

Obrigação Tributária Acessória: Patrimonialidade, Transitoriedade e Acessoriedade

Ancillary Tax Obligation: Patrimonial, Transitory and Accessory Aspects

Guilherme Galdino

Doutorando e Mestre em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo. *E-mail*: guigaldinoc@gmail.com.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.29.2025.2751>

“A superficialidade e a alienação de certas teorias jurídicas, no âmbito tributário, parecem desdenhar de qualquer tentativa para testar-lhes a aplicabilidade.”

(José Souto Maior Borges¹)

Resumo

Este artigo tem por objeto examinar, sob a perspectiva jurídico-dogmática, com respaldo na Teoria Geral do Direito, se são adequadas as críticas feitas   expressão *obrigação tributária acessória* a partir dos argumentos da patrimonialidade, da transitoriedade e da acessoriedade. Cada crítica   examinada separadamente. Quanto   patrimonialidade, pretende-se demonstrar a falta de reconhecimento da obrigação *civil* como uma categoria jurídico-positiva, e não lógico-jurídica. No que diz respeito à transitoriedade, procura-se explicitar: a existência de mais de uma relação jurídica no âmbito da obrigação tributária acessória; o caráter transitório da obrigação tributária acessória; e a existência de fato gerador da obrigação tributária acessória. Por fim, no tocante à acessoriedade, são expostos: o teor do brocardo *accessorium sequitur principale* e a possibilidade de excepcion -lo; a obrigação tributária acessória como técnica de apresentação do ordenamento jurídico; e o caráter finalístico da expressão *access ria* presente no art. 113,   2 , do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: relação jurídica tributária, obrigação tributária, obrigação acessória, dever instrumental.

Abstract

This article aims to examine, from a legal-dogmatic perspective, supported by the General Theory of Law, whether the criticisms made to the expression

¹ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária*: uma introdução metodológica. 3. ed. São Paulo, 2015, p. 14.

ancillary tax obligation are appropriate based on lack of the patrimonial, transitory and accessory nature. Each criticism is examined separately. As for the patrimonial nature, the aim is to demonstrate the lack of recognition of the civil obligation as a legal-positive category, and not a logical-legal one. Regarding transitoriness, the aim is to explain: the existence of more than one legal relationship within the scope of the ancillary tax obligation; the transitory nature of the ancillary tax obligation; and the existence of a triggering event for the ancillary tax obligation. Finally, with respect to accessory nature, the following will be exposed: the content of the maxim *accessorium sequitur principale* and the possibility of exceptions to it; the ancillary tax obligation as a technique for presenting the legal system; and the teleological character of the expression *ancillary* present in art. 113, paragraph 2, of the Brazilian National Tax Code.

Keywords: tax legal relationship, tax obligation, ancillary obligation, instrumental duty.

Introdução²

De acordo com o art. 113 do Código Tributário Nacional (“CTN”), a obrigação tributária é principal ou acessória. Enquanto a principal tem por objeto pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (§ 1º), a acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, estabelecidas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (§ 2º).

O emprego da expressão *obrigação tributária acessória* pelo CTN é objeto de críticas por parcela relevante da doutrina³. Essa corrente busca refutar tanto sua

² Este artigo foi elaborado no âmbito da disciplina “Teoria da Obrigação Tributária” na Pós-graduação da Faculdade de Direito da USP, realizada no primeiro semestre de 2024. Agradeço aos docentes responsáveis pela disciplina (Professores Luís Eduardo Schoueri, Paulo Ayres Barreto e Roberto Quiroga Mosquera) e ao docente colaborador (Professor Felipe Renault), pela qualidade da disciplina e pelos comentários feitos ao artigo, bem como aos demais colegas participantes, pelas discussões enriquecedoras durante as aulas. Agradeço aos participantes da mesa acadêmica realizada no dia 12 de março de 2025, em que se debateu minuta deste artigo: Alina Miyake; Jonathan Malaquias; Leonardo Aguirra de Andrade; Lucas Moraes Silvestre; Luís Eduardo Schoueri; Mateus Calicchio Barbosa; Ricardo A. Galendi Jr.; Renan Baleeiro Costa; Salvador Cândido Brândão Jr.; Vinicius Tersi. Agradeço também a: Marcos Vinicius Paiva e Vitor Ottoboni Pavan, por debates de pontos específicos; Túlio Venturini, pela revisão e comentários; Renan Baleeiro Costa, pela revisão, vários debates e considerações; e Dirceu Galdino Cardin, pela revisão e estímulo.

³ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969, p. 303-304; ATALIBA, Geraldo. *Direito material tributário. Relação jurídica tributária e hipótese de incidência*. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978, p. 29-56 (40-43); ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1980. v. 3, p. 217; CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público* v. 17, 1971, p. 381-386; CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura* v. 12, 2020, p. 393-401; GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1974, p. 41-42; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p.

natureza *obrigacional* quanto seu caráter *acessório*, com base principalmente em três argumentos. Primeiro, faltaria à obrigação tributária acessória o elemento da patrimonialidade, característica supostamente imprescindível das *obrigações* sob a perspectiva da Teoria Geral do Direito. Segundo, ela não seria necessariamente transitória como uma típica obrigação, podendo ser dotada de perenidade. Terceiro, ela não poderia ser qualificada como acessória, na medida em que várias obrigações tributárias acessórias independeriam da existência de uma obrigação tributária principal.

Neste artigo, pretende-se examinar, sob a perspectiva jurídico-dogmática, com respaldo na Teoria Geral do Direito, se tais considerações merecem prosperar. Essa análise se justifica, na medida em que ela envolve examinar a natureza jurídica e as características da relação jurídica (ou das relações jurídicas) disciplinada pelo instituto da chamada obrigação tributária acessória.

Para tanto, serão examinados os argumentos sequencialmente.

No tópico 1, será abordado o argumento da patrimonialidade. Nele, será relatado o contexto em que se fala em patrimonialidade para as obrigações e seus significados. Discorrer-se-á também sobre a origem desse argumento no Direito Tributário pátrio. Em seguida, será discutida sua pertinência à luz das categorias da Teoria Geral do Direito.

Já no tópico 2, será analisado o argumento da transitoriedade. A partir da Teoria Geral do Direito, procurar-se-á expor as distintas relações envolvidas nas chamadas obrigações tributárias acessórias, de sorte a se examinar se o caráter delas é *perene* ou *transitório*, averiguando-se também se faz sentido falar em fato gerador para elas.

Por fim, no tópico 3, será examinado o argumento da acessoriedade. Nele, discutir-se-á o papel do brocardo *accessorium sequitur principale* (“o acessório segue o principal”). Serão tecidas considerações acerca do uso de técnicas de apresentação pelo Direito Positivo, bem como sobre a acepção de *acessoriedade* adotada pelo art. 113, § 2º, do CTN.

240-241; LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A estrutura dualista da obrigação tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* ano X, NS 1, 1971, p. 41-59 (41-42); CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 288; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 549 e ss.; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária, sujeitos ativos e passivos e a responsabilidade tributária segundo o Código Tributário Nacional. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* ano VII, n. 41, 2013, p. 5-36; PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 95-116 (106-108); TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 112-115. Apesar de concordar quanto ao caráter jurídico-positivo de obrigação, defende a denominação “deveres instrumentais”, cf. MOREIRA, André Mendes. Teoria da obrigação tributária no Código Tributário Nacional”. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 97-126 (108-109).

Não se pretende, aqui, tecer considerações de política legislativa. Por isso, não se procurará examinar se seria melhor ou pior o emprego de outras expressões. Tampouco se pretenderá defender, esteticamente, o uso da expressão *obrigação tributária acessória* pelo CTN. Em razão disso, não é objeto deste trabalho examinar as impropriedades das seguintes expressões sugeridas por autores, como “dever”⁴, “dever acessório”⁵, “dever administrativo”⁶, “dever formal”⁷, “dever de contorno”⁸, “dever instrumental”⁹, “obrigação tributária instrumental”¹⁰, entre outras¹¹.

1. Da patrimonialidade

Neste tópico, pretende-se demonstrar os problemas decorrentes de se enxergar nas *obrigações* (civis) a patrimonialidade como característica universalizável no âmbito da Teoria Geral do Direito para, a partir disso, criticar a expressão *obrigação tributária acessória*.

São dois os principais problemas. Primeiro, a obrigação *civil* é uma categoria jurídico-positiva, e não lógico-jurídica¹². Segundo, há divergência, no próprio Direito Civil, a respeito do caráter patrimonial do Direito das Obrigações¹³.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1974, p. 41-42.

⁵ Como “dever acessório”, cf. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1980. v. 3, p. 217.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público* v. 17, 1971, p. 381-386 (386); DENARI, Zelmo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973, p. 218.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 288.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Apostamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969, p. 303; ATALIBA, Geraldo. Direito material tributário. Relação jurídica tributária e hipótese de incidência. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978, p. 29-56 (43). Expressão essa com referência em ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Instituzioni di diritto tributario*. Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1965, p. 41.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 288; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 168; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 549 e ss.; TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 112-115; CASTRO, Alexandre Barros. Obrigação tributária à luz do Código Tributário Nacional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 56, 2004, p. 115-136 (item 1).

¹⁰ ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 122.

¹¹ Para críticas a algumas dessas expressões, cf. SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 40 e ss.; BORGES, Paulo Souto. O caráter patrimonial das obrigações tributárias acessórias. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem a José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 311-328 (324-325).

¹² Para a correta caracterização da obrigação (civil) como categoria jurídico-positiva, cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015, p. 40; BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* v. 11, n. 4,

Para a demonstração desses problemas, será abordado o contexto da distinção entre *obrigação* e *dever* (1.1), bem como a patrimonialidade nas obrigações civis (1.2) e a origem de sua extensão para o Direito Tributário brasileiro (1.3). Em seguida, será examinada a impertinência desse critério no bojo da Teoria Geral do Direito (1.4).

1.1. Do contexto da distinção entre “obrigação” e “dever”: a segregação entre o direito das obrigações e os direitos reais

A distinção entre *obrigação* e *dever* – realizada por quem critica a expressão *obrigação tributária acessória* adotada pelo CTN – baseia-se em critérios utilizados por civilistas na delimitação do direito das obrigações, em especial, a partir da segregação em face dos direitos reais¹⁴.

