e de segredo, finalmente, consistem no dever que uma pessoa tem de omitir informações às quais teve acesso em razão de uma relação jurídica em que se esteve envolvida mas que não devem ser compartilhados pois caso contrário poderiam causar danos aos demais envolvidos, na mesma ou em outra relação jurídica.

E, ainda, tem-se, a título do conteúdo dos deveres laterais, instrumentais ou anexos, a manifestação de António Manuel da Rocha e Menezes Cordeiro (1989, p. 603 e ss.), que os traz divididos em três grandes grupos: (a) deveres de proteção; (b) deveres de informação; e (c) deveres de lealdade²⁴².

²³⁹ É o caso, por exemplo, do dever que o advogado tem de aconselhar o seu cliente sobre as opções em termos de procedimentos e ações judiciais para que ele alcance o seu intuito; do dever de o consultor financeiro apresentar não apenas as possibilidades de ganho dos investimentos propostos, mas também as de prejuízo, isso é do risco envolvido na operação; do dever de o médico esclarecer o paciente quanto aos efeitos colaterais a que estão sujeitos os tratamentos existentes para a sua doença; e do dever do administrador e vendedor ao travarem negócios jurídicos de avisar a outra parte de todos os dados substanciais para formação de sua vontade, e não apenas daqueles que convém à conclusão do negócio jurídico conforme eles desejem. (MARTINS-COSTA, 2000, p. 439)

²⁴⁰ É o notório caso das relações de consumo, sendo que, nesse caso específico, tais deveres derivam não apenas da boa-fé objetiva, mas também da positivação dos mesmos, no espírito daquela, no Código de Defesa do Consumidor, nos moldes dos artigos 12, *in fine*, 14, 18, 20, 30 e 31.

²⁴¹ É o caso do planejamento de prédios para diminuir os acidentes, de salas de cinema com os cuidados para saídas emergenciais e de hotéis quanto a cofres para os pertences de valor de seus hóspedes.

²⁴² Essa classificação é a adotada por Murilo Rezende dos Santos (2009, p. 246 e ss). Apesar de citar a classificação de Judith Martins-Costa, que por sua vez se reporta à doutrina germânica, ao tratar sobre cada um dos deveres laterais, o faz discorrendo sobre as três espécies citadas por Menezes Cordeiro.

Os deveres de proteção se traduzem pela preocupação com a integridade física (referente à saúde e à vida) e patrimonial da outra parte. Não se deve criar riscos evitáveis à outra parte sob pena de responder pelos prejuízos advindos.²⁴³

Os deveres de informação consistem no dever de esclarecer ao outro envolvido na relação jurídica sobre as informações dos aspectos que podem vir a influenciar significativamente a celebração do contrato, ou seja, é o dever de não enganar a outra parte e de ser sincero. Se a parte perguntar, devem suas dúvidas ser esclarecidas; se percebido que o outro está em erro, deve também ser esclarecido o aspecto sobre o qual o erro incide²⁴⁴; e, também, caso seja conhecido que o outro ignora questões importantes, demanda a boa-fé que seja esclarecido sobre elas.

São, de todos os deveres laterais, os mais conhecidos e lembrados.

Contudo, não são absolutos, mas limitam-se dentro da razoabilidade e proporcionalidade. A informação a ser prestada é somente a que represente um interesse objetivamente justificado, não sendo abrangidos os fatos notórios, já que a diligência deve caracterizar não apenas a conduta do outro, mas também a própria.²⁴⁵

Dentro da seara do direito consumerista esse dever de informação ganha proporções maiores e diferenciadas pois está positivada²⁴⁶ a ideia de que a falta de informação deve ser considerada como defeito do produto apto a gerar responsabilidade objetiva.²⁴⁷

Os deveres de lealdade, por fim, concretizam a ideia da boa-fé objetiva ao determinar que os envolvidos na relação jurídica devem manter conduta honesta e correta em todas as fases da mesma – pré-contratual, contratual e pós-contratual.

²⁴³ Por exemplo, em contrato de locação de apartamento, não deve o inquilino colocar remédio para rato nos corredores sem avisar os demais condôminos, ou deve sempre zelar para que as normas de segurança do prédio sejam cumpridas e não deixar as portas de entrada abertas; e, ainda, os estabelecimentos respondem pelos prejuízos causados em seus estacionamentos destinados a clientes.

²⁴⁴ Não que seja dever de uma das partes evitar erros pois tal feito sobrecarregaria qualquer relação jurídica colocando tal dever dentro daquele rol inatingível em sua integralidade na prática; todavia, de acordo com a razoabilidade – que deve permear toda e qualquer investigação do conteúdo dos deveres laterais -, quando se percebe que o outro criou uma expectativa que não condiz com a realidade, deve ele ser advertido, em nome da boa-fé objetiva.

²⁴⁵ Nesse sentido, por exemplo, Nelson Rosenvald (2005, p. 109).

²⁴⁶ No artigo 12 (grifo nosso) do CPC: “*O fabricante, o produtor, o construtor, nacional ou estrangeiro, e o importador respondem, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos decorrentes de projeto, fabricação, construção, montagem, fórmulas, manipulação, apresentação ou acondicionamento de seus produtos, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua utilização e riscos*”.

²⁴⁷ Cláudia Lima Marques defende que devem ser prestadas as informações necessárias, sequer admitindo como lícita a prática corrente de o vendedor valorizar em excesso o seu produto para fins de convencimento do consumidor. MARQUES, Cláudia Lima. Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais. 4 ed. São Paulo: Ed. RT, 2002. P. 192.

Por certo que cabe a cada parte pensar nos seus interesses, mas também é certo que não são todos os meios os admissíveis, mormente em face da boa-fé objetiva, para conseguir tais interesses. A obtenção de vantagens é lícita, mas não a qualquer custo – não pode ser obtida deslealmente (por meio de engano e subterfúgios afins) em nítido e desproporcional prejuízo da outra parte.

1.4 Conclusões parciais.

Conclui-se, com esse capítulo, a título da vigésima conclusão do trabalho, que a boa-fé objetiva foi a responsável pela criação – ou, pelo menos estruturação a nível de categoria jurídica – dos deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta.

Ainda, como vigésima primeira conclusão, tem-se que a incidência da boa-fé objetiva acarretou profunda modificação na concepção das obrigações, que passaram a ser concebidas como estrutura complexa, totalitária ou ampla e, também como estrutura dinâmica, como um processo.

Como vigésima segunda conclusão, tem-se que a categoria dos deveres instrumentais, laterais ou anexos encontra-se intimamente ligada a essa transformação operada pela boa-fé objetiva, pois: a) a obrigação como fenômeno complexo, totalitário ou amplo traduz-se por seu objeto ter sido ampliado, passando a abranger não apenas os deveres prestacionais (o dever de prestação principal, que é ao crédito, e os deveres de prestação secundários ou acessórios, que visam assegurar diretamente o adimplemento do dever principal), mas também os deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta, bem como ônus, expectativas e direitos potestativos; e b) essa mudança toda se operou porque passou a se enxergar como objetivo da relação jurídica – no caso a obrigação – não apenas a satisfação do interesse do credor, mas a satisfação de uma finalidade maior de correto desenvolvimento da relação jurídica e realização da função sócio-econômica dessa. Por isso a relação obrigacional passou a ser vista como um processo, cujas etapas se desenrolam direcionadas a esse fim maior e cujo conteúdo não é estático no sentido que permanece sempre intacto e restrito à satisfação do crédito, mas varia em razão de variar não o conteúdo do dever de prestação principal (o crédito), mas o dos deveres instrumentais, laterais ou anexos.

Consigne-se (vigésima terceira conclusão) que a alteração na concepção da matéria obrigacional não se limitou ao elemento objetivo, mas afetou os elementos abstrato e subjetivo também. O abstrato porquanto o vínculo que une os envolvidos transmutou-se de subordinativo para de cooperação, já que – e aqui, o reflexo no elemento subjetivo – o

conteúdo a ser realizado na relação para fins de pleno adimplemento não é mais somente o crédito e acessórios, mas também os deveres instrumentais, laterais ou anexos, condutas comissivas ou omissivas que devem ser mantidas por ambas as partes (de forma que agora, tanto o credor quanto o devedor são sujeitos ativos quanto à exigibilidade dessas) no intuito de cooperar com o alcance do interesse global envolvido.

Dessa feita, tem-se que a partir dessa nova concepção somente há que se considerar que, em razão do espírito de cooperação que deve caracterizar a relação jurídica, se o credor descumprir com seus deveres (ainda que estritamente os instrumentais, laterais ou anexos), tal fato interferirá na sua pretensão de exigência quanto aos seus direitos.

Como vigésima quarta conclusão, tem-se que, se por um lado a relação obrigacional conforme o prisma da boa-fé objetiva necessita da união de diversos elementos – de natureza obrigacional e não, o que lhe confere o caráter de complexa – em torno da finalidade de desenvolvimento da relação jurídica conforme os mandamentos da ética, por outro, uma vez que se encontre tal concepção, isso é, da obrigação como fenômeno complexo, certo é que resulta da aplicação da boa-fé objetiva, pois somente esse o caminho para se construir tal conceito.

A título da vigésima quinta conclusão, cabe frisar as razões pelas quais os deveres instrumentais, laterais ou anexos são assim denominados.

Instrumentais porquanto existem como instrumento para alcançar a satisfação dos interesses globais envolvidos na relação (o que depende de relação para relação).

Laterais pois se encontram ao lado dos deveres de prestação (que são aqueles de índole obrigacional), mas com eles não se confundem e nem a eles vinculam sua existência, além de que demonstra a sua importância na relação concebida holisticamente: nem abaixo, nem acima, mas ao lado dos deveres de prestação (e dos demais), valorizando os fundamentos da probidade também como eixo das relações jurídicas.

E anexos porque com tal termo se evidencia que embora não evidentes como os deveres de prestação (obrigacionais), estão sempre presentes, fazendo parte da relação jurídica obrigacional complexa, acompanhando-a, independentemente da vontade dos envolvidos.

Por sua vez, a vigésima sexta conclusão é a de que os deveres instrumentais, laterais ou anexos guardam as seguintes peculiaridades, que lhe formatam como categoria jurídica autônoma: a) são deveres cogentes pois caso descumpridos possível a aplicação de sanção; b) podem existir de forma independente à prestação principal, dependendo de seu conteúdo, que deve ser analisado a cada caso, pois sua finalidade (isso é, o que lhes justifica a

existência) não é a mesma daquela; c) são deveres que não se encontram orientados de forma direta ao cumprimento do dever de prestação principal (crédito), que é o atributo que os diferencia dos deveres de prestação secundários ou acessórios, pois sua finalidade é zelar para que o processamento da relação obrigacional se dê com correição, satisfazendo a identidade finalística que inspira o complexo conteúdo da relação; d) o conteúdo e a intensidade dos deveres de conduta anexos são variáveis conforme o contexto da relação jurídica e os nela envolvidos; e) são deveres que incumbem tanto ao devedor quanto ao credor; f) podem se estender a terceiros; g) não tem, como regra, conteúdo econômico apreciável; e g) nascem sem intenção fixada na extinção, isso é, são não transitórios por natureza.

