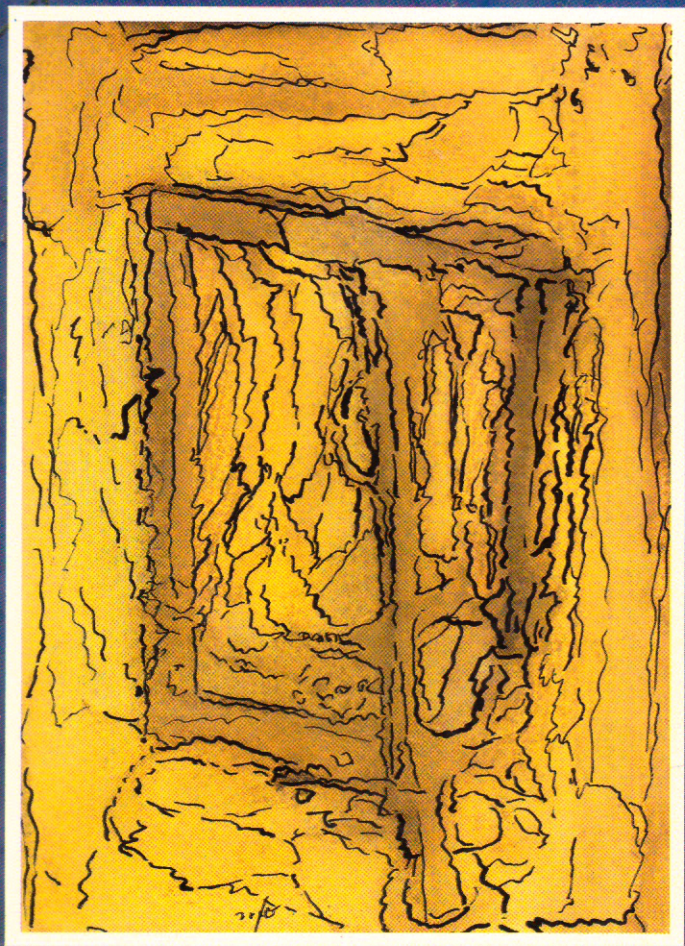


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



24

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

24

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lídia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(SETEMBRO - 1997)



Marola Omartem é o autor da obra que
figura em destaque na capa desta edição,
assim como das reproduzidas nas
páginas 9, 14, 23, 33, 55, 63,
70, 75, 80, 86, 101, 108 e 120.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

Doutrina

- Dação em pagamento na execução fiscal - *Carlos Henrique Abrão* 7
- A antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional contra a Fazenda Pública - *Cristiane Aparecida Moreira Krukoski* 12
- Exceção de pré-executividade: aspectos teóricos e práticos - *Francisco Wil-do Lacerda Dantas* 21
- Sobre a contribuição social do salário-educação - *Gabriel Lacerda Troia-nelli* 30
- A dedutibilidade das despesas tributárias e o “sustantive due process of law” - *Helenilson Cunha Pontes* 52
- Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar - *Hugo de Brito Machado* 61
- Considerações em torno do “salário-educação” - *José Morschbacher* 68
- Concordatas - exclusão das multas fiscais - *José Rubens Hernandez* 73
- A contribuição para o Finsocial e as instituições financeiras - *Leo Krakowiak* 78
- A prescrição e a decadência no Direito Tributário e seus reflexos na consti-tuição e exigência do crédito tributário objeto de questionamento judicial - *Marcelo Ribeiro de Almeida* 83
- ICMS: serviços de transporte aéreo - *Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho* 99

Pareceres

- Decisão administrativa com exame teórico de mérito sem acolhimento da tese da impugnante - desaconselhamento do prosseguimento da discussão em juízo - *Ives Gandra da Silva Martins* 107
- ITBI - redução de capital - imunidade - exegese do art. 156 § 2º, I, da Constituição Federal - *Roque Antônio Carrazza* 118

Obrigação Tributária Acessória e Abuso do Poder-Dever de Fiscalizar

Hugo de Brito Machado

1. As Espécies de Obrigação Tributária

A obrigação tributária   duas espécies, a saber: a) principal; e b) acessória.