Ao tratar do direito das obrigações, os civilistas distinguem as *obrigações* dos *deveres*, reconhecendo que haveria: um sentido genérico de *obrigação* (ou de *dever*) como a necessidade de observar certa conduta, sob pena de meios coercitivos (aplicável, inclusive, a vários ramos); e um sentido estrito de *obrigação* que seria extraível do capítulo do direito das obrigações civis¹⁵. Por exemplo, Clóvis Bevila-

1978, p. 84-97 (91); MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem a José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 294-310 (296); ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 79 e ss.; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária – fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 56-57; HALAH, Lucas Issa. Os limites e fundamentos das obrigações tributárias acessórias e de terceiros. *Revista Direito Tributário Atual* v. 35. São Paulo: IBDT, 2016, p. 317-338 (326).

¹³ Para o correto destaque a esse respeito, cf. SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 36 e ss.

¹⁴ Sobre o emprego das expressões *obrigações* e *deveres* no Código Civil e em projetos no Brasil, cf. AZEVEDO, Álvaro Villaça. Dever e obrigação. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. Vol. 24 – descaminho, dialética. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 426-431 (426-429). Para um estudo profundo sobre a distinção entre esses direitos, sem adotar os critérios usualmente adotados, cf. METTLACH-PINTER, João Carlos. *Summa divisio do direito civil patrimonial: estrutura, sistematização e sentido da distinção entre direito reais e obrigacionais*. Curitiba: Juruá, 2023.

¹⁵ Cf. AZEVEDO, Álvaro Villaça. Dever e obrigação. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. Vol. 24 – descaminho, dialética. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 426-431 (429-430); COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 53-57; GOMES, Orlando. *Obrigações*. Atualizada por Edvaldo Brito. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 17-18; GRAU, Eros. Notas sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 77, 1982, p. 177-183 (178); PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 29. ed. atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. II, p. 22; SOUZA, Ernani Vieira de. Obrigação. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. Vol. 55 – notariado, ombudsman. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 263-282 (271-273); VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 53-54; WALD, Arnoldo. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 2 – Obrigações e Contratos. 8. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 1.

qua diz que, em diversas esferas das relações humanas, existem “direitos e obrigações”, entendida a última expressão num sentido abrangente; porém, por conta do direito romano, passou-se a adotar a terminologia *obrigações* com um sentido mais restrito¹⁶. É precisamente esse o contexto em que se procura atribuir caráter (i) relativo, (ii) transitório e (iii) econômico para as *obrigações*, em cotejo com os direitos reais.

Quanto à eficácia dos direitos, distintamente dos direitos reais que seriam absolutos (*erga omnes*), os direitos das obrigações (i) seriam relativos (*inter partes*)¹⁷⁻¹⁸. Na relação jurídica obrigacional, a obrigação seria relativa, pois sempre haveria a determinação do sujeito passivo, *i.e.*, daquele de quem se pode exigir certo comportamento¹⁹. Por exemplo, no mútuo, o credor poderá exigir do tomador dos recursos a conduta de restituí-los, acrescidos, eventualmente, de juros. Por sua vez, na relação jurídica real, haveria um “dever universal de abstenção”²⁰, pois o direito de utilizar as coisas seria absoluto, universal, *i.e.*, em face de qualquer um²¹. Por exemplo, o proprietário possui direito de usar, gozar e dispor dos seus bens, cabendo a todas as demais pessoas o dever de se abster de comportamento capaz de prejudicá-lo²²⁻²³.

Já no que diz respeito à duração, diz-se que a relação jurídica obrigacional (ii) seria transitória, ao passo que a relação jurídica real seria perene²⁴. Por exemplo, enquanto o direito de propriedade não se extinguiria pelo seu uso, o direito

¹⁶ BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940, p. 12-13.

¹⁷ Cf., *e.g.*, PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – parte especial*. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 9-12; NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 18; WALD, Arnoldo. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 2 – Obrigações e Contratos. 8. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 31.

¹⁸ Para essa distinção com foco na separação entre direitos reais e direitos pessoais, cf. FREITAS, Teixeira. *Consolidação das leis civis*. 5. ed. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1945, p. LXX e ss.; BEVILAQUA, Clovis. *Theoria geral do direito civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929, p. 66-67.

¹⁹ Cf. GRAU, Eros. Notas sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 77, 1982, p. 177-183 (179); AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 208 e 235.

²⁰ Cf. AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 208.

²¹ Cf. GRAU, Eros. Notas sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 77, 1982, p. 177-183 (179); COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 75-76 e 106-108.

²² Cf. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, capítulo XVII; AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 235.

²³ Esse critério já é posto em xeque há bastante tempo, cf., *e.g.*, HOHFELD, Wesley Newcomb. Fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning. *The Yale Law Journal* v. 26, n. 8, 1917, p. 710-770 (720-740).

²⁴ Cf. BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940, p. 13 e 30.

do credor se esgotaria com o cumprimento por parte do devedor²⁵. Os direitos reais perdurariam sempre que houvesse objeto, em oposição aos direitos obrigacionais, que tenderiam à extinção pelo adimplemento, de forma espontânea ou coercitiva²⁶.

Por sua vez, quanto ao objeto, enquanto os direitos reais recairiam sobre bens, o direito das obrigações voltar-se-ia à prestação, a qual seria economicamente apreciável²⁷ – ponto esse que será desenvolvido no tópico 1.2, *infra*.

Diante do exposto, constata-se que os critérios da relatividade, da transitoriedade e da patrimonialidade são aventados num contexto bastante particular, qual seja: delimitar a *obrigação* presente no capítulo do direito das obrigações do Direito Privado. Com base nesses critérios, parte dos civilistas distingue as *obrigações* desse campo dos demais tipos de conduta exigidos noutras searas (inclusive, de fora do Direito Privado). Daí o contexto da segregação terminológica entre *obrigações* e *deveres*.

Em síntese: os critérios da relatividade, da transitoriedade e da patrimonialidade são eleitos com o intuito de caracterizar o direito das obrigações, especialmente, em cotejo com os direitos reais. Esses critérios não passam de uma tentativa – bem-sucedida ou não – de distinguir, em particular, tipos de conduta estabelecidos no campo dos chamados “direito das obrigações”, de um lado, e “direitos reais”, de outro.

A partir dessa contextualização, torna-se evidente o problema de se importar (parte) desses critérios para o Direito Tributário com o intuito de afastar a expressão *obrigação tributária acessória*, tal como faz Geraldo Ataliba ao argumentar que, em linha com a definição – supostamente – exaustiva realizada pelos civilistas, *dever* e *obrigação* seriam categorias mutuamente excludentes²⁸. Essa importação não reconhece a existência de uma relação de gênero-espécie realizada pelos civilistas, no sentido de que a exigência de um tipo de conduta, sob pena de coação, é encontrada dentro e fora do direito das obrigações. Daí a separação feita por alguns autores entre a acepção *lata* ou abrangente de *obrigação*²⁹ (ou de

²⁵ Cf. BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940, p. 13-14 e 22.

²⁶ Cf. BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940, p. 22.

²⁷ São defensores dessa posição: BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940, p. 13; MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito romano*. 17. ed. São Paulo: Forense, 2016, item 191; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 29. ed. atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. II, p. 25; WALD, Arnoldo. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 2 – Obrigações e Contratos. 8. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 2.

²⁸ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1980. v. 3, p. 217.

²⁹ Cf., e.g., ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica*. Vol. I – Sujeitos e Objeto. Coimbra: Almedina, 1983, p. 16-17; PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tra-*

dever) e a acepção estrita (esta, sim, limitada ao campo do direito das obrigações do Direito Privado).

Tendo em vista a relação de gênero-espécie, torna-se evidente que, tal como o conceito de *obrigação civil* no Direito Privado, o conceito de *obrigação tributária* (principal ou acessória) é um conceito jurídico-positivo. Se a acepção lata é aquela que pode ser encontrada em diferentes campos, então ela é o conceito lógico-jurídico³⁰. Ela é que é pertinente à Teoria Geral do Direito e apta a excluir obrigações extrajurídicas, como as morais³¹. Aliás, noutros campos, como em leis eleitorais e militares, o legislador emprega o termo “obrigação” em situações não patrimoniais, como a obrigação de votar³² e a de se inscrever no exército³³. Já a acepção estrita é aquela inserida no campo do direito das obrigações previsto pelo Direito Privado.

Ao falar do direito das obrigações do Direito Privado, Pontes de Miranda afirma que o conceito de *obrigação* é tão restrito que, na verdade, teria sido melhor ter atribuído outro nome “às obrigações que são objeto” do direito das obrigações³⁴. Afinal, se direito se relaciona com dever, e se pretensão corresponde a obrigação, não se poderia negar a existência de “pretensões e obrigações fora” do direito das obrigações³⁵.

Portanto, o contexto da distinção entre *obrigações* e *deveres* revela o caráter jurídico-positivo do conceito de obrigação *civil* por ser uma acepção estrita do

tado de direito privado – parte especial. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 7; NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações*: fundamentos do direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 7.

³⁰ Cf. BORGES, José Souto Maior. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no Sistema Tributário Nacional. In: BARRETO, Aires F. (coord.). *Direito tributário contemporâneo*: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 382-407 (389); BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* v. 11, n. 4, 1978, p. 84-97 (91).

³¹ Cf. NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações*: fundamentos do direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 8.

³² Cf. Código Eleitoral, art. 231. “Todo aquele que, estando *obrigado* a votar, não o fizer, fica sujeito, além das penalidades previstas para o eleitor que não vota no território nacional, à proibição de requerer qualquer documento perante a repartição diplomática a que estiver subordinado, enquanto não se justificar” [destacou-se].

³³ Cf. Lei n. 4.374/1964, art. 2º. “Todos os brasileiros são *obrigados* ao Serviço Militar, na forma da presente Lei e sua regulamentação. [...] Art. 5º A *obrigação* para com o Serviço Militar, em tempo de paz, começa no 1º dia de janeiro do ano em que o cidadão completar 18 (dezoito) anos de idade e subsistirá até 31 de dezembro do ano em que completar 45 (quarenta e cinco) anos” [destacou-se].

³⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado* – parte especial. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 7.

³⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado* – parte especial. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 7.

conceito abrangente de obrigação (ou dever) – este, sim, lógico-jurídico³⁶ –, não sendo cabível, assim, a sua universalização para o campo do Direito Tributário.