E, finalmente como vigésima sétima conclusão, importante remarcar, sobre a autonomia dos deveres instrumentais, laterais ou anexos, que, quando Couto e Silva expressa que dependem da obrigação principal para seu nascimento, tal assertiva deve ser compreendida no sentido de que não se justificando em si a sua existência, mas para servir a um fim maior, que é representado pelo dever de prestação principal dentro do contexto da relação obrigacional.

Capítulo 2: Da proposta doutrinária para o enquadramento das “obrigações tributárias acessórias” quanto à natureza jurídica.

Na primeira parte do trabalho deu-se ênfase à crítica da adoção do termo “obrigações tributárias acessórias” para um instituto que não se encaixa na classe das ‘obrigações’ e que não corresponde ao significado léxico e técnico do termo “acessório”.

Todavia, a crítica não tem qualquer valor se não for no intuito do aprimoramento. Assim, importa também trazer a sugestão que os doutrinadores propõem em termos de natureza jurídica para as “obrigações tributárias acessórias”.

E, para alcançar tal intento, indispensável a abordagem de como se compreende a relação jurídica tributária, isso é, quais os elementos que a formam, para que se possa situar as “obrigações tributárias acessórias” e classificá-las tendo em conta as especificidades do direito tributário que é o contexto onde tais categorias devem encontrar expressão.

Portanto, nesse capítulo traz-se a proposta que a doutrina oferece para as “obrigações tributárias acessórias” dentro da relação jurídica tributária.

2.1 Da proposta doutrinária brasileira para o enquadramento das obrigações tributárias acessórias quanto à natureza jurídica

O professor Paulo de Barros Carvalho, principal crítico da nomenclatura conferida pelo legislador do Código Tributário Nacional, as classificou como “*deveres administrativos instrumentais*”. Mas não é apenas a nomenclatura que importa. Importa muito mais a fundamentação da classificação proposta.

Pois bem, entende ele que é polêmico o conteúdo da relação jurídica tributária tanto na doutrina nacional quanto na estrangeira²⁴⁸, mas que relação jurídica tributária seria o conjunto dos liames jurídicos resultantes da ocorrência de fatos descritos em uma norma que haverão de vincular o sujeito passivo ao sujeito ativo (Estado) até que determinado objetivo seja cumprido. E porque decorre de uma previsão legal, deve ser considerada uma relação *ex-lege*.

Aduz que não entende que deva se cogitar de uma relação complexa porque inexisteriam vários liames de naturezas diferentes formando uma relação especial, defendendo por sua vez a presença de um vínculo de natureza eminentemente obrigacional ao lado de outros liames de natureza administrativa, que seriam deveres que todos os cidadãos têm para com o Estado no sentido de colaborar com a Administração Pública. (CARVALHO, 1971, p. 383)

Assim, conclui que a relação jurídica tributária restaria formada por dois tipos de relações: uma relação jurídica principal, de natureza obrigacional consubstanciada em uma prestação de dar²⁴⁹, e relações jurídicas secundárias, de caráter administrativo consubstanciadas em deveres acessórios. Esses dois elementos – “*duas realidades estruturalmente diversas*” (CARVALHO, 1971, p. 383) deveriam, em seu entender, ser separados cientificamente e nenhum empecilho haveria para que viessem a ter existências independentes – embora muitas vezes sejam simultâneas (CARVALHO, 1971, p. 385).

²⁴⁸ Carvalho (1971, p. 383) apresenta a posição de Achille Donato Giannini no sentido de que seria “*uma relação complexa, incidível, composta de vários liames de naturezas diversas*” e a de Dino Jarach, que entenderia que seriam dois tipos de relações totalmente diversas.

²⁴⁹ Obrigacional porque conjuga os dois fatores entendidos pelo autor como condição para configuração de um vínculo obrigacional: a patrimonialidade e a transitoriedade. Em suas palavras: “*Daí a conclusão peremptória e inarredável de que a prestação tributária, consistente em dar o sujeito passivo parcela de seu patrimônio particular ao Estado, por virtude de estar ligado a certa ocorrência fática prevista na legislação impositiva, quadra-se perfeitamente na conceituação de vínculo obrigacional*”. Saliente-se apenas que o objeto do dar é subtendido como o tributo, já que previamente no texto se manifesta pela não inclusão das sanções na relação jurídica tributária e também, a seguir, quando explica que o conteúdo da prestação principal seria econômico, remente ao conceito legal de tributo. (CARVALHO, 1971, p. 384).

Esses deveres de caráter administrativo, também por Carvalho chamadas relações jurídicas secundárias, seriam o que fora “*designado, inadequadamente, de ‘obrigação acessória’*” (1971, p. 383) pois “*nada têm de similaridade com o vínculo obrigacional*” (1971, p. 385), razão pela qual o seu englobamento dentro da categoria das obrigações seria “*pouco científica e construída ao arrepio de noções jurídicas fundamentais*” (1971, p. 386).

Justifica sua natureza de deveres administrativos conceituando-os como “*deveres de todos os cidadãos, a fim de que a Administração Pública possa desempenhar, na plenitude, a gestão dos negócios do Estado*” e comparando-os com outros deveres que todos os cidadãos têm a fim de tornar possível “*a disciplina do relacionamento social e a administração da ordem pública*”, como é o dever de respeitar os semáforos. (CARVALHO, 1971, 385)

Não obstante, também acresce que tal classificação é mais apropriada por eles: a) serem perenes, ou seja, devendo ser cumpridos sempre, independentemente da ocorrência ou não das obrigações tributárias; e b) por não terem caráter patrimonial, já que não apresentam qualquer conteúdo econômico passível de avaliação pecuniária²⁵⁰. (CARVALHO, 1971, 385)

Ainda, entende que a sanção não integra a estrutura estática da norma jurídica, consubstanciando-se em outra norma de direito com outra incidência e outro mandamento, ou seja, uma relação apartada. Essa a razão pela qual não inclui as sanções no conteúdo da relação jurídica tributária, como se verá adiante. (CARVALHO, 1971, 382)

Por fim, após informar que esse posicionamento por ele defendido é amplamente aceito no direito europeu e também no direito brasileiro, por nomes como Geraldo Ataliba e Roberto Campos Andrade, conclui que se enganou o legislador do CTN “na medida em que vislumbrou duas categorias de obrigações; uma principal, outra acessória. Não existem, no direito tributário brasileiro, obrigações acessórias, são simples deveres de direito administrativo.” (CARVALHO, 1971, 386)

Essa concepção da natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias” é adotada por Otávio Bulcão Nascimento (2006, p. 812), outro autor que é enfático quanto à impropriedade do termo “obrigações acessórias” e que as define como “deveres instrumentais formais”. Todavia, sua compreensão da relação jurídica tributária difere na medida em que

²⁵⁰ O fato de ser coibido pela previsão de penalidades pecuniárias nas legislações que os impõem não tem o condão de lhes conferir caráter pecuniário, já que o valor da multa não guarda nenhuma proporção com o conteúdo do dever não cumprido. Além disso, a multa é cominação de caráter penal, repressiva – tal como as multas de trânsito – e não indenizatória.

adota um conceito amplo da mesma, no qual estariam abarcados os deveres instrumentais tributários, as obrigações pecuniárias sancionatórias e os deveres tributários sancionatórios (os quais se consideram previstos por norma tributária no sentido amplo) juntamente com a obrigação tributária principal (que teria por objeto o pagamento de tributo e seria prevista por norma tributária em sentido estrito). Note-se apenas que a razão de ser de todas as normas tributárias em sentido amplo seria auxiliar o Estado no recebimento do crédito tributário a que tem direito.²⁵¹

Leandro Paulsen é outro autor que aduz que para fins de viabilizar a tributação, se faz necessário o estabelecimento de muitas relações jurídicas de naturezas distintas, as quais envolvem tanto contribuintes como não contribuintes, reconhecendo, portanto, que a relação jurídica tributária em seu sentido amplo é complexa na medida em que abrange tanto o dever fundamental de pagamento dos tributos quanto os deveres de colaboração que qualquer pessoa tem para com a Administração Tributária e ainda os vínculos que dão origem à sanções e que estabelecem-se apenas entre o infrator e a Administração Tributária.²⁵² Considerando então a natureza das “obrigações tributárias acessórias” como de deveres administrativos, prefere chamá-las de deveres formais no interesse da Administração Tributária.²⁵³

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 327 a 362) também adota o entendimento de que a relação jurídica tributária é complexa, formada por um conjunto de deveres e direitos tanto do Fisco quanto do contribuinte, e, inclusive, menciona que a Administração Pública tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte, bem como o sujeito passivo tem o direito a tratamento igualitário e ao sigilo de informações.

²⁵¹No seu entender (2006, p. 809) as obrigações principais tributárias seriam “aquelas que tratam da incidência tributária, as quais chamaremos de normas tributárias em sentido estrito. As demais denominamos de normas tributárias em sentido amplo. Dentre essas, podemos citar as obrigações pecuniárias sancionatórias, os deveres instrumentais tributários e os deveres tributários sancionatórios[...] todas editadas com o mesmo objetivo, auxiliar o Estado no recebimento de seu crédito tributário, consubstanciado pelo nascimento da obrigação tributária em sentido estrito”.

²⁵² Em suas palavras: “Para uma boa compreensão de tais relações jurídicas, dos diversos aspectos das obrigações respectivas e do regime jurídico a que se submetem, impõe-se verificar a sua natureza. Há relações de natureza contributiva fundadas no dever fundamental de pagar tributos e que só podem vincular o contribuinte ao Fisco, outras de natureza não contributiva, fundadas no dever de colaboração de qualquer pessoa com a Administração Tributária e, ainda, relações de natureza sancionadora, que só podem ser estabelecidas entre a Administração Tributária e o infrator.” (PAULSEN, 2010, p. 133).

²⁵³ Para ele as “obrigações tributárias acessórias são “deveres formais no interesse da administração tributária, como os de emitir nota fiscal, prestar declaração quanto ao montante devido e facultar o acesso dos auditores fiscais aos livros da empresa.” (PAULSEN, 2010, p. 134)

Essas condutas são por ele denominadas deveres instrumentais, o que faz fundamentado na ausência de patrimonialidade dos mesmos.²⁵⁴ Sobre a nomenclatura “obrigações tributárias acessórias”, relata que foi influência da doutrina contemporânea ao Código Tributário Nacional, principalmente a de Rubens Gomes de Sousa, mas que atualmente o termo ‘deveres instrumentais’ é o preferido da doutrina mais moderna, seja ela brasileira ou estrangeira.

Acrescenta ainda que o Código Tributário alemão de 1977 refere-se a esses deveres como ‘relação de dever fiscal’, mas que a *Ley General Tributaria da Espanha* (Lei nº 58, de 17.12.2003) segue o mesmo esquema que o Código Tributário Brasileiro, distinguindo a obrigação tributária entre principal (art. 19) e acessória (art. 25).