A obrigação tributária principal tem como objeto o tributo e a multa. Distingue-se e se caracteriza especificamente por seu conteúdo pecuniário. Seu adimplemento ocorre com o pagamento, do tributo ou da multa. Classifica-se, portanto, na teoria do direito obrigacional, como uma *obriga o de dar*. Dar dinheiro, especificamente. Levar recursos financeiros aos cofres do Estado. Diz-se principal porque constitui o núcleo de todo o Direito Tributário, que é de natureza obrigacional.

A obrigação acessória é o dever de fazer, de não fazer, e de tolerar que se faça alguma coisa, diferente, obviamente, da conduta de levar dinheiro aos cofres públicos. Caracteriza-se, especificamente, pelo objeto não pecuniário, e pelo carácter de acessoriedade, visto como não tem razão de ser isoladamente, desligada da obrigação dita principal, cujo adimplemento por seu intermédio é controlado.

2. As Obrigações Acessórias

Há quem afirme ser imprópria a denominação obrigação acessória, e prefira a expressão deveres administrativos. Pode parecer que se trata de simples preferência por palavras diferentes, para designar a mesma realidade jurídica. Não é assim, porém. A visão privatista, o hábito de manejar conceitos de Direito privado tem levado a tal insatisfação com a expressão usada pelo Código Tributário Nacional. Todavia, é importante insistir em que a obrigação tributária *acessória* não é apenas um dever que a Administração impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária principal. É essencialmente um dever instrumental, que nenhuma finalidade pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal. Esse carácter de acessoriedade, nem sempre bem compreendido, é fundamental para a adequada compreensão dessa espécie de obrigação jurídica.

Não se trata de acessoriedade no sentido de ligação a uma determinada obrigação outra, da qual dependa. Por isto mesmo a obrigação acessória subsiste ainda quando a obrigação



Hugo de Brito Machado

É Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Juiz do Tribunal Regional Federal da 5  Região.

principal à qual se liga, ou parece ligar-se imediatamente, é inexistente em face de imunidade, não incidência ou de isenção tributária.¹ O caráter de acessoriedade há de ser entendido no sentido próprio que tem a obrigação no campo do Direito Tributário. Uma acessoriedade em relação à obrigação de pagar tributo, vista globalmente. Não em relação à obrigação de pagar determinado tributo, exigível em razão de um determinado e específico fato tipo, que realiza uma hipótese de incidência em determinada situação isolada. Acessoriedade no sentido de ser uma obrigação instrumento da outra, que só existe para instrumentalizar a outra. Que não teria sentido de existir, sem a outra.

De fato, não teria sentido algum obrigar o comerciante, ou o industrial, a manter escrituração de todas as compras, e de todas as vendas, em livros especificamente a este fim destinados, e a emitir notas fiscais, nem a manter registros contábeis de todos os fatos relativos a seus patrimônios, se não existissem tributos incidentes sobre a produção e a circulação de mercadorias, e sobre a renda de tais pessoas.

Os registros de compras e de vendas, a emissão de notas fiscais e a contabilização de todos os fatos patrimoniais são instrumentos de controle do cumprimento da obrigação das pessoas jurídicas, e somente por isto, com tal finalidade, são exigidos pela legislação tributária.

Na teoria das obrigações, a obrigação tributária acessória classifica-se como uma obrigação de fazer. São obrigações acessórias, por exemplo, a inscrição no cadastro de contribuintes, a escrituração

de livros, a emissão de documentos, a prestação de informações ao fisco.

3. Obrigação Acessória e Legalidade

Há quem sustente que as obrigações acessórias “deverão decorrer de previsões legais em estrito senso, ou seja, de leis em sentido formal e material, até porque ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei, a teor da Constituição da República”.² Tal assertiva, porém, é evidente exagero, e revela compreensão inteiramente diversa que seja uma obrigação tributária acessória.