Além do contexto dos critérios eleitos para delimitar o direito das obrigações, em especial, a partir do cotejo com os direitos reais, é preciso aprofundar o conceito de patrimonialidade nas obrigações civis. Esse é o objeto do próximo tópico.

1.2. Da patrimonialidade no direito das obrigações

No Direito Privado, é controversa a patrimonialidade no direito das obrigações em caso de ausência de disposição expressa a respeito, tal como ocorre no Brasil. Enquanto alguns autores defendem a existência de patrimonialidade (1.2.1), com diversos temperamentos, outros rechaçam-na (1.2.2). De qualquer modo, não é correto criticar a expressão *obrigação tributária acessória* com base na ausência de patrimonialidade (1.2.3).

1.2.1. Da patrimonialidade em razão da suscetibilidade ou conversibilidade econômica

Muitos civilistas entendem que *obrigações* se distinguiriam dos *deveres* em virtude de seu objeto pressupor uma *prestação* economicamente apreciável³⁷, ou melhor, “susceptível de avaliação econômica”³⁸. Embora as partes possam estipular uma multa ou pena convencional, indicando caráter econômico³⁹, reconhece-se que nem sempre há estimação pecuniária atribuída às prestações pelos envolvidos⁴⁰. Por isso, alguns autores, como Francisco Amaral, entendem que seriam objeto da relação jurídica obrigacional “prestações específicas e, geralmente, economicamente apreciáveis” (destacou-se)⁴¹.

Nota-se, nesse ponto, o significado do caráter patrimonial das *obrigações civis*. Conquanto a maioria das suas prestações seja economicamente apreciável ou suscetível de avaliação econômica pelas partes, reconhece-se a possibilidade de

³⁶ Para a concepção de que *dever* consiste em categoria formal, sendo a obrigação (civil) uma categoria que a preenche aquela materialmente (*i.e.*, na qualidade de categoria jurídico-dogmática), cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015, p. 40.

³⁷ São defensores dessa posição: BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940, p. 13; MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito romano*. 17. ed. São Paulo: Forense, 2016, item 191; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 29. ed. atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. II, p. 25; WALD, Arnoldo. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 2 – Obrigações e Contratos. 8. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 2-3.

³⁸ GOMES, Orlando. *Obrigações*. Atualizada por Edvaldo Brito. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 23-24.

³⁹ Cf. WALD, Arnoldo. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 2 – Obrigações e Contratos. 8. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 2-3.

⁴⁰ Cf. BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940, p. 13.

⁴¹ AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 208.

não haver qualquer estimação pecuniária concernente às prestações a serem efetuadas. A título ilustrativo, mencione-se o comodato, que é gratuito por natureza (art. 579 do Código Civil)⁴².

Apesar disso, parcela relevante dos civilistas defende que a relação jurídica obrigacional manteria seu caráter patrimonial, pois, ao fim e ao cabo, seria “necessário recorrer a um critério pecuniário” para que se pudesse “constranger a execução” (ou para sancionar a não execução)⁴³. Assim, independentemente de estimação pecuniária pelas partes, responderia o patrimônio do obrigado pelo inadimplemento das respectivas obrigações⁴⁴ mediante a conversão “em equivalente pecuniário” da prestação não realizada⁴⁵. Nas palavras de Arnaldo Wald, seria característica da obrigação “a sua *convertibilidade* num valor patrimonial”⁴⁶.

Desse modo, a defesa do caráter patrimonial da obrigação por parte dos referidos autores fundamenta-se na convertibilidade econômica em caso de descumprimento da prestação. Ainda que as partes não tenham atribuído valores às respectivas prestações, no fim das contas, elas necessariamente seriam suscetíveis de avaliação econômica, sob pena de não haver qualquer coercibilidade em caso da sua inobservância⁴⁷.

No entanto, a visão de que a patrimonialidade, mesmo nesse sentido, seria ínsita às obrigações é fortemente questionada, conforme se passa a tratar.

1.2.2. Da prescindibilidade do caráter patrimonial das obrigações civis

Os civilistas⁴⁸ que defendem a prescindibilidade do caráter patrimonial das obrigações civis baseiam-se em dois argumentos.

⁴² Para exemplos nesse sentido, mas sem defender a patrimonialidade, cf. VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 91-92; NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 44.

⁴³ BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940, p. 13.

⁴⁴ Cf. art. 391 do Código Civil. Com foco no direito português, cf. COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 84.

⁴⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 29. ed. atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. II, p. 38 e ss.

⁴⁶ WALD, Arnaldo. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 2 – Obrigações e Contratos. 8. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 2-3 e 13.

⁴⁷ Para a defesa de que a obrigação tributária acessória seria patrimonial nesses termos, cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 256 e ss.

⁴⁸ Para autores rechaçando a patrimonialidade no direito das obrigações, cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – parte especial*. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 17; VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 91-92; COUTO E SILVA, Clóvis. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 129-131; NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 42 e ss.; e LÓBO, Paulo. *Direito civil – obrigações*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 26-27.

Em primeiro lugar, o descumprimento de certas prestações não se vincularia a um bem patrimonial, tampouco acarretaria lesão a ensejar perdas e danos⁴⁹. Nessa linha, Clóvis do Couto e Silva cita as obrigações de fazer resultantes de pré-contrato, cujo descumprimento poderá acarretar o “desfazimento da relação principal”⁵⁰. Outro exemplo seria o do contrato de trabalho cujo descumprimento pode acarretar advertência, sem qualquer cunho patrimonial⁵¹. Há ainda o caso da retratação pública para reparar o dano moral causado⁵².

Em segundo lugar, a execução em face da prestação descumprida não implicaria avaliação pecuniária⁵³. A esse respeito, Fernando Noronha explicita que a origem da confusão se encontra no direito romano, no qual, em caso de inadimplemento de obrigações, surgia necessariamente uma obrigação de pagar certa quantia; daí a conclusão pela necessária conversibilidade⁵⁴. Dessa forma, apesar de possível, a relação entre descumprimento e conversibilidade em pecúnia não seria automática. Nessa linha, Antunes Varella cita os exemplos da execução específica (*e.g.*, devolução da coisa), da ação direta (*e.g.*, apropriação de coisas passíveis de destruição), dos procedimentos cautelares e da resolução da liberalidade modal⁵⁵.

A partir disso, essa corrente chega à conclusão de que o objeto da prestação pode ser patrimonial ou não, sendo suficiente que o interesse seja digno de tutela, tal como, no exemplo de Pontes de Miranda, “a obrigação de enterrar o morto segundo o que ele, em vida, estabelecera ou estipularam os descendentes ou amigos ou pessoas caridosas”⁵⁶. Nesse passo, conforme enfatiza Noronha, a discussão recairá sobre o exame do interesse, se ele é ou não digno de tutela jurídica, mesmo que haja contraprestação e indicação de multa ou cláusula penal⁵⁷. Exemplo disso seria a obrigação de responder “bom dia” ao Presidente do IBDT no início de toda Mesa de Debates: embora moralmente desejável, não seria um interesse

⁴⁹ Cf. COUTO E SILVA, Clóvis. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 129-130.

⁵⁰ COUTO E SILVA, Clóvis. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 130-131.

⁵¹ Cf. COUTO E SILVA, Clóvis. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 131.

⁵² Cf. NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 43-44.

⁵³ Cf. VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 91-92.

⁵⁴ NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 42.

⁵⁵ Cf. VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 92-93. Na mesma linha, cf. NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 42.

⁵⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – parte especial*. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 41. Na mesma linha, cf. BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* v. 11, n. 4, 1978, p. 84-97 (90).

⁵⁷ Cf. NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 45.

digno de tutela jurídica, mesmo que se pudesse fixar contrapartida em dinheiro a título de multa ou cláusula penal.

Tendo isso em vista, constata-se a plena possibilidade de haver uma obrigação civil cuja prestação não é estimada economicamente pelas partes, bem como, em caso de descumprimento, inexistir qualquer avaliação econômica. Por mais excepcional que esse tipo de situação possa parecer em face das demais, é possível falar, mesmo no capítulo dos direitos das obrigações presente no Código Civil brasileiro, em obrigação que não seja dotada de patrimonialidade, inclusive no caso de sua inobservância.

Feita a contraposição, pode-se abordar as obrigações tributárias acessórias.

1.2.3. Do critério da patrimonialidade nas obrigações tributárias acessórias

É impertinente o critério da patrimonialidade para se questionar o emprego do termo *obrigação* na expressão *obrigação tributária acessória*. Ora, a dita patrimonialidade não constitui sequer elemento ínsito à categoria da *obrigação* presente no direito das obrigações do Direito Privado. Assim, não há qualquer sentido em se transportar, para o Direito Tributário, uma característica que, embora “geralmente” presente nas obrigações civis, não lhes é imprescindível.

Equívoco similar encontra-se na crítica daqueles que consideram indevido inserir, no conceito de obrigação tributária principal, a penalidade pecuniária, inclusive a relativa a obrigações acessórias⁵⁸. Argumenta-se que o conceito de *obrigação tributária* não poderia abranger as multas tributárias, já que “tributos” e “multas” seriam “seres deonticamente distintos”⁵⁹. No entanto, essa crítica confunde *tributo* (que, segundo o art. 3º do CTN, não pode constituir sanção por ato ilícito) com *obrigação tributária*, sem atentar que a expressão *obrigação tributária principal* se refere à prestação de pagar, não necessariamente um tributo, mas também as multas (sanções) relativas ao descumprimento das normas tributárias⁶⁰. Em síntese: a *obrigação tributária (principal)* é um conceito jurídico-positivo, inconfundível com *tributo* e também com as *obrigações civis*.

⁵⁸ Para a crítica de que se teria cometido “desatinos lógico-jurídicos”, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 294. Para a crítica no sentido de que seria um absurdo a conversão de “de multa em tributo”, cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária, sujeitos ativos e passivos e a responsabilidade tributária segundo o Código Tributário Nacional. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* ano VII, n. 41, 2013, p. 5-36 (9). Em sentido similar, cf. BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* v. 11, n. 4, 1978, p. 84-97 (86).

⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária, sujeitos ativos e passivos e a responsabilidade tributária segundo o Código Tributário Nacional. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* ano VII, n. 41, 2013, p. 5-36 (9).