Luiz Cesar de Souza de Queiroz (2006, p. 223-260), por sua vez, em seu artigo intitulado “Regra Matriz da Incidência Tributária”, pincela o conceito das “obrigações tributárias acessórias” como atividades formais e instrumentais que visam contribuir de forma direta ou indireta para que o Estado alcance seus desígnios tributários, que seriam o objeto das normas tributárias em sentido amplo, ou, de norma administrativo-fiscal.

Ainda, admite que a relação jurídica tributária seja ampla (formada pelas normas jurídicas tributárias em sentido amplo), abarcando além da obrigação de pagar o tributo, tais atividades de caráter administrativo.²⁵⁵

Regina Helena Costa (2009, p. 174 e 176) além de entender as “obrigações tributárias acessórias” como vínculos obrigacionais, também diverge da maioria quando entende que não há uma relação jurídica tributária ampla e complexa, mas várias relações jurídicas tributárias (a obrigação que tem por objeto pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, a obrigação que tem por objeto prestação de caráter não pecuniário e a relação jurídica sancionatória, de natureza puramente administrativa, que ocorre, em seu entender, quando a sanção não tiver caráter pecuniário).

Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 280 e 282), que nega às “obrigações tributárias acessórias” a natureza de obrigações, manifesta-se expressamente no sentido de que sua

²⁵⁴ Afirma que “a relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração do débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da administração e ao sigilo com relação aos atos praticados.” (TORRES, 2005, p. 327 a 362).

²⁵⁵ Entende ele que “norma jurídica tributária em sentido amplo (e mais impreciso) ou norma administrativa-fiscal é a que impõe a alguém (o contribuinte ou um terceiro) a conduta compulsória (obrigatória – “o”) de fazer certas atividades formais, instrumentais, que, direta ou indiretamente, contribuem com o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários” (QUEIROZ, 2006, p. 240).

natureza jurídica seja a de deveres de natureza administrativa,²⁵⁶ tal como o faz Luiz Felipe da Silveira Difini²⁵⁷.

Contudo, os autores nacionais em sua maioria, apesar de adotarem o mesmo nome que Paulo de Barros Carvalho – do que se depreende que aceitem a argumentação do mesmo sobre o tema – ou então adotarem nomes bem semelhantes que claramente remetem ao adotado pelo professor, não se aprofundam sobre o assunto da natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias” dentro da relação jurídico tributária.

Yoshiaki Ichiara (2008, p. 120)²⁵⁸, Alexandre Rossato da Silva Ávila (2006, p. 206) e Alexandre Macedo Tavares (2009, p. 122)²⁵⁹ apenas adotam a nomenclatura de dever instrumental formal, pois essa seria a real natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias”.

Roque Joaquim Volkweiss²⁶⁰ e Vittorio Cassone²⁶¹ se atêm a negar a natureza obrigacional desses vínculos refutando-a por se tratarem em verdade de deveres acessórios.

E, por fim, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2001, p. 306) se manifesta no sentido de que não existem realmente obrigações tributárias acessórias, as quais seriam meras condutas obrigatórias impostas pela lei de forma imperativa.

Ou seja, em suma, é atribuída às obrigações tributárias acessórias a natureza jurídica de deveres instrumentais ou formais administrativos.

Deveres porque consistem em uma conduta que deve ser realizada sob pena de sanção, mas que não se caracteriza como obrigação. Instrumentais ou formais porque mero instrumento para que a Administração Pública atinja sua real finalidade na seara tributária: a

²⁵⁶ Pondera que “*nem todos os comportamentos que o Código Tributário Nacional considera como obrigações devam ser tidos como tais. Há que se discriminar entre as obrigações “principais” e os ‘deveres’*” (BASTOS, 2002, p. 280) e explica o porquê entende que elas sejam deveres: “*essas obrigações acessórias, na verdade, não são obrigações tributárias, são obrigações administrativas*” (BASTOS, 2002, p. 282).

²⁵⁷ Em suas palavras (DIFINI, 2008, p. 209): “*Na verdade, as chamadas obrigações acessórias são, antes, simples deveres administrativos dos contribuintes ou mesmo de terceiros, impostos pela respectiva legislação.*”

²⁵⁸ Para ele, consistem em meros deveres instrumentais formais justamente porque não são obrigações, já que lhes falta, entre outros, a patrimonialidade.

²⁵⁹ Que adota a nomenclatura de “deveres tributários ou formais”, acolhendo também ele a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, porque, em suas palavras, “*verdadeiramente parece-nos corresponder a típicos instrumentos pelos quais o Estado administra e viabiliza o controle da vida fiscal dos seus jurisdicionados*”²⁵⁹. Outra não poderia ser a conclusão, após ponderar que a obrigação tributária acessória é “*mal denominada, porquanto, não bastasse a ausência de conotação patrimonial na prestação reclamada, ainda prosperam em seu desfavor o fato de que nem sempre são verdadeiramente acessórias*”, pois “*a obrigação a que alude o CTN naturalmente subsiste sem qualquer obrigação principal que lhe serve de abrigo*” (TAVARES, 2009, p.122).

²⁶⁰ Conforme se depreende de sua afirmação: “*Estamos, por outro lado, de pleno acordo com os inúmeros autores que entendem não existirem obrigações acessórias, mas deveres acessórios*” (VOLKWEISS, 2002, p. 223).

²⁶¹ É como Vittorio Cassone (2006, p. 254) as nomina, ao citar a divisão da obrigação tributária em principal e acessória, que essa seria relativa a deveres acessórios.

da arrecadação dos tributos. E, por fim, administrativos porquanto a relação é tecida entre o cidadão e a Administração Pública.

2.2 Da proposta doutrinária estrangeira para o enquadramento das obrigações tributárias acessórias quanto à natureza jurídica

Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 349), tratando sobre o direito tributário germânico, colocam que relação jurídica tributária é o resultado da soma da relação jurídica tributária material e da relação jurídica tributária formal.

A relação jurídica tributária material seria a relação obrigacional tributária, cujo conteúdo é delimitado a cinco pretensões de prestação pecuniária: a pretensão de direito tributário propriamente dita (também conhecida como pretensão fiscal ou principal, que é a fundante da relação de débito fiscal), a pretensão assecuratória da responsabilidade, as pretensões às prestações tributárias acessórias (como pretensões de majoração por atraso, juros, multas de mora, multas constrictivas e custas), a pretensão de reembolso fiscal e a pretensão à restituição. (TIPKE;LANG, 2008, p. 355 e 356)

Já a relação jurídica tributária formal, seria aquela referente à relação processual tributária, inaugurada para cada pretensão exurgida das relações jurídicas tributárias e separadas da relação obrigacional tributária, podendo desenvolver-se autonomamente. Seu conteúdo inclui: a execução da imposição (a forma como as autoridades tributárias pretendem executar a pretensão objeto da relação tributária material bem como também abrange o direito fundamental do sujeito passivo de participar no processo de execução da pretensão) e a conduta colaborativa do sujeito passivo no processo fiscal. (TIPKE;LANG, 2008, p. 349 e 350)

Assim, o que equivale às “obrigações acessórias tributárias” no CTN por eles é denominado de deveres jurídico-processuais e não tem natureza obrigacional, assumindo natureza de deveres administrativos, contudo incluídos na relação jurídica tributária, que é considerada, portanto, complexa já que formada por diversos vínculos de natureza jurídica diversa. (TIPKE;LANG, 2008, p. 350)

Dino Jarach (1957, p. 152), representante da doutrina argentina, propõe solução ao enquadramento das “obrigações tributárias acessórias” (matéria por ele reputada como complexa em razão das controvérsias que abriga) como deveres de colaboração com a administração (1957, p. 159), todavia não as incluindo dentro da relação tributária que ele

chama material, objeto de estudo do direito tributário substantivo (ou material) ²⁶², mas, por terem tais deveres natureza completamente distinta, entende que formariam uma relação totalmente diferente, a relação processual tributária, que seria o objeto do direito tributário formal. ²⁶³

E isso porque a relação tributária seria uma relação de direito e não de poder, como sustentaria a doutrina alemã e a italiana²⁶⁴, às quais desferiu uma série de críticas, porque tal concepção acabaria por desaguar no entendimento de que a relação tributária seria complexa, por abarcar tanto o direito substantivo quanto o formal²⁶⁵. (JARACH, 1957, p. 152-157)

Entende o autor (1957, p. 152 e 153) que separar a relação tributária em substantiva e formal consistiria em uma solução jurídica mais apropriada porque, por exemplo, explicaria o fato de que a legalidade estrita se aplicaria para as relações jurídicas tributária material enquanto que as relações jurídicas formais poderiam ser objeto da legislação tributária²⁶⁶.

Além disso, Jarach (1957, p. 160) frisa que sequer existe necessariamente uma identidade de sujeitos na relação substantiva com as demais, porque a relação que tem como objeto a prestação do tributo tem sempre como sujeitos, por um lado, o sujeito ativo titular do crédito fiscal – ou seja, da pretensão ao tributo -, e, por outro, os contribuintes e responsáveis que estão obrigados ao pagamento dessa prestação. Contudo, os que devem suportar as verificações, inspeções, que estão obrigados a informar ou apresentar determinados livros, não são forçadamente os contribuintes que tem que pagar o tributo. Em muitos casos devem prestar declarações sem serem contribuintes.

²⁶² A relação jurídica tributária substantiva principal é a de pagar um tributo, mas também existem as acessórias, que nascem por fatos outros. Por exemplo a mora que pode provocar a obrigação de pagamento de juros. Ela é uma obrigação acessória e nasce por um fato novo, diferente do fato impositivo, que é o pressuposto da relação jurídica tributária propriamente dita. (JARACH, 1957, p. 160 e 161).

²⁶³ Em suas palavras (JARACH, 1957, p. 159 e 160): “*La diferencia fundamental que existe entre los deberes de colaboración con la Administración pública, entre las relaciones que nacen de las infracciones y pretensiones a las multas o sanciones correspondientes y la relación propriamente dicha, cuyo objeto es la prestación del tributo, me lleva a la conclusión de que no se puede admitir que la relación jurídica tributaria sea compleja: es una relación sencilla, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas.*”

²⁶⁴ Como autor alemão, cita o professor Ottmar Bühler, e a respeito da doutrina italiana, cita Giannini. Assevera que embora por caminhos diferentes (seja pelo entendimento de que a relação jurídica tributária seja uma relação de império ou de que a norma jurídica tributária não seja uma verdadeira norma jurídica senão um ato administrativo que se realiza através da lei), os autores de ambos países teriam chegado à mesma conclusão: que a relação jurídica tributária é uma relação de subordinação e complexa. JARACH, Dino. Curso superior de derecho tributario. Vol. 1. Buenos Aires: "Cima", 1957. P 155.