Exagero porque, *se o ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei* tivesse alcance absoluto, seriam totalmente inúteis todas as prescrições normativas infralegais de tal sorte que poderiam ser rasgadas e atiradas na cesta de lixo todos os regulamentos, portarias, e tantas outros atos normativos, sem que isto qualquer falta fizesse ao ordenamento jurídico.

Revela ausência de adequada compreensão do que seja a obrigação tributária acessória, porque deixa de colocá-la como dever de natureza meramente instrumental, que apenas indiretamente decorre da lei. A acessoriedade, repita-se, no sentido de ser instrumental, que não tem sentido de existir sem a existência da obrigação tributária principal.

É certo que muitas obrigações tributárias acessórias estão hoje previstas em lei, mas isto não quer dizer que uma obrigação tributária acessória deva estar, necessariamente, prevista em lei no sentido estrito. A Constituição atribui ao Presidente da República competência

¹ É certo que, em se tratando de imunidade subjetiva, como acontece com as pessoas jurídicas, de Direito Público, por exemplo, inexistirá também a obrigação acessória.

² Sacha Calmon Navarro Coelho, Comentários ao Código Tributário Nacional, Coord. Carlos Valder do Nascimento, Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 260.

para “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”.³ O decreto e o regulamento certamente criam, validamente, algum tipo de obrigação, pois a não ser assim não teriam sentido nenhum. Criam obrigações instrumentais, cuja finalidade, cuja razão de ser, é exatamente tornar a lei exequível.

A lei institui a obrigação de pagar imposto de renda, para quem auferir rendimentos superiores a certo montante durante o ano. É evidente que o regulamento pode estabelecer para tais pessoas a obrigação de declarar os rendimentos auferidos. Essa obrigação de declarar é instrumental. Sem ela não haveria como tornar efetiva a obrigação de pagar o imposto. É instituída *para fiel execução da lei*.

Por isto é que se diz que “ao contrário da obrigação principal, que só pode ser prevista em lei (CTN, art. 3º, 97, I), as obrigações acessórias podem ser instituídas pela legislação tributária, com o largo alcance que lhe dá o art. 96 do CTN”.⁴

A ausência de adequada compreensão desse aspecto da fenomenologia jurídica tem levado juristas eminentes a posições opostas igualmente equivocadas. Uma, sustentando que somente a lei, em sentido estrito, pode instituir obrigações tributárias acessórias. Outra, sustentando que todos os deveres impos-

tos ao contribuinte configuram obrigações acessórias e por isto independem de lei. Demonstrado acima o equívoco da primeira, vejamos o equívoco da segunda.

4. Obrigação Acessória e Abuso do Poder-Dever de Fiscalizar

4.1. O poder e o dever

A cobrança do tributo é ato de *poder-dever*. Poder, do Estado. Dever, de quem o apresenta. Dever, da autoridade da Administração Tributária.

Como observa Oliveira Rocha, com inteira propriedade, “a Administração está obrigada a cobrar o tributo criado”.⁵ As autoridades que compõem a Administração Tributária não são titulares de *poder*, no exato sentido do termo. A elas a lei atribui o *dever* de cobrar o tributo que tenha sido por lei instituído.

O *poder* de criar o tributo, este quem tem é o Estado. Poder que se expressa em dois níveis, primeiro como verdadeira expressão de poder, através da Constituição, e segundo, já delimitado e por isto mesmo mais adequadamente denominado competência, através da lei, que é forma de manifestação do poder estatal.

À falta de expressão mais adequada, diz-se que a autoridade administrativa exerce um poder-dever, quando cobra o tributo. E assim também quando fiscaliza os atos do sujeito passivo de obrigações tributárias.



³ Constituição Federal, art. 84, inciso IV.

⁴ Celso Cordeiro Machado, Tratado de Direito Tributário, vol. VI, Forense, Rio de Janeiro, p. 181.

⁵ Valdir de Oliveira Rocha, Determinação do Montante do Tributo, 2ª edição, Dialética, São Paulo, p. 49.