⁶⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 548. Em linha parecida, cf. DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, comentários ao art. 113, item 5; MOREIRA, André Mendes. Teoria da obrigação tributária no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA,

Aliás, o próprio campo do direito das obrigações abrange, ao lado das obrigações negociais e do enriquecimento sem causa, a obrigação de indenizar, prevista no art. 927 do Código Civil⁶¹. Assim, o conceito de *obrigação* presente no Direito Privado pode abranger obrigação gerada por ato ilícito. Apesar disso, encontra-se a crítica relatada acima ao art. 113, § 3º, do CTN, não a partir de um suposto conceito lógico-jurídico de *obrigação* (até porque seria a crítica infrutífera), mas por conta de uma suposta contradição com o conceito de *tributo*.

É comum, inclusive, encontrar comparações entre a obrigação civil e a obrigação tributária principal. Por exemplo, Ruy Barbosa Nogueira elege diversos critérios para distingui-las⁶². Apesar de confrontar tais critérios, Luís Eduardo Schoueri afirma que, embora sejam tais obrigações estruturalmente similares, “a obrigação tributária [principal] não pode ser confundida com a obrigação privada”, pois só a obrigação tributária principal refletiria “uma manifestação soberana do Estado”⁶³. Conquanto defenda a distinção entre essas obrigações a partir do critério da origem (leia-se: manifestação da soberania estatal), Schoueri reconhece que as diferenças se estendem aos respectivos regimes jurídicos⁶⁴, mas não critica a expressão *obrigação tributária principal*, tal como o faz com *obrigação tributária acessória*.

Constata-se, assim, que o emprego do critério da patrimonialidade para criticar a expressão *obrigação tributária acessória* é tão problemático quanto adotar o critério da licitude ou o da origem para criticar a expressão *obrigação tributária principal*. Trata-se de categorias jurídico-positivas, e não lógico-jurídicas e, como tais, é evidente que, noutras ordens ou ramos jurídicos, o termo *obrigação* pode ter significado diverso. Conforme se passa a expor, a origem da confusão relativa ao caráter intrínseco da patrimonialidade no conceito de *obrigação* remonta à transposição acrítica do direito italiano.

1.3. Da origem do questionamento acerca da ausência da patrimonialidade nas obrigações tributárias acessórias: a importação italiana

O questionamento do caráter obrigacional das obrigações tributárias acessórias começou, no Brasil, com Geraldo Ataliba⁶⁵ e, em seguida, foi acatado e difun-

Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 97-126 (104-105).

⁶¹ Cf. NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 8.

⁶² Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 164-166. Sobre tais critérios, cf. COSTA, Alcides Jorge. *Obrigação tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181-188 (183).

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 599-601.

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 601.

⁶⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969, p. 303-304.

dido por Paulo de Barros Carvalho⁶⁶. Em seus textos iniciais, esses autores só mencionaram expressamente doutrinadores italianos (além de si próprios)⁶⁷.

O problema da referência aos italianos encontra-se no fato de que o Código Civil italiano de 1942 já estabelecia, expressamente, a necessidade de as prestações obrigacionais serem suscetíveis de avaliação em dinheiro⁶⁸. É esse o teor do art. 1.174, segundo o qual “a prestação objeto da obrigação deve ser suscetível de avaliação econômica e deve corresponder a um interesse, ainda que não patrimonial do credor”⁶⁹.

Embora nem todos os italianos citados por Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho tenham mencionado expressamente tal dispositivo, por vezes, ele foi implicitamente considerado. Por exemplo, Santi Romano distingue *obrigação de dever*, levando em conta critérios como o caráter relativo/absoluto e a patrimonialidade, dando exemplos de direitos reais⁷⁰ – caminho esse adotado também por Giannini⁷¹. Já Alessi e Stammati, ao falarem sobre *deveres jurídicos* (*doveri giuridici*), poderes/deveres de contorno e *obrigação tributária* (*l'obbligazione tributaria*), fazem mera remissão a Santi Romano e Giannini acerca da distinção entre dever e obrigação⁷². Nota-se, assim, que a distinção feita pelos autores italianos era contextualizada pelo respectivo direito positivo.

Ainda acerca do Código Civil italiano, valem as lições de Pontes de Miranda que, já antes da edição do CTN, criticava o referido art. 1.174⁷³. Segundo o autor brasileiro, haveria uma ilogicidade, pois, ao invés de se dizer, como no Brasil, que “em caso de inadimplemento, ressarcir-se”; tal dispositivo inverteria a lógica ao dizer que “[s]e não há ressarcibilidade, não houve obrigação”⁷⁴. Ou seja, tornou

⁶⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público* v. 17, 1971, p. 381-386.

⁶⁷ Para reconhecimento posterior de Paulo de Barros Carvalho, citando civilistas brasileiros e reconhecendo, inclusive, a divergência de a patrimonialidade ser ínsita à *obrigação* no direito das obrigações, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 164-165.

⁶⁸ Sobre o Código Civil italiano, cf. VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 90; LÔBO, Paulo. *Direito civil – obrigações*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 63 e ss.

⁶⁹ Em italiano: “Art. 1174. La prestazione che forma oggetto dell'obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere a un interesse, anche non patrimoniale del creditore.”

⁷⁰ Cf. ROMANO, Santi. *Frammenti di un dizionario giuridico*. Milano: Giuffrè, 1947, p. 106. Aparentemente no mesmo sentido, cf. BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Tradução de Narciso Amorós Rica. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. II, p. 83.

⁷¹ GIANNINI, Massimo Severo. *Lezioni di diritto amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1950, p. 268-270.

⁷² Cf. ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di diritto tributario*. Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1965, p. 41, nota 11.

⁷³ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – parte especial*. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 41.

⁷⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – parte especial*. Tomo

“essencial à obrigação o poder ser objeto de execução forçada, pelos meios vulgares”⁷⁵.

Independentemente da posição italiana, fato é que a patrimonialidade das obrigações civis varia de país a país, o que revela, mais uma vez, tratar-se de elemento accidental, não ínsito à categoria da *obrigação* – cujo significado, enquanto conceito lógico-jurídico, é apenas o de ordenar (tornar mandatória) a prática de determinada conduta⁷⁶.

Como contraponto ao Código italiano, cite-se o Código Civil português de 1966, cujo art. 398, 2, prevê que “[a] prestação não necessita ter valor pecuniário; mas deve corresponder a um interesse do credor, digno de protecção legal”⁷⁷. Esse dispositivo afasta, assim, “o requisito da patrimonialidade do vínculo obrigacional”⁷⁸.

Ao cotejar o Código Civil italiano com o português, Fernando Noronha afirma, ao investigar a patrimonialidade da obrigação no Código Civil brasileiro, que o direito comparado não seria muito útil para averiguar as “razões para a afirmação ou a recusa da natureza patrimonial da prestação”, pois, embora tais códigos sejam oriundos de “tradições jurídicas” próximas à brasileira, eles divergem entre si⁷⁹.

Além das diferenças entre os Códigos, deixa-se cristalino que não há um caráter patrimonial inerente à figura da *obrigação* enquanto categoria da Teoria Geral do Direito. O descompasso entre diferentes códigos evidencia que a patrimonialidade da obrigação é elemento conceitual *jurídico-positivo* (e não lógico-jurídico).

Por isso, imputar elemento particular da *obrigação civil* para averiguar a obrigação tributária revela uma mistura de planos, confundindo-se conceito jurídico-positivo com conceito lógico-jurídico.

Essa constatação é corroborada ao se examinarem as modalidades normativas de conduta, pois, nelas, não faria qualquer sentido cogitar o emprego da patrimonialidade. Esse é o objeto do próximo tópico.

XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 41.

⁷⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado* – parte especial. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 41.

⁷⁶ Em sentido similar, cf. SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 53-55.

⁷⁷ Sobre esse dispositivo, cf. VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 93.

⁷⁸ FERNANDES, Luís A. Carvalho. *Teoria geral do direito civil*. Vol. II – Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica. 5. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, p. 646.

⁷⁹ NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 42.

1.4. Das modalidades normativas de conduta: a impertinência da patrimonialidade

No campo das modalidades normativas conforme desenvolvidas nos artigos seminais de Wesley Newcomb Hohfeld⁸⁰ – seguido amplamente por diversos autores como Alf Ross⁸¹ e Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁸² –, existem posições jurídicas de conduta e de poder. Para os fins do presente tópico, basta abordar as primeiras.

Partindo-se da *obrigação* (*obligation*, sinônima de *dever*) – categoria fundamental, apta a expressar qualquer posição jurídica de conduta –, pode-se estar diante de uma *ordem* (*command*) ou de uma *proibição* (*prohibition*)⁸³. Enquanto a ordem consiste em exigir de alguém (“A”) determinado modo de conduta (“A” está obrigado a praticar “C”), a proibição é a exigência de não se comportar de certa maneira (“A” está obrigado a *não* praticar “C”)⁸⁴. Em face dessa pessoa, haverá, ainda que implicitamente, outra pessoa (“B”) que terá a *pretensão* (*claim*) de exigir o desempenho de tal conduta⁸⁵. Dessa forma, a uma *obrigação* corresponde uma *pretensão* e vice-versa; são posições jurídicas correlativas entre si⁸⁶.

A título ilustrativo, pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade por ações de capital aberto são obrigadas à apuração do lucro real no bojo do Imposto de Renda⁸⁷. Assim, uma empresa listada na bolsa brasileira deve apurar

⁸⁰ Cf. HOHFELD, Wesley Newcomb. Some fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning. *The Yale Law Journal* v. 23, n. 1, 1913, p. 16-59; e HOHFELD, Wesley Newcomb. Fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning. *The Yale Law Journal* v. 26, n. 8, 1917, p. 710-770.

⁸¹ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 113 e ss.

⁸² Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5. Para outros autores brasileiros seguindo essa exposição, cf., e.g., DEL NERO, João Alberto Schützer. Pareceres – considerações sobre a eficácia do registro, efetuado em registro público material e territorialmente competente, de negócios jurídicos de obrigação e de certos negócios jurídicos de disposição. *Revista de Direito Mercantil* v. 166/167, 2014, p. 219-271 (222-226); e AUBERT, Eduardo Henrik. *A impugnação especificada dos fatos no processo civil brasileiro*. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2019, p. 34-43.

⁸³ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 115-117.

⁸⁴ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 115-116.