²⁶⁵ Nesse sentido, Dino Jarach (1957, p. 158) cita também Pugliese, para quem a relação tributária seria também complexa, na qual ao lado da relação principal de pagar o imposto, estariam outros deveres de natureza jurídica distinta, como seria o caso das multas, cuja natureza é penal e não tributária.

²⁶⁶ Inclusive, defende que o fato impositivo não apenas deve ser veiculado por lei mas também não pode ser trazido por expressões vagas.

Dessa feita, considera o autor (1957, p. 158) um defeito de análise considerar todos os aspectos reunidos e vê-los como um conjunto em uma relação complexa pois, além de considerar que esse procedimento aparte-se da metodologia que deve seguir o estudo científico²⁶⁷, ele geraria como consequência a concepção de supremacia do Estado sobre os particulares (relação de poder e não de direito) já que na matéria formal existe a possibilidade de que o Estado dite verdadeiras ordens não fundadas em uma lei (cada uma delas) e nem com um fato imponível legal que lhes dê origem.

Portanto, para Jarach a relação jurídica tributária não seria uma relação complexa porquanto em verdade seriam duas as relações jurídicas tributárias – uma com conteúdo obrigacional e a outra com conteúdo de deveres de colaboração com a administração. Frise-se, apenas, que se nota em sua concepção do direito tributário, por meio da relação tributária processual, que Estado e o cidadão tem como vínculo a cooperação e não a subordinação.²⁶⁸

E, finalmente, cabe introduzir os ensinamentos de José Luís Saldanha Sanches, que foi professor por muitos anos da Faculdade de Direito de Lisboa, autêntico representante do direito tributário português. Ele (2000, p. 56 e 57) denomina as “obrigações tributárias acessórias”, tal como também são designadas no ordenamento fiscal português, como deveres de cooperação ou de colaboração, os quais formam um corpo de normas asseguradas por diversos tipos de sanções administrativas ou penais que teriam por destinatários os sujeitos passivos das obrigações fiscais, prescrevendo-lhes condutas.²⁶⁹

Sanches (2000, p. 56 e 57) assim os conceitua:

“Por deveres de cooperação ou deveres de colaboração (*Mitwirkungspflicht, compliance*) entendemos o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objecto prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes.”

²⁶⁷ Pondera Jarach (1957, p. 159) que misturar as obrigações de pagamento do tributo com a de determinado comportamento ativo ou passivo para com a Administração para facilitar e cooperar com as tarefas de arrecadação fiscal em uma única relação jurídica de carácter complexo, significa ignorar a característica fundamental do estudo científico, que consiste antes de tudo na análise com a qual se adquire o conhecimento das instituições e, por conseguinte, da síntese que capta a natureza do conjunto.

²⁶⁸ É o que se depreende da seguinte assertiva: “[...] *es una relación que crea obligaciones y derechos, pero no en sentido unilateral, no con el significado de que los contribuyentes sólo tengan obligaciones y el Estado sólo derechos, sino que da origen a un estatuto o, como decían los juristas romanos, a un status por el cual el contribuyente tiene obligaciones y al mismo tiempo derechos, y el Estado no sólo tiene la pretensión o derecho creditorio correspondiente, sino también obligaciones derivadas de ese status, propio de la materia tributaria.*” (JARACH, 1957, p. 154).

²⁶⁹ Em suas palavras: “[...] *aquilo que vamos encontrar nos códigos fiscais vigentes, sob a designação de obrigações acessórias, é um conjunto de novos deveres integrados em obrigações de facere e cuja existência deixou de estar dependente da verificação da obrigação de dare.*” (SANCHES, 2000, p. 59, grifo do autor)

E posiciona essa “complexa teia de prestações não-pecuniárias” ao lado das prestações fiscais dentro do contexto da relação jurídica tributária em razão de sua finalidade ser a de tornar possível a determinação dessas.

Assim, Sanches visualiza a relação jurídica tributária como possuindo a título de elementos, deveres principais e deveres secundários, podendo os mesmos serem secundários com prestação autônoma ou secundários acessórios da prestação principal²⁷⁰. Todavia, reconhecendo que tais qualificações provém do direito civil, se questiona se seriam aplicáveis ao direito tributário em face das diferenças peculiares aos dois ramos²⁷¹, concluindo que apesar de as obrigações tributárias adquirirem certas características peculiares comparadas às obrigações civis, não haveria impedimento porque “*inteiramente justificável a permanente assimilação de conceitos que constituiu a construção doutrinal no Direito Fiscal*” (SANCHES, 2000, P. 58) de modo que natural certas adaptações quanto às funções dos institutos.²⁷²

Acrescenta que a existência de deveres secundários – de natureza não obrigacional - seria então incontroversa na obrigação tributária, porquanto integram a teoria geral das obrigações²⁷³ e se agregam à relação jurídica tributária como condição para o pleno adimplemento das obrigações tributárias²⁷⁴. E eles se consubstanciarão não apenas na abstenção de atitudes impeditivas, mas também em condutas ativas possibilitando a atuação do devedor, tendo-se então chegado à colaboração também por parte do credor. (SANCHES, 2000, p. 59)

E, nesse ponto, o autor reconhece a incidência da boa-fé como fundamento de tais deveres – isso é, como norma de conduta e não apenas como um princípio geral - a fim de justificar a necessidade da prática de condutas ativas e não apenas omissivas e isso tanto por parte do sujeito ativo quanto do sujeito passivo. Tanto no Direito Civil quanto no Direito

²⁷⁰ Mas, independentemente da modalidade, ambos existiriam em razão do interesse do credor e nesse rumo se direcionariam. (SANCHES, 2000, p 57)

²⁷¹ Como por exemplo, a de que o sujeito ativo é necessariamente o Estado o que retiraria a ideia de interesses opostos entre os polos da relação; que por o Estado ser um ente soberano estaria autorizado a administrativamente intrometer-se na esfera privado do particular; e em razão da presença do Estado a incidência da reserva de lei de modo a vincular a sua pretensão processual tributária, inibindo-a de qualquer discricionariedade. (SANCHES, 2000, p. 58)

²⁷² O novo contexto em que o instituto se insere acabaria por impreterivelmente alterar de algum modo o processo de compreensão do mesmo, exemplificando com os próprios deveres de cooperação, que teriam surgido no Direito civil ao lado dos deveres de cuidado, de proteção, de informação, de esclarecimento e assistência, mas que no contexto da relação tributária ganharam um novo enquadramento (mais geral e mais abrangente). (SANCHES, 2000, p. 58 em nota de rodapé)

²⁷³ Inclusive, ressalte-se aqui mais um exposto defensor da teoria geral das obrigações.

²⁷⁴ Faz uma ressalva de que todavia não teriam eles a mesma conformidade que apresentam no Direito Civil, mas a assertiva não é explicada. (SANCHES, 2000, p. 59)

Fiscal, onde, como bem coloca o autor (2000, p. 59), “há deveres de difícil formalização legal, mas de indiscutível existência, que justificam a recepção da boa fé no domínio fiscal”.

²⁷⁵

Ainda, aduz Sanches (2000, p. 59 e 60) que a importância desses deveres de colaboração tem crescido na medida em que é cada vez maior a participação do particular no processo de aplicação da lei fiscal²⁷⁶, percebendo-se o aumento progressivo na quantidade desses deveres de comportamento. O que, por sua vez, acaba por gerar uma incontável produção de normas nesse sentido, já que nota-se no Direito Fiscal a tendência à formalização²⁷⁷ desses deveres em busca da segurança jurídica, o que não ocorre em outras searas do direito e que acaba por permitir maior flexibilização.

Então, passa a um estudo sistemático dos deveres de cooperação no ordenamento jurídico português para avaliar o grau de autonomia de cada um, dividindo-os em três grupos: a) os diretamente conexos com a situação do devedor fiscal; b) os de sujeitos passivos da relação jurídica tributária; e c) os por motivo de dívida fiscal de outrem.

Os primeiros são aqueles deveres de cooperação que necessariamente se conectam com os deveres de prestação pecuniária do sujeito passivo de certo imposto, como aquele de realizar uma declaração que dará origem à estimativa do valor a ser pago. São conexos porque a quantificação e mesmo o conhecimento do fato gerador depende do preenchimento da declaração. Todavia, podem ser também autônomos em casos em que a lei prevê sanção para seu descumprimento inteiramente independente da prática de algum fato gerador que implique em prestação pecuniária²⁷⁸. O que, por sua vez, comprova que o fato imponível que torna obrigatório o cumprimento dos deveres declarativos ou de cooperação não é o mesmo que origina os deveres de prestação pecuniária. (SANCHES, 2000, p. 61)

²⁷⁵ Explica que: “a boa fé e o princípio da tutela da confiança podem considerar-se no Direito Fiscal como normas não formuladas, que fornecem directivas, tendo como destinatários os particulares individualmente considerados e os órgãos da Administração a quem cabe aplicar a lei, para a resolução de casos concretos da relação jurídica tributária.” (SANCHES, 2000, p. 59)

²⁷⁶ Menciona que antes, quando a atividade tributária cabia exclusivamente à Administração, o comportamento que lhe era exigido consistia unicamente no pagamento do tributo; todavia, agora o cumprimento da obrigação tributária fiscal pecuniária envolve todo um procedimento bem mais complexo, de lançamento indireto do tributo, o que é pelo autor nominado autoliquidação.

²⁷⁷ O que é feito estabelecendo-se “[...]com um particular rigor os prazos ou o lugar do cumprimento, formalizando e uniformizando os procedimentos administrativos que o rodeiam, solenizando deste modo os trâmites legais do cumprimento.” (SANCHES, 2000, p. 59).

²⁷⁸ Exemplifica com o dever declarativo que uma sociedade tem – independentemente de sua atividade comercial e do exercício dessa – a partir do momento em que é constituída. (SANCHES, 2000, p. 61)

Os segundos, deveres de cooperação de sujeitos passivos da relação tributária, teriam um grau maior de autonomia.²⁷⁹ Seriam casos em que o sujeito passivo apenas o é do dever de praticar certo comportamento, essa sua única inserção na relação jurídica fiscal pois não há que se falar em obrigação tributária a ser cumprida por ele dentro daquela relação. Como exemplo, o autor cita o caso das entidades isentas ou não sujeita ao Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas (IRC) que devem ainda assim cumprir com os deveres declarativos de modo que seja possível determina-lo ou outro imposto quanto a outros sujeitos passivos. (SANCHES, 2000, p. 63)

Nesse tópico menciona Sanches (2000, p. 63) a diferença entre o que chama de relação jurídica tributária como conceito englobante – que é o que antes foi referido como relação jurídica tributária ampla ou complexa, abarcando todos os direitos e deveres entre sujeito ativo e passivo – e relação obrigacional tributária, que abrange apenas as prestações pecuniárias e que, justamente por esse motivo, se estabelece entre credor fiscal e devedor fiscal.