4.2. As obrigações acessórias e o dever de fiscalizar

A lei atribui às autoridades da Administração Tributária o dever de fiscalizar os atos dos sujeitos passivos de obrigações tributárias. Para que possam cumprir esse dever, as autoridades recebem da legislação tributária a necessária competência, em caráter geral ou especificamente em relação a cada tributo.⁶

No desempenho de suas atividades, as autoridades da Administração Tributária exercitam, de certa forma, *poder*, embora este não lhes pertença. E como quem exercita poder tende a dele abusar, é importante que se estabeleça um critério para a delimitação do que se deve entender como regular exercício da competência, e como abuso do poder de fiscalizar. Essa delimitação tem tudo a ver com a adequada compreensão do que seja uma obrigação tributária acessória, e de como pode ser esta validamente instituída.

Por isto Cordeiro Machado doutrina, com propriedade:

“Observados os limites territoriais, ainda no plano horizontal, impõe-se o delineamento de círculos próprios de atuação das autoridades, em cada uma das áreas de inserção dos tributos.

No plano vertical, será necessário atentar na linha hierárquica das várias autoridades e nas atribuições outorgadas a cada uma delas.

No que toca aos princípios informativos do sistema, é preciso indagar, previamente, se a competência ou o poder, dados a uma autoridade, não conflitam, por exemplo, com as normas gerais do sistema impositivo ou com as garantias e os direitos dos contribuintes.”⁷

Embora possa parecer difícil, em certas situações, a determinação da fronteira entre o que constitui objeto das obrigações acessórias e o que consubstancia cumprimento do dever de fiscalizar, até porque ambos são instrumentos pelos quais o Estado termina obtendo o adimplemento das obrigações tributárias, é importante o estabelecimento de um critério que, pelo menos em princípio, permita identificar os abusos no exercício da competência atribuída às autoridades da Administração Tributária.

4.3. Abuso do poder-dever de fiscalizar

Existem abusos contra o contribuinte, consubstanciados em exigências previstas na legislação, que se caracterizam por evidentes desvios de finalidade, dos quais é exemplo a exigência de certidão de quitação das Fazendas Públicas como condição para a concessão do “habite-se” de um imóvel. Ao conceder o “habite-se” a Administração Pública apenas afirma que o imóvel está em condições de ser habitado. Exerce o seu poder de polícia, nessa área. Nada mais. Só é válida, pois, a denegação do “habite-se” no caso em que inexistam tais condições.

Tais abusos estão muita vez autorizados em lei, cuja constitucionalidade, portanto, parece evidente. Não é deles, porém, que estamos cuidando aqui. Interessa-nos especialmente o abuso cometido pelo agente fiscal no específico exercício da fiscalização, relacionado com as obrigações acessórias.

Tem se tornado comum, especialmente no âmbito da fiscalização federal, a intimação de contribuintes para que

⁶ Código Tributário Nacional, art. 194.

⁷ Celso Cordeiro Machado, *Tratado de Direito Tributário*, vol. VI, Forense, Rio de Janeiro, pp. 174/175.

forneçam aos fiscais demonstrativos os mais diversos, verdadeiros relatórios de certas atividades, para que os fiscais não tenham o trabalho de extrair dos livros e documentos mantidos pelo contribuinte, por exigência legal, as informações que desejam.

Os contribuintes estariam obrigados a atender tais exigências, porque estariam cumprindo obrigação acessória, ou o dever de informar. Importa, pois, determinar-se o que constitui objeto de uma obrigação acessória, e o que configura abuso do poder-dever de fiscalizar.