⁸⁵ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 118. No mesmo sentido e destacando que o termo *pretensão* aqui não se confunde com aquele do art. 189 do Código Civil, cf. DEL NERO, João Alberto Schützer. Pareceres – considerações sobre a eficácia do registro, efetuado em registro público material e territorialmente competente, de negócios jurídicos de obrigação e de certos negócios jurídicos de disposição. *Revista de Direito Mercantil* v. 166/167, 2014, p. 219-271 (222-224, nota 7).

⁸⁶ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 127.

⁸⁷ Cf. art. 5º, II, da Lei n. 8.541/1992.

sua renda nos ditames do regime do lucro real; já a União tem a pretensão de exigir essa conduta.

Dentre as modalidades de conduta, encontram-se a *permissão* (*permission*) e a *não pretensão* (*no-claim*), correlativas entre si⁸⁸. A *permissão* é a ausência de proibição relativamente a um comportamento; ou, noutro sentido, é a ausência de um comando para omitir tal comportamento. A pessoa que não está obrigada a omitir determinada conduta possui a *permissão* de se portar de determinada maneira (“A” pode praticar “C”)⁸⁹. Trata-se de ausência de ordem para omitir certo comportamento; ou, em termos mais diretos, trata-se de ausência de proibição de praticá-lo⁹⁰. Se assim o é, então outra pessoa (“B”) não terá a pretensão (*no-claim*) de exigir a omissão dessa conduta⁹¹. Desse modo, a uma *permissão* corresponde uma *não pretensão* e vice-versa; tal como obrigação-pretensão, a *permissão* e a *não pretensão* são posições jurídicas correlativas entre si⁹².

A esse respeito, Ross distingue a *permissão* da *liberdade*, as quais possuem, em comum, a característica de não serem condutas proibidas⁹³. A distinção reside na ausência de previsão legal para a *liberdade*. Enquanto a *permissão* consiste apenas em uma não obrigação de omissão de um comportamento (“não-C”) ou, noutros termos, uma não proibição de praticá-lo (“C”), a *liberdade* significa tanto uma ausência de proibição quanto uma ausência de obrigação em relação à mesma conduta⁹⁴. A *liberdade* é juridicamente indiferente, ao passo que a *permissão* pode coexistir com a obrigação de praticar certo ato. Uma pessoa não é obrigada nem proibida de usar uma gravata vermelha; ela possui liberdade para tanto. Já passear, no Município de São Paulo⁹⁵, com o cachorro em via pública é uma *permissão* porque expressamente prevista e não proibida. Nesses casos, não há qualquer pretensão por parte do Município.

⁸⁸ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 128-129.

⁸⁹ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 128.

⁹⁰ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 128.

⁹¹ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 129.

⁹² Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 128-130.

⁹³ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 128 e ss. Sobre essas distinções, cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5.6.

⁹⁴ Sobre esse ponto, cf. DEL NERO, João Alberto Schützer. Pareceres – considerações sobre a eficácia do registro, efetuado em registro público material e territorialmente competente, de negócios jurídicos de obrigação e de certos negócios jurídicos de disposição. *Revista de Direito Mercantil* v. 166/167, 2014, p. 224.

⁹⁵ Cf. Lei Municipal n. 11.531/2003.

Ou ainda, para demonstrar a coexistência de *permissão* e *obrigação*, na compra e venda, o vendedor tem a obrigação de entregar a coisa (e, por ausência de proibição, a permissão de entregar a coisa, *i.e.*, a permissão de não omitir a entrega da coisa). Apesar de o comprador ter a pretensão de receber a coisa, ele não tem a pretensão da omissão do adimplemento pelo vendedor. É dizer, o comprador não pode exigir que o vendedor não lhe entregue a coisa. Já o comprador tem a obrigação de pagar o preço (e, por ausência de proibição, a permissão de pagá-lo, *i.e.*, a permissão de não omitir o pagamento). Igualmente, conquanto o vendedor tenha a pretensão de receber o preço, ele não tem a pretensão da omissão do adimplemento pelo comprador. Ou seja, o vendedor não pode exigir que o comprador não lhe pague o preço⁹⁶.

À luz das modalidades normativas de conduta, é evidente que o conceito de *obrigação* presente no chamado direito das obrigações configura um conceito jurídico-positivo e não um conceito lógico-jurídico. Por isso, é problemático transpor aspectos de tal conceito para o campo do Direito Tributário como se fosse algo imanente ao conceito lógico-jurídico de *obrigação* (posição jurídica de conduta).

No âmbito das posições jurídicas, não há qualquer relevância em se distinguir *obrigação* de *dever*; trata-se de uma distinção impertinente. São conceitos lógico-jurídicos equivalentes, sinônimos, intercambiáveis. Não faz qualquer sentido eleger a patrimonialidade como um aspecto essencial a ser levado em consideração sob a perspectiva das modalidades normativas de conduta e, com base nisso, criticar a expressão *obrigação tributária acessória*. Para seguir esse caminho, seria necessário subdividir o binômio *obrigação-pretensão* em: *obrigação-pretensão-patrimonial*, de um lado; e *obrigação-pretensão-não patrimonial*, de outro.

A impertinência de assim prosseguir é evidenciada por duas razões.

A uma, porque o elemento da patrimonialidade não seria considerado, por exemplo, para o binômio *permissão-não pretensão* ou, ao menos, não faria sentido cogitá-lo nesse âmbito. Se um dos polos não tem qualquer pretensão de exigir certo modo de conduta de outrem, então a *não pretensão* não seria sequer avaliável economicamente em potencial sede de execução, até porque não seria possível exigir comportamento de quem pode (*i.e.*, tem permissão para) omiti-lo.

A duas, o aspecto da patrimonialidade – independentemente do seu conceito – serviria para subdividir o binômio *obrigação-pretensão*, o que seria irrelevante, na medida em que, novamente, passaria a surgir uma acepção ampla de *obrigação-pretensão* (cujo conceito independeria da patrimonialidade) e uma acepção restrita de *obrigação-pretensão* (cujo conceito seria útil, quando muito, apenas ao campo do direito das obrigações no Direito Privado).

⁹⁶ Cf. DEL NERO, João Alberto Schützer. Pareceres – considerações sobre a eficácia do registro, efetuado em registro público material e territorialmente competente, de negócios jurídicos de obrigação e de certos negócios jurídicos de disposição. *Revista de Direito Mercantil* v. 166/167, 2014, p. 230, notas 34 e 35.

Diante disso, a defesa do caráter patrimonial da obrigação no bojo da Teoria Geral do Direito encontra dois problemas lógicos, conforme bem expostos por José Souto Maior Borges.

Em primeiro lugar, ocorre a universalização da particularidade. Conforme explicita Souto Maior Borges, trata-se de uma indução jurídica imperfeita, pois se busca formular um “enunciado estritamente universal com base em casos singulares”, mas sem esgotar todas as possibilidades⁹⁷. Clássico exemplo desse tipo de erro é o do cisne negro, pois a afirmação “todo cisne é branco” pode ser falseada por uma proposição em contrário: “foi encontrado um cisne negro”⁹⁸. É evidente, assim, que a crítica à expressão *obrigação tributária acessória* com base na ausência de patrimonialidade decorre de um problema de indução, pois se generaliza uma característica que é específica de determinadas obrigações (notadamente, as do direito das obrigações do Direito Privado).

Em segundo lugar, como decorrência da universalização da particularidade, passa-se a incorrer na falácia da petição de princípio⁹⁹. Ao se imputar na premissa maior que “toda obrigação é patrimonial”, a premissa menor (a obrigação acessória não é patrimonial; e, portanto, é mero dever) se torna imune ao erro¹⁰⁰.

Em síntese, eleger a patrimonialidade como característica inerente à *obrigação* na Teoria Geral do Direito não guarda pertinência porque, no fim das contas, implicaria uma nova subdivisão de apenas parte das modalidades normativas, as quais ainda poderiam ser vistas em termos gerais e, por isso, extensíveis a todos os campos do Direito. Afinal, as modalidades representam uma tentativa de reduzir os termos de toda e qualquer relação jurídica a um mínimo denominador comum, tarefa para a qual é inservível o critério da patrimonialidade – elemento

⁹⁷ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015, p. 70. Em sentido similar, cf. SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 57-70; ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 51; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária – fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 56-57; MOREIRA, André Mendes. Teoria da obrigação tributária no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 97-126 (105).

⁹⁸ Cf. BORGES, José Souto Maior. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no Sistema Tributário Nacional. In: BARRETO, Aires F. (coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 382-407 (383).

⁹⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no Sistema Tributário Nacional. In: BARRETO, Aires F. (coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 382-407 (385); BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* v. 11, n. 4, 1978, p. 84-97 (95). Sobre a falácia da petição de princípio, cf. ÁVILA, Humberto. Ciência do direito tributário e discussão crítica. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: IBDT, 2021, p. 159-197 (186).

¹⁰⁰ Cf. BORGES, José Souto Maior. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no Sistema Tributário Nacional. In: BARRETO, Aires F. (coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 382-407 (385).

variável e contingente, como foi exposto. Ademais, também acarretaria o problema da indução caracterizado pela universalização da particularidade, sem abranger todas as situações, o que levaria a um raciocínio circular porque jamais se questionaria a premissa.

Note-se: essa conclusão não afasta a elaboração de proposição no sentido de que as obrigações tributárias acessórias não são suscetíveis de valoração econômica. O que ela afasta é o entendimento de que, por “não serem patrimoniais” no sentido de insuscetíveis de avaliação econômica, elas não seriam verdadeiras “obrigações”, pois se trataria de meros deveres. Definir uma expressão (“as obrigações tributárias acessórias não são patrimoniais”) é diferente de criticar o seu emprego (“é equivocada a expressão *obrigação tributária acessória* por carecer de patrimonialidade”).

Expostos os problemas de se questionar a expressão *obrigação tributária acessória* a partir do critério da patrimonialidade, passa-se a abordar o critério da transitoriedade.

2. Da transitoriedade

Ao lado da patrimonialidade, argumenta-se que a expressão *obrigação tributária acessória* seria imprecisa por designar uma posição jurídica que carece de transitoriedade. Por conta disso, o emprego de *dever* seria mais apropriado, pois enquanto *obrigações* seriam transitórias, *deveres* seriam perenes. Nessa linha, a expressão *dever de sujeição*¹⁰¹ é adotada para se dizer que algumas “obrigações acessórias” constituiriam um “dever” contínuo, de “sujeição do particular ao poder de fiscalização do Estado”¹⁰². Para Caio Takano, seria esse, inclusive, o principal argumento para afastar das obrigações tributárias acessórias a natureza jurídica de “obrigação” e atribuir-lhes a de *dever*¹⁰³.