Portanto, em tais casos são dois os complexos de deveres a que se submete o sujeito passivo, provenientes de diferentes fontes legais, “*articulados entre si e servindo um fim comum, mas existindo em completa independência.*” Independência pois caso descumpridos os deveres de cooperação incorrerá o sujeito passivo, só por isso, em sanções (que podem ser pecuniárias como as multas ou não, como a utilização da presunção para quantificar o montante devido a título do imposto), além de que tais deveres existem independentemente de – realmente – haver uma prestação pecuniária a ser paga a título de obrigação. (SANCHES, 2000, p. 64)

E, finalmente, o terceiro grupo de deveres de cooperação analisados por Sanches (2000, p. 66 e 67) é o por motivo de dívida fiscal de outrem, nos casos em que a Administração Tributária utiliza-se do sistema de retenções na fonte. Nessa hipótese, o conteúdo principal dos deveres de cooperação é tanto o fornecimento de informações para fins de permitir que seja determinada ou verificada a dívida fiscal de outrem como a própria realização das retenções na fonte²⁸⁰.

²⁷⁹ Discorre o autor (2000, p. 62) que: “*Um grau maior de autonomização podemos contudo encontrar nos casos em que não existe qualquer conexão, mesmo potencial, entre o dever declarativo atribuído a um sujeito passivo e o imposto cuja cobrança ele pode fundamentar.*”

²⁸⁰ Pois dá-se lugar para que, por meio dos deveres de colaboração, seja analisada – e julgada – pelo substituto a existência e o montante de dívida do contribuinte da relação obrigacional tributária. Mas, ressalte-se, essa intervenção realizada a título de dever de cooperação deve estar prevista na lei, até porque é só por meio dela que alguém pode ocupar a posição de substituto ou responsável legal, e desse modo, sujeito passivo da obrigação tributária. Ocorre que há também, nesse grupo, deveres de cooperação não necessariamente trazidos por lei,

Assim, percebe-se pela narrativa do autor que os deveres de cooperação podem ser autônomos, isso é, existir independentemente de estar consolidada de fato a relação obrigacional tributária (ausência de fato gerador), mas que ainda assim compõem o conteúdo da relação jurídica tributária, posto que seu sujeito no caso concreto seja determinável, tal como seu conteúdo.

E, por fim, sobre a submissão ou não dos deveres de cooperação ao princípio da legalidade fiscal, Sanches (2000, p. 77-81) em um primeiro momento ressalta que parece que estariam fora do âmbito da proteção da reserva de lei formal em razão da interpretação da regra constitucional utilizada (que dava vazão para as matérias de cobrança e liquidação serem reguladas por lei material e não necessariamente formal), que levantaria dificuldades. Todavia, pondera que se o dever de cooperação tiver como fim a qualificação ou quantificação do fato gerador, é imprescindível lei formal, mas se forem deveres relacionados apenas à liquidação ou cumprimento da obrigação tributária, poderão ser regulados por outra forma, todavia frisando que sempre que vierem a agravar ou onerar a situação do contribuinte, devem obedecer ao princípio da reserva formal.²⁸¹

2.3 Das conclusões parciais

Como vigésima oitava conclusão, aponta-se a de que a doutrina brasileira majoritariamente compreende a relação jurídica tributária como fenômeno amplo e complexo no sentido que é composta por vários vínculos jurídicos de naturezas jurídicas distintas e provenientes da incidência de normas distintas, os quais se reúnem formando uma relação jurídica tributária polarizada à consecução da finalidade de arrecadação pelo Estado do crédito a que tem direito a título de tributo, conforme as normas legislativas, para fins de se capacitar com recursos para exercer sua função de Estado Social.

Ainda, (vigésima nona conclusão), embora não cheguem os autores a um consenso sobre qual seria o conteúdo preciso da relação jurídica tributária complexa, isso é,

como é o caso de o sujeito passivo dos acima mencionados também – sob o mesmo título – dever manter a contabilidade em ordem.

²⁸¹ Eis a conclusão de Sanches (2000, p. 66 e 67) sobre essa questão da legalidade: “*O sentido do instituto da reserva de lei em sentido formal ou reserva de parlamento só pode ser o de reservar para esta instância a decisão sobre as medidas que vão criar, agravar e onerar o contribuinte. Se os impostos são uma sacrifício que a colectividade impõe a cada um dos seus membros, esta oneração patrimonial não se limita hoje ao pagamento de uma determinada quantia. Implica outras prestações, como temos vindo a sublinhar. E tais prestações são impostas pro deveres de cooperação que, ou resultam directamente da lei ou de um acto administrativo que a aplica, constituindo um princípio bem sedimentado no direito português que ‘um acto administrativo só pode ser praticado à sombra de uma norma jurídica que autorize ou determina a sua emissão’.*”

quais os deveres e elementos em geral que por ela estariam abarcados (há significativa divergência sobre as sanções incluírem-se ou não), tem-se que todos (por óbvio que dentre os que rejeitam que as “obrigações tributárias acessórias” tenham natureza obrigacional) concordam que formam a relação jurídico tributária complexa o dever de prestação principal, de natureza obrigacional (para alguns consistente no crédito tributário e para outros abrangendo qualquer prestação pecuniária), e os deveres pelo legislador do CTN chamados “obrigações tributárias acessórias”, que seriam deveres instrumentais de natureza administrativa.

A trigésima conclusão é a de que a melhor doutrina entende que a terminologia correta para o instituto pelo legislador designado como “obrigações tributárias acessórias” seria a de deveres instrumentais administrativos porquanto: a) consistem em deveres, já que sujeitos à sanção se descumpridos; b) são instrumentais porque sua finalidade é tornar possível a determinação e quantificação do dever principal; e c) administrativos porque existem na esfera de relacionamento traçada entre Administração Tributária e as pessoas.

Por trigésima primeira conclusão tem-se que na doutrina estrangeira alemã, tendo por base os ensinamentos de Tipke e Lang: a) o que conhecemos como “obrigações tributárias acessórias” recebem o nome de deveres jurídicos processuais; b) esses deveres jurídicos fazem parte da relação jurídica formal, e são dotados de autonomia; c) esses deveres não têm natureza jurídica obrigacional; d) considera-se que a natureza jurídica deles seja a de deveres administrativos; e e) estão incluídos na relação jurídica tributária, que é considerada como relação jurídica complexa porque une vínculos de naturezas diferentes.

Por trigésima segunda conclusão, cabe listar o que se pode concluir tendo por base a doutrina argentina nos moldes do pensamento de Jarach: a) o que conhecemos como “obrigação tributária acessória” é por ele referido como deveres de colaboração com a administração; b) que não haveria para o autor que se cogitar de uma relação jurídica tributária complexa, já que se trataria, na verdade, de duas relações jurídicas completamente diferentes, uma obrigacional (substancial) e a outra não (formal); c) os deveres de cooperação enquadram-se na relação formal; e d) que assim estaria justificado que o vínculo entre o Estado e o cidadão contribuinte é de cooperação e não de subordinação, pois não haveria que se falar em estado de sujeição ao Estado na relação material tributária, diferente do que existe quanto aos deveres de cooperação.

E, finalmente, por trigésima terceira conclusão, tem-se as ideias defendidas pela doutrina tributária portuguesa por meio de Sanches, que comprovam o apoio quanto à aplicação da boa-fé objetiva às relações jurídicas tributárias: a) em Portugal também o

instituto sob apreço recebe o nome de “obrigações acessórias”, o que considera o autor inadequado porque não possuem caráter obrigacional; b) o nome a elas atribuído é deveres de cooperação ou de colaboração, e consistem no conjunto de deveres de comportamento com conteúdo não diretamente pecuniário que devem realizar-se no intuito de permitir à Administração a investigação e determinação dos fatos fiscalmente relevantes; c) declara o autor que esses deveres de colaboração colocam-se **ao lado** das prestações fiscais no intuito de cumprir com sua missão, que relaciona-se intimamente com a dessas; d) que a relação jurídica tributária seria composta por vários elementos de natureza jurídica diferente, como os deveres principais e os secundários; e) considera como deveres principais os relacionados a obrigação principal e como secundários os deveres antes designados como de cooperação ou de colaboração; f) considera incontroversa a existência de deveres acessórios de natureza não obrigacional, que seriam os deveres de colaboração, os quais integrariam a Teoria Geral das Obrigações e se agregariam à relação jurídica, aceita com conceito conglobante (equivalente a complexo), como condição ao pleno adimplemento da mesma; g) esses deveres de colaboração tanto deveriam consistir em atitudes como em abstenções; h) a boa-fé objetiva é o fundamento da incidência desses deveres de colaboração; i) a boa-fé como norma de conduta não apenas é aplicável no direito tributário mas necessária para embasar a imposição da prática de condutas comissivas (e não só omissivas) pelo devedor e pelo credor; j) após estudo sistemático sobre as modalidades de deveres de colaboração, conclui que o grau de autonomia é diferente entre eles, mas que existem ainda que não exista fato gerador, isso é, obrigação, e que, de qualquer forma, tais deveres compõem a relação jurídica em seu conceito conglobante; e, finalmente l) a legalidade aplica-se aos deveres de colaboração estabelecendo a necessidade de lei no sentido formal para a exigência do mesmos quando repercutirem na qualificação ou quantificação do fato gerador ou ainda quando agravarem ou onerarem o contribuinte ou cidadão.

Capítulo 3: Das “obrigações tributárias acessórias” como deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta.

Como se viu na vigésima oitava, nona, trigésima primeira e trigésima terceira conclusões, a melhor doutrina nacional e estrangeira entende que a relação jurídica tributária é uma relação jurídica complexa, no sentido que composta por vários vínculos de natureza jurídica diferente, mas reunidos em razão de buscarem a mesma finalidade que dá vida à relação jurídica de forma global, isso é, consiste em seu objetivo sócio-econômico, que é a de

arrecadar a quantia devida ao Estado, conforme os ditames das leis e da Constituição, a título de tributos.

Portanto, equivale a relação jurídica tributária vista nesse aspecto complexo à ideia da relação obrigacional também vista como fenômeno complexo.

E disso se extrai que é formada pelo dever principal, que no caso específico consiste no dever de pagamento do tributo, já que é o dever principal a alma da relação jurídica obrigacional e não faria sentido uma relação denominada tributária ter por cerne algo que não fosse tributo, como é o caso das penalidades pecuniárias, que proibidas estão pelo art. 3 do Código Tributário Nacional de serem consideradas como tributos.

Ainda, é formada por deveres secundários, alguns dos quais acessórios – como os juros de mora - e outros autônomos – como a obrigação de adimplir com as penalidades. Eles fazem parte dos deveres prestacionais, isso é, daqueles com natureza jurídica obrigacional, todavia, isso não significa que integrem os deveres principais, que são aqueles que equivalem ao que se denomina obrigação principal.

E, por fim, tem-se ainda que a relação jurídica tributária é formada pelos deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta, que é a categoria jurídica que traduziria, dentro da relação obrigacional as condutas – comissivas ou omissivas – a serem realizadas no intuito de ajudar a Administração na tarefa de fiscalização e arrecadação de tributos, que inicia-se a partir da identificação e quantificação dos mesmos.