Obrigação tributária acessória é aquela prevista na legislação tributária. A escrituração de livros e a emissão de documentos, por exemplo. Inexistem obrigações acessórias instituídas caso a caso pelos agentes fiscais. Resta a obrigação acessória consistente no dever de informar, ou de prestar esclarecimentos, e nesta é que se concentra a questão de saber até onde vai a obrigação tributária acessória e onde começa o dever de fiscalizar, certo que “o sistema de fiscalização dos tributos repousa, fundamentalmente, na tessitura das obrigações acessórias”.⁸

4.4. O dever de prestar informações e esclarecimentos

É comum a solicitação, por parte de agentes do fisco federal, de verdadeiros relatórios de certas atividades, ao argumento de que o contribuinte tem o dever de prestar informações e, portanto, tem o dever de lhes fornecer os dados dos quais necessitam para o desempenho da tarefa de fiscalização.

Evidente, porém, que o dever de prestar informações, que configura obri-

gação tributária acessória, é diverso de um suposto dever, absolutamente inexistente, de fornecer ao agente do fisco as informações que este normalmente pode obter com o exame dos livros e documentos que o contribuinte é obrigado a manter à disposição das autoridades da Administração Tributária. “O regime geral de fiscalização é o que se exercita através dos dados e das informações obtidas no documentário fiscal, tomada essa expressão como o repositório de tudo o que deflui do cumprimento das obrigações acessórias, impostas ao contribuinte, de um modo geral, ou, em particular, a contribuintes de determinados tributos: posse e escrituração de certos livros, emissão de notas fiscais, prestação periódica de informações aos agentes fazendários, etc”.⁹

A prestação de informações que configura obrigação acessória é aquela que a legislação tributária estabelece para ser ordinariamente cumprida pelo sujeito passivo, periodicamente. Exemplo: a declaração de rendimentos que as pessoas naturais, ou físicas, e as pessoas jurídicas em geral são obrigadas a fazer anualmente.

A obrigação acessória de prestar informações é sempre prevista normativamente, em caráter geral, vale dizer, exigível de todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação fática. Não pode resultar de determinação do agente fiscal, em cada caso, até porque o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.¹⁰

O documentário fiscal existe exatamente para que nele os agentes do fisco colham as informações das quais neces-

⁸ Celso Cordeiro Machado, Tratado de Direito Tributário, vol. VI, Forense, Rio de Janeiro, p. 181.

⁹ Celso Cordeiro Machado, Tratado de Direito Tributário, vol. VI, Forense, Rio de Janeiro, p. 185.

¹⁰ Código Tributário Nacional, art. 3º.

sitam. Exigir do sujeito passivo da obrigação tributária que as colham e organizem, segundo a conveniência dos agentes do fisco, é puro abuso do poder-dever de fiscalizar. Cabe ao agente fiscal, no cumprimento de seu indeclinável dever, colher no documentário fiscal as informações das quais necessita para o desempenho de suas tarefas. Para isto é que existe e percebe remuneração, que afinal é paga pelo contribuinte, não sendo razoável, pois, onerá-lo duplamente.

Por outro lado, se o fisco pudesse exigir do contribuinte verdadeiros e extensos relatórios, demonstrativos de contas diversas, ter-se-ia instituído, por simples manifestação do agente fiscal em cada caso, verdadeiros documentos, cuja elaboração a lei não impõe ao sujeito passivo.

Em síntese, tem-se que o critério para a distinção entre o objeto da obrigação tributária de prestar informações e o objeto do cumprimento do dever de fiscalizar consiste na previsão normativa e na generalidade e periodicidade. As obrigações acessórias são somente aquelas normativamente estabelecidas, de observância periódica e exigíveis dos sujeitos passivos em geral.

A lei atribui ao agente público o dever de fiscalizar, e ao contribuinte o de tolerar tal fiscalização, mesmo invadindo a sua privacidade, examinando mercadorias, livros e documentos.¹¹ E estabelece que *os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam*.¹²

Não pode a norma infralegal transferir para o contribuinte deveres que a lei atribuiu aos agentes fiscais. Ninguém de bom senso admite que uma norma inferior modifique uma lei. Desprovida, pois, de validade, é a norma inferior que a pretexto de instituir obrigação acessória atribui ao contribuinte o dever de oferecer ao agente fiscal dados que ele pode obter examinando a escrituração, ou os documentos que lhe servem de base. Mais evidente, ainda, é a invalidade do ato do agente fiscal que, sem norma alguma que o autorize, exige do contribuinte aqueles dados, que por comodismo não busca obter na escrituração ou nos documentos que este tem o dever de lhe exhibir.