A confusão, nesse caso, encontra-se essencialmente em considerar a existência de uma só relação jurídica, quando, na verdade, há pelo menos duas relações jurídicas expressas pela *obrigação tributária acessória*. Para que isso fique claro,

¹⁰¹ ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969, p. 305.

¹⁰² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 553. Na mesma linha, cf. MOREIRA, André Mendes. Teoria da obrigação tributária no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 97-126 (106-107). Aparentemente com opinião similar, embora separando em “obrigação acessória” e “encargo genérico de observância da lei”, cf. FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, 1954, p. 191.

¹⁰³ Cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 104. Em linha parecida, cf. HALAH, Lucas Issa. Os limites e fundamentos das obrigações tributárias acessórias e de terceiros. *Revista Direito Tributário Atual* v. 35. São Paulo: IBDT, 2016, p. 317-338 (327).

faz-se necessário conhecer, ao lado das modalidades normativas de conduta (*obrigação-pretensão*; e *permissão-não pretensão*), as modalidades normativas de poder (2.1). A partir disso, será possível examinar se existe um “dever de sujeição” (2.2), um caráter perene nas obrigações tributárias acessórias (2.3) e se faz sentido rejeitar a existência de fato gerador para elas (2.4).

2.1. Das modalidades normativas de poder: a existência de mais de uma relação jurídica

Dentre as modalidades normativas de poder, encontram-se os binômios *poder-sujeição* e *imunidade-não poder*¹⁰⁴.

Quem possui *poder* (ou *competência*, que é um caso especial de poder¹⁰⁵) possui a capacidade de criar normas ou efeitos jurídicos¹⁰⁶. Daí a norma de poder ser aquela atributiva da capacidade de, mediante o preenchimento de certos requisitos, criar normas jurídicas ou efeitos jurídicos. Correlativo de poder é a sujeição, *i.e.*, a pessoa submetida a quem é titular do poder. Está sujeito ao poder quem deverá obedecer às normas jurídicas criadas ou quem suportará os efeitos jurídicos produzidos pelo exercício do poder¹⁰⁷. Em síntese: no binômio *poder-sujeição*, um sujeito tem o poder de criar norma ou efeito jurídico, atingindo a esfera jurídica de outrem, ao passo que o outro sujeito tem “de suportar a produção, na sua esfera jurídica, dos efeitos jurídicos decorrentes” do exercício daquele poder¹⁰⁸.

Por exemplo, pessoas jurídicas que preencham os requisitos para tanto possuem o poder de optar pelo lucro presumido; a tal poder está sujeita a União, que suportará os efeitos da escolha daquela sistemática de apuração¹⁰⁹. Dessa maneira, uma empresa que satisfaça tais condições e exerça a opção apurará sua renda nos ditames do regime do lucro presumido, ao passo que a União terá de aceitar a apuração conforme a referida sistemática. Ou ainda, nos exemplos de Ross, cidadãos estão sujeitos ao poder do legislador; herdeiros, ao poder do testador; e assim por diante¹¹⁰.

¹⁰⁴ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 130-135.

¹⁰⁵ Sobre competência, cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5.6.

¹⁰⁶ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 130-133.

¹⁰⁷ Cf. DEL NERO, João Alberto Schützer. Pareceres – considerações sobre a eficácia do registro, efetuado em registro público material e territorialmente competente, de negócios jurídicos de obrigação e de certos negócios jurídicos de disposição. *Revista de Direito Mercantil* v. 166/167, 2014, p. 219-271 (225).

¹⁰⁸ FERNANDES, Luís A. Carvalho. *Teoria geral do direito civil*. Vol. II – *Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica*. 5. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, p. 647.

¹⁰⁹ Cf. art. 13 da Lei n. 8.541/1992.

¹¹⁰ ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 132.

Por sua vez, o binômio *imunidade-não poder* representa alguém que não é titular de um poder jurídico, perante o qual outrem se acha imune¹¹¹. Há, por exemplo, imunidades expressamente reconhecidas, como a dos embaixadores, por se tratar de exceções ao sistema¹¹².

A partir dessas considerações, voltando-se para a análise das obrigações tributárias acessórias, depara-se com, pelo menos, duas relações jurídicas.

A primeira relação jurídica é caracterizada notadamente pelo *poder* que se tem para criar obrigações tributárias acessórias. Para Tércio Sampaio Ferraz Jr., haveria uma relação de subordinação no poder jurídico de “emanar normas preceptivas para outrem, legislar, regulamentar, julgar” como no “poder de estabelecer normas tributárias (competência da União, dos Estados, dos Municípios) para os cidadãos”¹¹³. Ao mesmo tempo, o autor chama a atenção, no caso dos poderes estatais (competência), para a soberania da lei¹¹⁴. Note que o art. 113, § 2º, do CTN atribui um poder legislativo a ser exercido mediante legislação tributária de que cuida o art. 96 do CTN. É uma forma de poder condicionada à legalidade, no sentido amplo, não estrito como o do art. 150, I, da Constituição. Em face desse poder, ficam em estado de *sujeição* todos aqueles que, por exemplo, estão vinculados, direta ou indiretamente, ao fato gerador do tributo. Uma vez criada, mediante o exercício do poder conferido pela ordem jurídica, a obrigação tributária acessória, surgirá a norma geral e abstrata a ser observada pelos destinatários.

Por conta disso, presente a situação que “impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” – nos termos do art. 115 do CTN –, estar-se-á perante obrigação tributária acessória, *i.e.*, a obrigação de observar certa conduta positiva ou negativa. Essa obrigação, por sua vez, originou-se do exercício do poder, conferido pelo ordenamento jurídico ao legislador, de criar obrigações acessórias. É essa a outra relação jurídica, inconfundível com a de poder: a relação de *obrigação* do sujeito passivo, cujo cumprimento o sujeito ativo tem a *pretensão* de exigir.

Feita essa separação, é possível examinar as afirmações daqueles que sustentam haver um “dever de sujeição”, a perenidade das obrigações tributárias acessórias e a ausência de fato gerador de obrigação tributária acessória. É isso que se passa a fazer.

¹¹¹ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 134.

¹¹² Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 134.

¹¹³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5.6.

¹¹⁴ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5.6.

2.2. Do paradoxal “dever de sujeição”

A expressão *dever de sujeição* é paradoxal.

Estar *sujeito* significa encontrar-se passível de ter sua esfera jurídica atingida em razão do poder exercido por outrem. Sujeição não é suscetível de descumprimento. Na relação poder-sujeição, eventual descumprimento só é pertinente para quem detém o poder, pois, como ele será de alguma forma delimitado, será considerado inválido se exercido para além dos contornos fixados¹¹⁵. No entanto, é irrelevante o comportamento de quem está sujeito. Simplesmente, a esfera jurídica de quem está sujeito é alterada em virtude do exercício do poder por outra pessoa. A produção dos efeitos oriundos do exercício do poder “verifica-se de modo inelutável”, pois “[o] sujeitado nada pode fazer contra isso”¹¹⁶. Por conta disso, na relação poder-sujeição, quem detém poder tem a possibilidade de criar, modificar ou extinguir relações jurídicas, sem que o sujeitado tenha qualquer meio de impedir a produção desses efeitos¹¹⁷. Exemplo disso é o divórcio, pois os cônjuges possuem o direito potestativo de se divorciarem um do outro, sem que a contraparte (que se diz *sujeita*) nada possa fazer para obstar à dissolução do casamento. A esfera jurídica da parte sujeita é atingida – a relação jurídica é extinta –, sendo irrelevante a sua vontade.

Estar *obrigado* significa dever se comportar de certa maneira. É relevante a conduta do obrigado; a obrigação pode ser cumprida ou não cumprida. Na relação obrigação-pretensão, o comportamento do obrigado é essencial. Poderá o titular da pretensão exigir a conduta devida, a qual, se não realizada pelo sujeito obrigado, suscitará as consequências legalmente previstas para o descumprimento da obrigação – *i.e.*, “uma sanção para a conduta contrária”¹¹⁸. Então, o sujeito da obrigação “tem a possibilidade de não cumprir”, expondo-se às sanções previstas¹¹⁹. Exemplo disso é a obrigação de pagar pensão alimentícia. Trata-se de obrigação, pois ela pode ser cumprida ou descumprida. Em caso de inobservância, nesse caso, comete-se crime de abandono material, passível de detenção e multa (art. 244 do Código Penal).

Desse modo, a expressão *dever de sujeição* não passa de um paradoxo. É pura contradição. Ou bem a pessoa está sujeita a ter sua esfera jurídica atingida em

¹¹⁵ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5.6.

¹¹⁶ ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica*. Vol. I – Sujeitos e Objeto. Coimbra: Almedina, 1983, p. 17.

¹¹⁷ Cf. PINTO, Carlos Alberto da Mota. *Teoria geral do direito civil*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editoria, 1999, p. 174-175.

¹¹⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5.6. Em sentido similar, cf. LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Obrigação tributária*. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 4.

¹¹⁹ ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica*. Vol. I – Sujeitos e Objeto. Coimbra: Almedina, 1983, p. 17.

razão do exercício do poder de outrem, ou bem ela se encontra obrigada a observar certo comportamento, pretendido por outrem. A confusão em que incorrem os doutrinadores adeptos do chamado *dever de sujeição* deve-se parcialmente ao fato de que eles não separam a relação de poder-sujeição, de um lado, e a relação de obrigação-pretensão, de outro. Se o fizessem, jamais diriam “dever de sujeição”, expressão que mistura, de maneira inconciliável, duas posições jurídicas passivas inconfundíveis.

A constatação desse paradoxo, porém, não significa refutar a possibilidade de uma pessoa ter a obrigação de praticar certa conduta e se ver, ao mesmo tempo, em estado de sujeição por conta da possibilidade de sofrer, em sua esfera jurídica e independentemente de sua vontade, a criação, modificação ou extinção de relações jurídicas. As posições jurídicas podem coexistir, e muitas vezes coexistem sob a titularidade de um mesmo sujeito, mas sempre em relação a aspectos distintos¹²⁰.

No caso das obrigações tributárias acessórias, mesmo tendo o sujeito passivo cumprido determinada obrigação, poderá o Fisco, por exemplo, criar relações jurídicas em decorrência do seu poder de fiscalização. Conforme prevê o art. 194 do CTN, “[a] legislação tributária” disporá sobre “a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”.