Importa ainda, para fins de deixar claro o vínculo dessa concepção com a aplicação da boa-fé objetiva, que somente é possível falar-se em relação jurídica obrigacional complexa, isso é, composta de diferentes vínculos com diferentes naturezas jurídicas objetivando-se um bem maior entendido como finalidade funcionalista, tal como é entendido pela maior parte da doutrina, a partir da aplicação da boa-fé objetiva.

E, remarque-se, tal como listado na conclusão trigésima terceira, a doutrina da boa-fé objetiva já é defendida há anos – em Portugal – como fundamento dos deveres que o nosso legislador impropriamente chamou de “obrigações tributárias acessórias”.

Não obstante, também na Argentina se viu que o entendimento é que deve prevalecer na relação obrigacional tributária o vínculo traduzido pela cooperação e não pela subordinação, o que também decorre diretamente da aplicação da boa-fé objetiva quanto à estrutura obrigacional, pois sem que ela seja aplicada a obrigação será entendida apenas como o simples direito e dever a uma prestação de conteúdo patrimonial, onde o vínculo é o da subordinação. O vínculo abstrato traduzido na cooperação somente surge quando os deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta passam a integrar a relação obrigacional como

um todo, pois são eles que instituem a mútua colaboração dos envolvidos para atingir a finalidade almejada, criando direitos e deveres, em termos de condutas a serem realizadas ou não, tanto para o credor quanto para o devedor. E, note-se, tal categoria jurídica é fruto da boa-fé objetiva, por ela criada e estruturada, de forma que, entendendo-se que o vínculo que liga os envolvidos é o da cooperação, não há como evitar que como premissa se aceite a incidência da boa-fé objetiva na relação jurídica tributária.

No intuito de explicar porque se entende que o instituto sob análise melhor se enquadra na categoria jurídica dos deveres instrumentais, laterais ou anexos, fundados na boa-fé objetiva, será realizado um cotejo daquele com os oito atributos caracterizadores desse, que encontram-se elencados na vigésima quarta conclusão.

Primeiro, os deveres instrumentais, laterais ou anexos são cogentes, assim com é o instituo sob análise, já que ambos, se descumpridos, dão azo à aplicação de sanções.

Segundo, é possível aos deveres instrumentais, laterais ou anexos existirem de forma independente à prestação principal, dependendo de seu conteúdo, que deve ser analisado a cada caso, pois sua finalidade (isso é, o que lhes justifica a existência) não é a mesma daquela. Ora, no caso do instituto sob análise, é possível que exista ainda quando não houver que se falar em dever principal pela ausência de fato gerador, como ocorre no caso das isenções ou imunidades, mas devem tais deveres continuar a ser cumpridos.

Essa existência autônoma, reconhecida inclusive por Sanches, em nada impede a natureza jurídica proposta. E isso porque a finalidade pela qual tais deveres existem, e que, portanto, fundamenta a sua existência, não é a mesma que a do dever principal.

No caso do dever principal, seria o recolhimento do tributo, mas se não há que falar em fato gerador, não haveria que se falar em recolhimento, razão pela qual sua existência de fato não se fundamenta.

Contudo, no caso dos deveres de conduta, o fundamento para sua existência não é a arrecadação em si, mas o correto desenvolvimento da relação de arrecadação, o que somente é possível se o Estado souber com exatidão determinar se o tributo é devido e o seu montante. O fato de no momento não ser o tributo devido em razão do gozo de isenção ou imunidade não significa que jamais sê-lo-á. A finalidade traduzida pela necessidade de continuar o Estado a verificar se o contribuinte reúne os requisitos para permanecer nesse gozo, é perene.

Até porque, ressalte-se, a finalidade dos deveres instrumentais, laterais ou anexos é sempre o correto desenvolvimento da relação jurídica em que estão embutidos. E na relação jurídica tributária, o correto desenvolvimento significa que vai ser cobrado o devido.

Não mais, não menos. Só que para que o sujeito ativo possa cobrar o devido (ainda que isso represente não cobrar nada), necessário que tenha suficiente conhecimento para determinar a incidência ou não do tributo e, se for o caso, o respectivo montante. Ocorre que tal determinação pressupõe um conhecimento que em regra é atingido pela realização, pelo contribuinte ou terceiro, de condutas nesse intuito, como a realização de declaração ou ainda a manutenção da contabilidade em ordem.

Portanto, pela própria natureza da relação jurídica tributária, chega-se à mesma conclusão que Sanches: o instituto sob análise é dotado de autonomia em face da obrigação principal. E, apesar de diferentes os graus de autonomia, o fato é que sempre fará parte da relação jurídica tributária.

E, ainda, vale frisar, todos somos potencialmente contribuintes, o que justifica haver uma relação jurídica tributária entre o Estado e cada pessoa. Ainda que não haja – ainda – um dever principal, há a finalidade de fiscalização para fins de determinação da situação fiscal e eventual cobrança dos tributos devidos, o que justifica a existência dos deveres instrumentais, laterais ou anexos.

Terceiro, os deveres instrumentais, laterais ou anexos não se encontram orientados de forma direta ao cumprimento do dever de prestação principal (crédito), que é o atributo que os diferencia dos deveres de prestação secundários ou acessórios. E, tal como acima se expôs, o instituto sob análise também não se encontra orientado de forma direta ao cumprimento do dever de prestação principal.

A finalidade de ambos – o referencial e o objeto de cotejo – é zelar para que o processamento da relação obrigacional se dê com correição, satisfazendo a identidade finalística que inspira o complexo conteúdo da relação, como demonstrado.

Quarto, o conteúdo e a intensidade dos deveres de conduta instrumentais, laterais ou anexos são variáveis conforme o contexto da relação jurídica e os nela envolvidos, tal como o são os deveres sob análise.

A única diferença está que na seara tributária há um cuidado maior com a questão da legalidade a fim de trazer à relação jurídica maior estabilidade, o que não ocorre no direito civil, por exemplo.

Dessa feita, de fato o conteúdo e a intensidade dos deveres de conduta tributários variam conforme o contexto e os envolvidos, mas somente poderão ser exigidos sob pena de imposição de penalidade do devedor se previstos em lei formal, no que plena razão assiste a Sanches em suas ponderações a respeito.

Quinto, os deveres instrumentais, laterais e anexos são deveres que incumbem tanto ao devedor quanto ao credor.

E isso faz sentido porque num contexto em que o contribuinte cada vez é responsável por maior parte do processo administrativo de arrecadação, deve-se de fato ter uma regra de conduta que imponha ao Estado não apenas se omitir de condutas que viessem a atrapalhar a atuação do contribuinte, mas também ter posturas comissivas para ajudá-lo em seu dever de recolhimento, como por exemplo, agentes fiscais à disposição para esclarecimento e legislação compilada e sistematizada.

Sexto, os deveres instrumentais, laterais e anexos podem se estender a terceiros, tal como o fazem os deveres sob análise.

Sétimo, não tem, como regra, conteúdo econômico apreciável, o que é evidente no caso dos deveres analisados porquanto consubstanciados em condutas de fazer ou não fazer sem que a penalidade imposta pelo seu descumprimento guarde qualquer vínculo ou proporção econômica direta com seu conteúdo.

Oitavo, os deveres instrumentais, laterais ou anexos nascem sem estarem voltados para a extinção, isso é, são perenes por natureza o que corresponde bem à essência do instituto sob questão, até porque sua finalidade é voltada à fiscalização da situação do contribuinte ou potencial contribuinte, a qual é uma atividade perene, já que qualquer pessoa, independentemente de sua capacidade civil pode ser considerada contribuinte, bastando para tanto praticar o fato gerador de algum tributo.

E, finalmente para que não reste qualquer dúvida, na conclusão vigésima sétima remarcou-se que Couto e Silva declara que os deveres instrumentais, laterais ou anexos dependem da obrigação principal para seu nascimento, o que poderia ser um obstáculo para entender os deveres de conduta tributários como tal, já que tais deveres existem ainda que em alguns casos não nasça qualquer obrigação principal, como é o caso já referido das isenções e imunidades. Contudo, apesar de já explanado quando do oferecimento da conclusão, entende-se por conveniente reiterar que tal assertiva deve ser compreendida no seguinte sentido: a existência dos deveres instrumentais, laterais ou anexos não justifica em si a sua existência, mas somente para servir a um fim maior, que como regra acaba por convergir na realização da obrigação principal. Ocorre que no direito tributário, a finalidade dos mesmos é zelar pela correta realização da tributação, o que abrange zelar – por meio da imposição dessas condutas – para que somente nasça a obrigação quando de fato correto seu nascimento. Ou seja, a finalidade maior do instituto analisado, a qual polariza a relação obrigacional como um todo, que se traduz pelo objetivo sócio-econômico da relação jurídica, não é a necessária realização

do dever principal, mas a realização do mesmo somente quando devido, na medida do que for devido. É nesse sentido que devem os deveres de conduta ser pensados para fins de cumprir com a finalidade que os justifica no âmbito do direito tributário.

Ainda, importante justificar o cabimento do termo instrumental, lateral ou anexo, ora proposto.

Instrumentais porquanto existem como instrumento para alcançar a satisfação dos interesses globais envolvidos na relação, que no caso é a da arrecadação de tributos conforme os ditames da legislação, ou, seja, apenas quando devido e no montante devido. Nesse intuito é que a fiscalização, por meio das condutas estabelecidas como deveres, se justifica.

Laterais pois se encontram ao lado – em importância - do dever principal de pagamento do tributo. Afinal, em um sistema em que tais deveres crescem exponencialmente em quantidade e importância – a consecução da finalidade buscada pelo dever principal, que é a de arrecadação, em muito depende da efetivação daqueles.

E, ainda laterais, porque o termo deixa claro que não se confundem com os demais deveres em identidade (possuem finalidades distintas e naturezas jurídicas distintas), nem aos mesmos vinculam sua existência. Desenvolvem-se lado a lado no intuito da realização da finalidade mor, que como já dito, é a arrecadação dos tributos devidos ao Estado conforme os ditames da legislação (ou seja, na exata medida do que a lei determina, ainda que resulte em não arrecadar nada).

E anexos porque com tal termo se evidencia que embora não evidentes como os deveres de prestação (obrigacionais), estão sempre presentes, fazendo parte da relação jurídica obrigacional tributária complexa, acompanhando-a, independentemente da vontade dos envolvidos. E, o fato de poderem ser autônomas não invalida o termo, que transmite a idéia de certa autonomia, diferente do termo ‘acessório’. Todavia, concorda-se que dos três nomes que tal categoria jurídica recebe, esse é o menos adequado.

E, por fim, cabe enfatizar que a proposição de classificação ofertada em nada contradiz ou invalida o entendimento majoritário sobre a natureza jurídica das mesmas. Trata-se apenas de uma especificação, pois atualmente se encontram no grande gênero dos deveres jurídicos e propõe-se enquadrá-las na espécie dos deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta, categoria oriunda da boa-fé objetiva.