5. O Direito ao Silêncio

Para concluir, relevante é lembrar que uma das conseqüências da criminalização da conduta tributária consiste em ter de ser assegurado ao contribuinte o direito de se recusar a prestar informações ao fisco, capazes de constituir prova contra ele em eventual processo por crime contra a ordem tributária.

Em quase todas as questões jurídicas que albergam conflito entre o indivíduo e a autoridade sempre surgem os platonistas do arbítrio, sempre prontos para elaborar teses em defesa do poder, também neste caso existem juristas eminentes que adotam tese autoritária. Seixas Filho, por exemplo, sustenta:

“O dispositivo constitucional permite ao preso não se auto-acusar, permanecendo calado, é verdade. Porém esse direito é concedido à pessoa que já está submetida à prisão e perante as autoridades criminais, não sendo esta situação jurídica idêntica, ou até mes-

¹¹ Código Tributário Nacional, art. 195.

¹² Código Tributário Nacional, art. 195, parágrafo único.

mo semelhante, à do contribuinte que deve prestar informações à autoridade fiscal.

Mesmo no caso de contribuinte submetido ao regime prisional, o seu silêncio, para não se auto-incriminar, poderá ser prejudicial à sua defesa, pois, convenhamos, se já está preso, é porque no inquérito policial existem provas que convenceram a autoridade judicial a decretar a sua prisão.

Nestas condições, o seu silêncio, isto é, a sua recusa de oferecer contraprovas, servirá para demonstrar que o contribuinte-presos está omitindo informações, está se recusando a prestar declarações que foram sonegadas, sendo uma confissão tácita da prática dos delitos previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90".¹³

A tese, porém, *data máxima venia*, não me parece consistente.

A palavra preso, no texto constitucional em questão, não tem um sentido literal restrito, até porque o direito ao silêncio, como ali colocado, não aproveita àqueles que estejam presos porque já condenados. O direito ao silêncio faz parte do conjunto de meios integrantes do que se costuma chamar ampla defesa, e esta é constitucionalmente assegurada a todos quantos sejam acusados de algum ilícito, em processo judicial, ou administrativo.

Se por *autoridades criminais* entendermos as autoridades policiais, é evi-

dente a similitude que há entre a ação destas, nos crimes em geral, e a das autoridades da Administração Tributária, em se tratando de crimes contra a ordem tributária. Toda vez que é instaurada ação fiscal contra determinado contribuinte, ele é colocado na mesma situação em que se coloca o suspeito do cometimento de crime em geral, no inquérito policial. Toda vez que o fiscal de tributos vai ao domicílio do contribuinte, fiscalizá-lo, está buscando elementos para incriminá-lo, ainda que essa verdade possa ser dissimulada com eufemismos vários.

Admitir-se que o contribuinte, mesmo preso, ainda assim não tem direito ao silêncio, é ainda mais absurdo. É negar a este um direito que o Mundo Civilizado reconhece em favor do mais hediondo dos criminosos.

Em matéria criminal, exatamente em razão do direito ao silêncio, não se pode falar em confissão tácita. O calar jamais poderá ser interpretado em prejuízo da defesa. Por isto mesmo tem-se como inconstitucional o dispositivo do Código de Processo Penal, que cuida do interrogatório do acusado, quando diz que o Juiz deve advertir o depoente de que o seu silêncio poderá ser interpretado em prejuízo de sua própria defesa. Dispositivo que é fruto da ditadura Vargas, e não foi recepcionado pelas constituições posteriores, especialmente pela de 1988.

¹³ Aurélio Pitanga Seixas Filho, Comentários ao Código Tributário Nacional, coord. Carlos Valder do Nascimento, Foyense, Rio de Janeiro, 1997, p. 492.