Daí, no Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (“RIR/2018”), os arts. 949-952 estabelecerem a quem compete executar os procedimentos de fiscalização (auditores), a sua finalidade (verificar o cumprimento das obrigações tributárias), entre outros. Nesse passo, o exercício do poder conferido pela legislação tributária, com respaldo no CTN, pode gerar novas relações jurídicas para o sujeito passivo. A título ilustrativo, por força do exercício do poder de fiscalização, há a proibição de desacatar a autoridade e de obstar à fiscalização ou ainda de recusar a exibição de livros auxiliares de escrituração¹²¹.

A constatação de que o Fisco possui o poder de criar obrigações tributárias acessórias adicionais não significa que as relações jurídicas (obrigacionais) derivadas do exercício daquele poder sejam perenes. Há confusão entre a sujeição ao poder do Fisco e a obrigação eventualmente nascida do exercício desse poder. Dizer que o contribuinte está sujeito ao poder de o Fisco criar obrigações acessórias não é o mesmo que avaliar cada obrigação acessória criada. É esse o objeto do próximo tópico.

2.3. Da transitoriedade da obrigação tributária acessória

No que diz respeito à perenidade/transitoriedade das obrigações tributárias acessórias, não se deve confundir a relação entre o poder legiferante ou fiscaliza-

¹²⁰ Cf. HOHFELD, Wesley Newcomb. Fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning. *The Yale Law Journal* v. 26, n. 8, 1917, p. 710-770 (745).

¹²¹ Cf. art. 963 do RIR/2018.

tório e o administrado (*poder-sujeição*), de um lado, e a relação obrigacional entre o Estado e os sujeitos passivos (*obrigação-pretensão*). Uma vez ocorrida a situação abstratamente associada pela legislação tributária ao surgimento de uma obrigação acessória, emerge a relação jurídica obrigacional. Trata-se de uma relação jurídica obrigacional oriunda da relação jurídica de poder.

De maneira didática: na Faculdade de Direito da USP, ao se matricular numa disciplina, o aluno fica sujeito ao poder do professor responsável quanto aos métodos de avaliação, conforme o regimento aplicável. Nessa relação de poder-sujeição, embora limitado pelo regimento, o professor poderá criar obrigações distintas entre si – e mais importante – inconfundíveis com a relação de poder-sujeição, embora nesta fundamentadas. Nos limites do regimento, o professor poderá atribuir consequências distintas a depender do (des)cumprimento de cada obrigação; a não entrega do artigo, *e.g.*, poderá implicar a reprovação do aluno. Por sua vez, a não entrega de um fichamento terá como sanção uma pontuação menor dessa atividade. Embora a relação de poder-sujeição perdure conforme a duração da disciplina, cada dever poderá ter a sua respectiva duração e consequência, como é o caso do fichamento cujo prazo de entrega é semanal, sob pena de atribuição de nota menor ao final.

Assim, uma vez criada a relação jurídica concernente à obrigação tributária acessória, ela será tão transitória quanto a obrigação principal¹²². Haverá um prazo para o seu cumprimento que, se não observado, ensejará a aplicação da respectiva penalidade pecuniária¹²³. Ou bem ela é observada e, por isso, extinta, ou bem caberá à autoridade exercer seu poder-dever de lançar a penalidade tributária em razão do seu descumprimento.

Em face disso, poder-se-ia objetar ao raciocínio de Schoueri segundo o qual, mesmo tendo cumprido a obrigação acessória (*e.g.*, entrega da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – “DIRPF”), o contribuinte não se livraria do vínculo, pois poderia a autoridade administrativa “mudar o conteúdo do dever (exigir formulário diverso), tendo ou não sido satisfeito o dever anterior”¹²⁴. Note-se: é evidente que, com a entrega da DIRPF, a obrigação acessória relativa a ela foi cumprida e, por isso, extinta. Mas há criação de um novo vínculo (*i.e.*, uma nova obrigação acessória) ao se solicitar, por exemplo, a entrega de notas de despesas médicas para respaldar as deduções efetuadas na DIRPF.

¹²² Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015, p. 55. No mesmo sentido, cf. SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 49.

¹²³ Para a posição de que não haveria “direito correspondente” na obrigação tributária acessória independente da principal, cf. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003 (1972), p. 26-27.

¹²⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 553. Na mesma linha, cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 112.

É característica da corrente que defende a perenidade das obrigações acessórias a confusão entre relações jurídicas distintas. O que fundamenta a criação, extinção ou modificação da relação obrigação-pretensão é a existência de uma relação poder-sujeição. Quando diz que a relação não está extinta, tal corrente quer dizer que a relação poder-sujeição permanece. No entanto, por não distinguir as relações, acaba afirmando que a relação obrigação-pretensão permaneceria.

Existem, ao menos, dois problemas em não se distinguir a relação poder-sujeição da relação obrigação-pretensão.

Primeiro, por se enxergar uma perenidade no dever, é como se houvesse um só vínculo, o que é incapaz de explicar penalidades díspares, inclusive por reincidência. Por exemplo, a entrega de DIRPF incorreta sem gerar IRPF devido pode acarretar uma multa de R\$ 165,74 (valor mínimo) a R\$ 6.629,60 (valor máximo)¹²⁵. Por sua vez, a falta de regularização dela no prazo previsto na intimação ou a *reincidência* enseja o agravamento da multa em 100% sobre o valor anteriormente aplicado¹²⁶. Fosse o vínculo obrigacional “perene”, então não se poderia cogitar de penalidades diversas, muito menos da sua reincidência.

Segundo, ao tratar a obrigação acessória como um “dever de sujeição”, tal corrente é incapaz de explicar a limitação ao poder de criar novas obrigações acessórias, em especial, se forem sobrepostas, *i.e.*, se for exigida prestação igual ou similar. Basta citar que a criação de uma obrigação acessória já cumprida anteriormente seria inválida, pois não atenderia objetivamente ao interesse da arrecadação/fiscalização tributária, mas ao conforto ou conveniência do Fisco¹²⁷. Ou ainda, a título ilustrativo, exige-se ratificação de autoridade superior para que se possa fiscalizar uma segunda vez período já fiscalizado¹²⁸. Desse modo, o poder a que está submetido o sujeito passivo é limitado, inclusive temporalmente¹²⁹. A criação (e modificação) das relações jurídicas obrigacionais (obrigações tributárias acessórias) enfrenta restrições previstas no ordenamento jurídico. Apesar desse reconhecimento, inclusive pela própria corrente que fala em “dever perene” ou “dever de sujeição”, o raciocínio por trás das críticas à expressão *obrigação acessória*, com ênfase na ausência de transitoriedade, implicaria afastar a própria delimitação do poder, realizada, por exemplo, pelo art. 113, § 2º, do CTN.

Em síntese, é acertado dizer que um dos vínculos tende à perenidade, qual seja, a relação poder-sujeição. É esse vínculo, previsto no ordenamento, que per-

¹²⁵ Cf. art. 1.003, II, do RIR/2018.

¹²⁶ Cf. art. 1.003, § 3º, do RIR/2018.

¹²⁷ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 24. São Paulo: Dialética, 1997, p. 61-67 (66); SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 557.

¹²⁸ Cf. art. 952 do RIR/2018.

¹²⁹ Sobre esses pontos, cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, itens 4.3.4 e 5.3.

mite a criação de mais obrigações acessórias ou sua extinção ou modificação pela autoridade administrativa. Essa afirmação, porém, não significa haver uma diferença, quanto à transitoriedade, entre a obrigação tributária acessória e a obrigação tributária principal. Tanto uma quanto outra são transitórias. Nascem para morrer. Por isso, acerta Souto Maior Borges ao dizer que a referida “caracterização genérica e abstrata do dever poderia, com iguais títulos, aplicar-se à obrigação propriamente dita”, revelando “a precariedade do critério diferencial”¹³⁰. Em resumo: a obrigação acessória emerge de uma relação de poder-sujeição, mas com esta não se confunde.

Diz-se que, *em regra*, um vínculo é mantido (relação poder-sujeição), na medida em que ele também pode não permanecer. Se a relação jurídica é um nexo que une sujeitos de direito¹³¹, então não há relação a partir do momento em que um desses sujeitos deixa de existir (*e.g.*, extinção do sujeito passivo). Tampouco permanece a relação jurídica se, por mudanças circunstanciais, o então sujeito passivo deixa de se situar no âmbito do poder do sujeito ativo. Por exemplo, um sujeito passivo que muda de país, sem qualquer bem localizado ou atividade praticada em determinado Município, passa a se situar fora do âmbito de poder desse Município na qualidade de sujeito ativo. As obrigações acessórias deixam de ser pertinentes para os tributos de competência de tal Município¹³².

Para que não restem dúvidas acerca da transitoriedade das relações jurídicas, sobretudo da relação obrigação-pretensão, passa-se a enfrentar o argumento de que as obrigações tributárias acessórias não teriam propriamente um fato gerador, o que seria a prova do seu caráter perene.

2.4. Do fato gerador da obrigação tributária acessória

Relacionada com a (suposta) perenidade, é comum encontrar a crítica quanto ao art. 115 do CTN, o qual define o fato gerador das obrigações tributárias acessórias¹³³. Alguns autores argumentam que tais obrigações não possuiriam fato gerador, pois decorreriam de “prescrições legislativas imperativas: ‘emita notas fiscais’, ‘declare rendas e bens’, dentre outras”¹³⁴.

¹³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015, p. 55. No mesmo sentido, cf. DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, comentários ao art. 113, item 5.

¹³¹ Cf. LARENZ, Karl. *Derecho civil: parte general*. Trad. de Miguel Izquierdo e Macías-Picavea. Madrid: EDERSA, 1978, p. 245-246.

¹³² Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 212.

¹³³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 553.

¹³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária, sujeitos ativos e passivos e a responsabilidade tributária segundo o Código Tributário Nacional. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* ano VII, n. 41, 2013, p. 5-36 (11).

Subjacente a essa posição, está a afirmação de que as obrigações tributárias acessórias (ou, melhor, algumas delas) prescindem de fato gerador. Expressamente, quer-se dizer: obrigações tributárias acessórias seriam veiculadas por normas cujo enunciado se formula de maneira categórica (ou incondicional), não hipotética (ou condicional).