Denomina-os a doutrina brasileira de deveres instrumentais administrativos e a estrangeira de deveres de colaboração ou cooperação com a Administração.

Quanto à denominação ofertada pela doutrina estrangeira, inclusive, se percebe que a natureza jurídica proposta é a mesma, apenas adotou-se, por uma questão de cultura jurídica, o nome dado a algumas das formas que os deveres instrumentais, laterais ou anexos, podem adotar. Mas a essência é a mesma.

E quanto à nomenclatura adotada pela doutrina brasileira, em verdade não designa uma categoria jurídica específica, apenas os posicionando no amplo gênero dos deveres jurídicos.

O fato de serem instrumentais nesse caso não é a designação de uma categoria jurídica, mas apenas uma qualificação para salientar que constituem um meio para atingir um propósito maior. O de serem administrativos, apenas situa que é um meio utilizado pelo Estado.

Assim, a proposta nesse trabalho ofertada não vai de encontro ao que a doutrina construiu, mas ao encontro, porque apenas propõe uma classificação mais específica, situando tais deveres de conduta dentro do âmbito mesmo da relação obrigacional vista em seu conceito conglobante, não sendo necessário se recorrer ao âmbito administrativo, o que parece mais apropriado e científico.

Finalmente, breve comentário sobre as repercussões de se compreender as “obrigações tributárias acessórias” sob a ótica da boa-fé objetiva, isso é, como tendo natureza jurídica de deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta.

No campo da dogmática, três são as questões que precisam de uma resposta, conforme exposto na décima terceira conclusão parcial.

A primeira delas se trata de saber se a obrigação principal da relação jurídica tributária consiste apenas na prestação de pagar tributo ou se também abarca as penalidades.

Pois bem, sob a ótica da boa-fé objetiva, a relação jurídica tributária adquiriu uma nova conformação: a mesma da obrigação como fenômeno complexo consoante o direito civil e a teoria geral da obrigação. Isso é, passou a constituir-se de um conjunto de elementos, dentre os quais os deveres prestacionais (que se dividem em dever principal e deveres secundários) e os deveres instrumentais, laterais ou anexos.

Por obrigação principal no contexto da obrigação como estrutura complexa, traduz-se o dever prestacional principal, que, tratando-se de uma relação jurídica tributária, somente pode ser o tributo. E isso porque é o conteúdo desse dever principal que estabelecerá o tipo, a essência da relação jurídica.

Caso se aceite que as penalidades sejam dever principal, a relação jurídica será penal, sancionatória ou ainda administrativa, mas definitivamente não tributária.

Quanto à possibilidade de conversão das “obrigações tributárias acessórias” em principais quando do seu descumprimento, cabe considerar que as penalidades se enquadram na estrutura da relação obrigacional como deveres secundários, que são aqueles que existem em prol do dever principal (do adimplemento desse).

E, se por uma banda consistem em deveres de prestação, isso é, tal como o dever principal possuem natureza obrigacional, o que explica que o tratamento conferido a elas seja o mesmo do dever principal, por outro não se confundem com aquele dever.

Note-se que cada dever e cada elemento tem seu lugar e função dentro da estrutura da relação obrigacional, de forma que não é cabível se falar em conversão de um tipo de dever em outro. Além disso, o conteúdo essencial também é completamente diferente. Só o que têm em comum é a possibilidade de avaliação econômica do conteúdo e o nascimento com vocação à extinção por meio do adimplemento.

Assim, resta concordar com a corrente que entende que pelo descumprimento dos deveres tributários laterais há imposição da sanção prevista em lei, a qual recebe para fins de cobrança o mesmo tratamento que os tributos.

E a última pergunta versa sobre o meio normativo apropriado para instituir e regular as “obrigações tributárias acessórias”, ou melhor, os deveres de conduta instrumentais, laterais ou anexos.

Como se depreende dos ensinamentos de Sanches, tais deveres, por terem seu fundamento na boa-fé objetiva, que é norma de conduta, não precisam fundamentar-se em lei formal para se fazerem exigíveis. Contudo, em razão dos dispositivos constitucionais e legais que incidem no âmbito tributário, entende-se, tal qual Sanches, que sempre que os deveres exigidos forem refletir na qualificação do fato gerador ou em sua quantificação, bem como agravar ou onerar a situação do contribuinte, deverão ser estabelecidos por lei formal, em todos os seus termos.

E, por fim, no que tange à repercussão prática, cabe salientar apenas duas: a de que se concebendo a relação jurídica tributária sob a ótica da boa fé objetiva, o credor tem não apenas direitos, mas também deveres (instrumentais, laterais ou anexos de conduta) e a de que a violação de tais deveres significa inadimplemento da relação tributária, e tem como efeito repercutir na esfera de direitos daquele que a perpetrou.

Assim, claro fica que a concepção do instituto legalmente denominado de “obrigações tributárias acessórias” conforme a boa-fé objetiva significa defini-lo em sua natureza jurídica como deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta, o que só vem a acrescentar ao desenvolvimento que a doutrina já tem alcançado sobre a matéria. Seja porque

finalmente são enquadradas em uma categoria jurídica específica e não mais em uma genérica, como é o caso dos deveres; seja porque o próprio fato de classifica-las corretamente possui repercussões de ordem prática ou seja porque se evidencia, assim, a aplicação da boa fé objetiva no direito obrigacional tributário, o que muito pode vir a contribuir com a evolução da matéria.

CONCLUSÃO

Tendo em vista que ao final de cada capítulo desenvolvido foram apresentadas as conclusões parciais, com exceção do último capítulo da segunda parte, que versou inteiramente sobre conclusões fruto da aplicação do conhecimento apresentado, para que não se torne demasiadamente repetitivo, as conclusões aqui trazidas serão apenas as mais relevantes.

1. A natureza jurídica é uma forma de definição que se realiza pelo método gênero-diferencial, o qual consiste em posicionar o instituto jurídico (classificá-lo), conforme as características que possua, em uma categoria jurídica dentro do ordenamento jurídico. Importante salientar que é necessário, para que seja efetivamente considerado parte de uma categoria jurídica que cumpra com os requisitos que a diferenciam das demais.

2. Esse procedimento de classificação tem por critério a Teoria Geral do Direito, que é o parâmetro que permite a sistematização do ordenamento jurídico, o qual, por ser dotado de unicidade e coesão precisa ter um só critério que se aplique a todas as áreas do Direito, pois caso contrário não haverá que se falar de um sistema jurídico, mas de um conjunto deles. Assim, entende-se também que exista uma Teoria Geral das Obrigações.

3. É importante que esse processo de classificação dê-se da forma correta porque como forma de definição que é, a discriminação da natureza jurídica de um instituto jurídico produz significados sobre ele e sobre seu comportamento no ordenamento jurídico. E, como o direito é metalinguagem, precisa respeitar as regras de uso da mesma, tal como a de que a captação do significado de um termo jurídico sempre parte da interpretação literal, isso é, significado que o termo tem no uso coloquial e técnico, e complementa-se na interpretação sistemática, que oferece o significado que o termo tem em um contexto. Assim, porque o significado técnico do termo obrigações é encontrado na Teoria Geral do Direito, bem como é ali o referencial para o significado que as mesmas têm no ordenamento jurídico, conclui-se por mais uma razão para que a natureza jurídica seja alcançada pelo uso das categorias na Teoria Geral do Direito consolidadas.

4. Assim, cabe recorrer à Teoria Geral do Direito para se encontrar os atributos que caracterizam – e por isso definem – a categoria jurídica das obrigações acessórias. E, de acordo com ela, para um objeto ser corretamente considerado como parte do grupo das obrigações, imprescindível que seja um dever jurídico cuja prestação tenha conteúdo passível de avaliação econômica (patrimonialidade) e cujo vínculo jurídico já nasça visando extinguir-

se (transitoriedade). Ainda, o termo acessório é na Teoria Geral do Direito utilizado léxica e tecnicamente no sentido de que o acessório depende do principal.

5. Por sua vez, analisando-se o conteúdo das legalmente denominadas “obrigações tributárias acessórias” ficou evidente que as mesmas, por consistirem em condutas de fazer ou não fazer em prol da fiscalização e arrecadação de tributos, não tem conteúdo mensurável economicamente e nascem no intuito de existirem enquanto houver razão para realizarem a fiscalização, isso é, sempre. Ainda, sua existência não se vincula a das obrigações principais. Portanto, por não possuírem patrimonialidade, transitoriedade e acessoriedade, não podem ser consideradas como membros do grupo das obrigações, e muito menos como participantes do subgrupo das obrigações acessórias, de forma que não é essa a sua natureza jurídica.

6. E, ainda, viu-se que os doutrinadores que as compreendem como tendo de fato natureza jurídica de obrigações acessórias o fazem porque acreditam no poder quase que absoluto do legislador no exercício de sua atividade, o qual poderia, em cada campo do Direito, criar um sistema próprio sem qualquer vínculo com as demais áreas, com o uso técnico do vernáculo ou com a Teoria Geral do Direito. Todavia, também se viu que no caso das “obrigações tributárias acessórias” há limite legal expresso para a atividade do legislador nos arts. 109 e 110 do CTN, que há um limite lógico do uso da linguagem, e, que ainda que fossem aceitos seu argumentos, esses apenas versam sobre a prescindibilidade da patrimonialidade para configuração de um instituto como obrigação, mas não justificam como desconsiderar a falta de transitoriedade.

7. Então, apresentou-se a boa-fé objetiva como criadora da categoria dos deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta. Instrumentais porquanto existem como instrumento para alcançar a satisfação dos interesses globais envolvidos na relação (o que depende de relação para relação). Laterais pois se encontram ao lado dos deveres de prestação (que são aqueles de índole obrigacional), mas com eles não se confundem e nem a eles vinculam sua existência, além de que demonstra a sua importância na relação concebida holisticamente: nem abaixo, nem acima, mas ao lado dos deveres de prestação (e dos demais), valorizando os fundamentos da probidade também como eixo das relações jurídicas. E anexos porque com tal termo se evidencia que embora não evidentes como os deveres de prestação (obrigacionais), os deveres instrumentais, laterais ou anexos estão sempre presentes, fazendo parte da relação jurídica obrigacional complexa, acompanhando-a, independentemente da vontade dos envolvidos.

8. Ainda, esclareceu-se que a boa-fé objetiva incidiu no direito das obrigações de forma profunda, passando elas a serem vistas não mais como fenômeno estático e simples, mas complexo e dinâmico. Isso é, seu conteúdo foi ampliado e passou a abarcar, dentre outros vínculos jurídicos, o dever principal (correspondente ao clássico conceito de obrigação principal), os deveres secundários (subdivididos em meramente acessórios e autônomos) e os citados deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta. Portanto, compreender a obrigação como fenômeno complexo é compreendê-la conforme a boa-fé objetiva.

9. Pela apresentação do entendimento da doutrina brasileira sobre a natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias” ficou claro que a maioria entende que consistem em deveres instrumentais administrativos.

10. Já a doutrina estrangeira os nomina deveres de cooperação com a administração, e, considerando que os deveres de cooperação são uma das formas em que os deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta se apresentam, pode-se concluir que há aceitação de que tais deveres tenham a natureza jurídica de deveres instrumentais, laterais ou anexos. De qualquer forma, seja porque é defendido que o vínculo é de cooperação ou ainda porque expressamente há manifestação a respeito, percebe-se a adoção da boa-fé objetiva no âmbito das relações jurídicas tributárias.

11. Propõe-se nesse trabalho que a natureza jurídica das “obrigações tributárias acessórias” seja a de deveres instrumentais, laterais ou anexos de conduta oriundos da boa-fé objetiva. E, pelo cotejo de entre a categoria proposta e o instituto analisado, em suas características e atributos, percebeu-se que nenhum óbice há.

12. Ainda, o fato de a doutrina brasileira maciçamente adotar a concepção da relação jurídica tributária como relação complexa significa implicitamente que a está concebendo conforme a ótica da boa-fé objetiva, de forma que a natureza jurídica proposta se mostra adequada nesse contexto.

13. Não obstante, o fato de o instituto sob análise ser denominado de deveres instrumentais administrativos não invalida a proposta classificativa que se faz, porque tal conceituação apenas descreve qualidades que tais deveres têm e manterão uma vez posicionados na categoria jurídica dos deveres instrumentais, laterais e anexos de conduta. Essa classificação por meio da natureza jurídica, só tem a acrescentar à construção doutrinária até então realizada, em nada a contrariando ou desmerecendo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, Manuel Augusto Domingues de. **Teoria geral das obrigações**. 3. ed. Coimbra: Liv. Almedina, 1966.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **A Enciclopédia Saraiva do Direito**. Coordenação Prof. R. Limongi França. Volume 54. São Paulo: Ed. Saraiva, 1977.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005

BARROS, Maurício. **As obrigações tributárias acessórias (instrumentais) e a responsabilidade tributária (solidária ou por substituição/retenção)**. Revista do Direito Tributário da APET, São Paulo, v.4, n.16, p.103-144, dez.2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Atualizada e ampliada. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007. 749 p.

BETTI, Emilio. **Teoria general de las obligaciones**. Vol. I. Madrid: Rev. de Derecho Privado, 1969.

BEVILAQUA, Clóvis. **Direito das obrigações**. 8. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1954.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributaria; uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRASIL, Ávilo de Oliva. **Direito tributário brasileiro: Em nova estrutura lógica**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CALIXTO, Marcelo Junqueira. Reflexões em torno do conceito de obrigação, seus elementos e suas fontes. In TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **Obrigações. Estudos na perspectiva civil-constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coordenadores Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe. São Paulo: MP, 2005.

_____. Paulo de Barros. **A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”**. Revista de Direito Público. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 1971, v. 17, p. 381-386.

_____. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. Revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Paulo de Barros. **Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceptuais**. In Interesse Público, v. 10, n. 49, maio 2008. Sapucaia do Sul: Notadez Informação. p. 211-231.

_____. Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COLOMBO, Juliano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

CORREA, Sergio Feltrin. **Código Tributário Nacional Comentado**. Coordenador Vladimir Passos de Freitas. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das Obrigações**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1979.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRETTON, Ricardo Aziz. **A teoria da obrigação tributária e suas vicissitudes recentes no Brasil**. In *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 16. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

DAIBERT, Jefferson. **Das obrigações**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

DALLARI, Adilson Abreu. **Os poderes administrativos e as relações jurídico administrativas**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, subsecretaria de edições técnicas do Senado Federal, 1999.n.141, p.75-87.

DIDIER JÚNIOR, Fredie Souza; BRAGA, Paula Sarno. **A obrigação como processo e a responsabilidade patrimonial**. In *Revista Jurídica*, Porto Alegre, v. 380, jun. 2009, p. 51-66.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 16ª ed. Teoria Geral das Obrigações - 2º volume. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

DONNINI, Rogério José Ferraz. **Responsabilidade civil pós-contratual: no direito civil, no direito do consumidor, no direito do trabalho e no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FARIA, Maria Cristina Neubern de. **A interpretação das normas de imunidade tributária. Conteúdo e alcance**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, rev.dos tribunais, 2001, v. 36, p. 116-162.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GARCIA, Ailton Stropa. **O descumprimento das obrigações tributárias**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos tribunais, 2000. V. 34. P. 112-118.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GOMES, Orlando; BRITO, Edvaldo Pereira de (Atual.). **Obrigações**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, Conceitos e Normas Jurídicas**. São Paulo: RT, 1988.

ICHIARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Vol. 1. Buenos Aires: "Cima", 1957.

JUSTINIANUS, Flavius Petrus Sabbatius. **Institutas do imperador justiniano: Manual didático para uso dos estudantes de direito de constantinopla, elaborado por ordem do imperador justiniano, no ano de 533 d.c.** 2. ed. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2005. 302 p. (RT Textos Fundamentais)

KFOURI JR., ANIS. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

LEITE, Corália Thalita Viana Almeida. **O princípio da absorção e as sanções pelo descumprimento das obrigações tributárias acessórias**. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre, n. 60, p. 115-129, mar./abr. 2008.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de direito civil**. Volume II. 5.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARQUES, Claudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais**. 4 ed. São Paulo: RT, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Obrigações acessórias tributárias e a disciplina jurídica da concorrência**. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Brasília, v.17, n.10, p.17-24, out.2005.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000,

MARTINS, Raphael Manhães. **Análise paradigmática do direito das obrigações: boa-fé, deveres laterais e violações positivas do contrato**. Revista da EMERJ, Rio de Janeiro, vl. 11, n. 44, p. 214-239, out. 2008.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAZEAUD, Henri. **Lecciones de derecho civil**. Vol I. Buenos Aires: E.J.E.A., 1960.

MELLO, Cláudio Ari Pinheiro de. **O conceito de obrigação como um processo**. In Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul: Nova Fase. Porto Alegre: Procuradoria Geral de Justiça, 1994. v. 30, p. 206-219.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDONÇA, Cristiane. **A relação entre os conceitos de tributo, obrigação tributária e obrigação tributária principal**. In O Direito em Movimento: Revista do Instituto Capixaba de Estudos, v.1.Vitória: 2000. p. 53-66.

MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel. **Da boa-fé no direito civil**. T. 1 e 2.Coimbra: Almedina, 1989.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Vol. 22. Campinas: Bookseller, 2003.

MIRANDA, Pontes de. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. Tomo II. Introdução à Ciência do Direito. 2 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1972.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**, vol. 4: direito das obrigações, 1ª parte: das modalidades das obrigações, 33 ed. rev. e atual. por Carlos Alberto Dabus Maluf, São Paulo, Saraiva, 2007.

NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil**. Vol. 2: obrigações, 5 ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010.

NASCIMENTO, Otávio Bulcão. Sujeição Passiva Tributária (pág. 799-835). In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NEGREIROS, Teresa. **Teoria do contrato: novos paradigmas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NORONHA, Fernando. **Direito das Obrigações – Fundamentos do Direito das Obrigações, Introdução à Responsabilidade Civil**. v. 1. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3ª ed. Revisada e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 3ª ed. Ver. Atal. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol. 2: teoria geral das obrigações, 20 ed., Rio de Janeiro, Forense, 2004.

PINTO, Carlos Alberto da Motta. **Cessão de contrato**. São Paulo: Saraiva, 1985.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero: derecho tributario**. 2. ed. Mexico: Porrúa, 1976.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra Matriz da Incidência Tributária (pág 223 a 260). In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das Obrigações: Lei nº. 10.406, de 10.01.2002**, 3. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2007.

ROCCO, Anderson. **Direito das Obrigações**. Parte Geral. 2. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Síntese, 2001.

RODRIGUES, Maurício Andreiuolo. “Fato Gerador das Obrigações Tributárias” (p. 335 a 362). *In* GOMES e ANTONELLI (Coord). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2005.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**, vol. 2: parte geral das obrigações, 30. ed., São Paulo, Saraiva, 2002.

ROSEVALD, Nelson. **Dignidade humana e boa-fé no Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RUGGIERO, Roberto de. **Instituições de direito civil**. Vol. I. Campinas: Bookseller, 1999.

SANCHES, José Luís Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária . Deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa**. 2 ed. Lisboa: Editora LEX, 2000.

SANTOS, Murilo Rezende dos. **As funções da boa-fé objetiva na relação obrigacional**. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, v. 10, n. 38, p. 204-263, abr./jun. 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Natureza jurídica da obrigação tributária**. *In* *Revista Dialética do Direito Tributário*, n. 152, maio 2008. São Paulo: RDDT. p. 55-74.

SHRÖDER, Tiago Maranduba. **A definição, o conceito e a natureza jurídica do tributo: tarefas a serem diferenciadas pelo estudioso do direito tributário**. *Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 6, n. ½, p. 187-207, jan./dez. 2009.

SILVA, Carlos Augusto. **A obrigação como totalidade e como processo**. *In* *Revista da Ajuris*, n.95. Porto Alegre: Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul, 2004. p. 55-70.

SILVA, Clóvis V. do Couto. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

SILVA, De Plácido e - **Vocabulário Jurídico**. Volume III - 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

SILVA, Jorge Cesa Ferreira da. **A Boa-fé e a violação positiva do contrato**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. Jorge Cesa Ferreira da. **Adimplemento e Extinção das Obrigações**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

SILVA, Priscila Guedes Castilho da. **O princípio da proporcionalidade como limite ao poder de polícia fiscal: uma análise do processo de fiscalização tributária**. Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v.5,n.1/2,p.47-55,jan/dez, 2008.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Epistemologia das ciências culturais**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009.

SILVA, Rogério Pires da. **Obrigação tributária e suas relações com o direito obrigacional privado**. In Repertório Iob de Jurisprudência. São Paulo: 2001. p. 188-186.

SHRÖDER, Tiago Maranduba. **A definição, o conceito e a natureza jurídica do tributo: tarefas a serem diferenciadas pelo estudioso do direito tributário**. Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 6, n. ½, p. 187-207, jan./dez. 2009.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. **A Boa-fé Objetiva no Código de Defesa do Consumidor e no novo Código Civil**. In *Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional* (Coord. Gustavo Tepedino). Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Obrigação tributária*. In GOMES e ANTONELLI (Coord). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2005.

WALD, Arnold. **Obrigações e Contratos**. 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

WARAT, Luis Alberto. **A definição Jurídica – suas técnicas, texto programado**. Porto Alegre: Editora Atrium, 1977.

VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. Vol. 1. 8. ed. Coimbra: Almedina, 1994. 2 v.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3 ed. Revisada, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. Pág. 221.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Fundamentação da obrigação tributária**. *In* Revista de Direito Tributário, v. 29, n. 104, abr./jun. 2009. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 105-117.