Norma hipotética/condicional possui uma estrutura baseada num antecedente (parte descritiva) e num consequente (parte prescritiva)¹³⁵. O *fato gerador* (suporte fático¹³⁶, hipótese de incidência ou hipótese tributária) consiste no conjunto referente à parte descritiva, ligada, por imputação normativa, à parte prescritiva (*e.g.*, comando/proibição)¹³⁷. Portanto, a presença de um fato gerador, cuja ocorrência enseja a incidência da parte prescritiva, indica tratar-se de uma norma hipotética (se “A”, então “B”).

Já a *norma categórica/incondicional* possui uma estrutura baseada apenas na parte prescritiva. Ela independe de qualquer condição¹³⁸. Ela prescinde, portanto, do fato gerador. Seriam exemplos de normas categóricas as organizacionais presentes em enunciados deste tipo: “Brasília é a Capital Federal”¹³⁹.

Embora muitos enunciados estatuinto obrigações tributárias acessórias possam ser sintéticos (“entregue a declaração”, “guarde livros”, “emita notas” etc.), a bem da verdade, a obrigação acessória surgirá de um fato jurídico, (i) seja por conta da ocorrência de situação prevista em legislação (norma geral e abstrata), (ii) seja por conta do exercício do poder de fiscalização (norma individual e concreta).

No caso da (i) ocorrência de situação prevista em legislação via norma geral e abstrata, as condições de sua aplicação estão presentes, embora possam ser implícitas ou atreladas a outros enunciados. Por isso, ainda assim, haverá um fato gerador conforme prevê o art. 115 do CTN, pois se estará diante, implícita ou expressamente, de uma “situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”¹⁴⁰.

A título ilustrativo, no caso da DIRPF, o fato jurídico é composto essencialmente por um aspecto pessoal (ser ou ter sido, no caso do espólio, pessoa física

¹³⁵ Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2011, p. 106. Em sentido similar, cf. NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*. 2. ed. Colección mayor – Filosofía y Derecho. Buenos Aires: Astrea, 2003. v. 5.

¹³⁶ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado* – parte geral. Tomo II. Bens. Fatos Jurídicos. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 183.

¹³⁷ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 319.

¹³⁸ Cf. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, capítulo IX.

¹³⁹ Cf. art. 18, § 1º, da CRFB/1988. Para esse exemplo, cf. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, capítulo IX.

¹⁴⁰ Na mesma linha, cf. DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, comentários ao art. 113, item 5.

residente no Brasil ou que acabou de deixar de ser residente) e um aspecto material (ter auferido, pelo menos, determinada renda no ano-calendário anterior ou possuir certo tamanho de patrimônio)¹⁴¹. Já no caso de escrituração comercial, depende da pessoa e/ou da atividade desenvolvida. Por exemplo, pessoas físicas não precisam elaborar escrituração comercial, salvo se forem consideradas empresas individuais imobiliárias¹⁴².

Por sua vez, em relação às notas fiscais, vale a explicação de Hugo de Brito Machado Segundo, para quem “[o] comerciante só está obrigado a emitir nota fiscal, por exemplo, se der saída a uma mercadoria”, o que acarreta tanto “o dever de pagar o tributo (obrigação principal) como de emitir a nota e efetuar a escrituração correspondente (obrigações acessórias)”¹⁴³.

Há, assim, diversas obrigações acessórias decorrentes de fatos geradores estipulados em normas gerais e abstratas¹⁴⁴.

Além de fatos jurídicos previstos em normas gerais e abstratas, (ii) há obrigações tributárias acessórias que emergem do exercício do poder de fiscalização por meio de normas individuais e concretas.

A corrente que sustenta a perenidade das obrigações acessórias acaba por desconsiderar o ato jurídico da autoridade fiscal como um fato jurídico¹⁴⁵. Tal corrente afirma que a obrigação acessória seria “mera ordem”, como se a obrigação do sujeito passivo não se originasse – em tais situações – de um ato jurídico praticado pela autoridade competente. Ora, a autoridade exerce seu poder por meio de um ato jurídico, criando uma obrigação determinada em face de um sujeito passivo específico (norma individual e concreta¹⁴⁶). Há, portanto, fato gerador que dá azo a uma relação jurídica de obrigação-pretensão.

A constatação de que tal fato gerador não é “praticado pelo contribuinte”, como se costuma dizer no caso da obrigação tributária principal, não significa ausência de fato gerador. Ora, a obrigação tributária acessória surge de um ato jurídico (espécie de fato jurídico) da autoridade competente. O fato juridicamente associado ao nascimento da obrigação acessória – seu “fato gerador”, portanto – é

¹⁴¹ Cf. arts. 1º e 2º da IN RFB n. 2.178/2024.

¹⁴² Cf. art. 172 do RIR/2018.

¹⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 244.

¹⁴⁴ Para exemplos em que a obrigação acessória pode surgir do mesmo fato que o da obrigação principal ou de fatos distintos, cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 217.

¹⁴⁵ Para posição crítica ao fato gerador da obrigação acessória, mas ressaltando a possibilidade de “cada solicitação da autoridade fiscal” ser um fato gerador e, por isso, poder ter sentido o art. 115 do CTN, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 553.

¹⁴⁶ Sobre a criação de norma jurídica a parte da aplicação do direito, cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 165-171 e 174-178.

um ato do Estado, mais especificamente um ato *jurídico* do Estado, que estatui uma norma individual e concreta a ser cumprida pelo sujeito passivo. Tampouco o poder de a autoridade dispensar ou impor outras condições altera a constatação de que há um fato gerador. Por meio da relação poder-sujeição, a autoridade poderá, por meio de atos jurídicos, criar, modificar ou extinguir relações de obrigação-pretensão.

Assim, por mais contínua que possa ser a prestação, a obrigação tributária acessória tem um fim. Ela se encerra. É transitória. Mesmo a guarda de livros obedece aos prazos previstos na legislação¹⁴⁷. Ainda quanto à obrigação de prestar informações, ninguém é obrigado a realizá-la ininterruptamente. Não há perenidade. Consoante explicita Souto Maior Borges, há transitoriedade nas obrigações tributárias acessórias, dada a possibilidade de correlacionar um período “normativamente assinado para o surgimento e cumprimento do dever”¹⁴⁸.

Em síntese: a obrigação tributária acessória possui fato gerador, pois não é veiculada por norma categórica. Ela surgirá de um fato jurídico, seja ele correspondente a uma situação prevista em legislação (norma geral e abstrata), seja ele decorrente do exercício do poder de fiscalização (norma individual e concreta). Uma vez surgida, a obrigação acessória terá um fim, seja por cumprimento, seja por sua conversão em obrigação tributária principal em razão de sua inobservância.

Apresentados os equívocos de se questionar a expressão *obrigação tributária acessória* a partir do critério da transitoriedade, passa-se a tratar do critério da acessoriedade.

3. Da acessoriedade

Para parcela relevante dos autores nacionais, o CTN teria se equivocado no emprego da expressão *obrigações tributárias acessórias*, pois seria pacífico entre os civilistas que, para ser chamada de acessória, a obrigação deve curvar-se à principal, *i.e.*, não pode subsistir no perecimento desta¹⁴⁹.

Essa crítica, porém, falha ao não examinar o papel do brocardo *accessorium sequitur principale*, o qual significa a extensão do regime jurídico do principal ao acessório, sem possuir caráter absoluto (3.1). O legislador adota a *obrigação tributária acessória* como técnica de apresentação, desvincilhada da obrigação tributária principal (3.2). Daí a necessidade de se compreender o caráter *acessório* con-

¹⁴⁷ Cf. art. 172, II, do RIR/2018 e art. 195, parágrafo único, do CTN.

¹⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015, p. 54.

¹⁴⁹ Cf., *e.g.*, GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1974, p. 42; DENARI, Zelmo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973, p. 218. Na mesma linha, cf. PAVÃO, Felipe de Carvalho. As obrigações acessórias e o desenvolvimento das empresas no Brasil. Um estudo conduzido sob os vieses dos princípios e garantias dos contribuintes no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* v. 54. São Paulo: IBDT, 2023, p. 122-146 (128).

soante o regime jurídico posto, sem importar acriticamente características típicas do Direito Privado (3.3).

3.1. Do *accessorium sequitur principale*: a atribuição de regime jurídico

É conhecido o brocardo *accessorium sequitur principale* (“o acessório segue o principal”). À luz desse aforismo romano, poder-se-ia, à primeira vista, cogitar simplesmente de que o acessório supõe o principal, dele depende, não existindo sozinho.

No entanto, além de o conceito de *accessório* admitir outras acepções, o objetivo de tal brocardo é estender o regime jurídico do principal ao acessório, o que, em diversas situações, é excepcionado.

O conceito de *accessório* costuma ser bastante criticado por sua indeterminação¹⁵⁰. Por exemplo, ao tratar dos bens, Renan Lotufo critica a referida acepção apriorística, pois, em diversos casos, ela é insuficiente¹⁵¹. A título ilustrativo, menciona o caso da pulseira de um relógio, cuja existência é independente, mas, em relação a ele, configura um acessório¹⁵². Ou ainda, continua o autor, o caso de uma máquina de uma fábrica, da qual é acessória, mas é independente de outras máquinas ali presentes¹⁵³. Daí sua ênfase na necessidade de examinar o contexto¹⁵⁴.

Esse exame do contexto pressupõe uma análise relacional entre o acessório e o principal, pois o acessório pode se relacionar com o principal de diversos modos e em virtude de distintas razões. A esse respeito, Pontes de Miranda, ao falar dos direitos acessórios, menciona distintos vínculos, como a transferibilidade, a extinção ou o exercício conjunto, ou ainda a instrumentalidade, interna ou externa, como no caso dos direitos de garantia¹⁵⁵. Justamente por conta do contexto e das diversas formas como o acessório pode se relacionar com o principal, entende-se que cabe ao legislador ou às partes determinar o modo e a causa da acessoriedade¹⁵⁶.

¹⁵⁰ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado* – parte geral. Tomo II. Bens. Fatos Jurídicos. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 72.

¹⁵¹ LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado*. Vol. I – Parte Geral (arts. 1º a 232). São Paulo: Saraiva, 2003, p. 239.

¹⁵² Cf. LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado*. Vol. I – Parte Geral (arts. 1º a 232). São Paulo: Saraiva, 2003, p. 239.

¹⁵³ Cf. LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado*. Vol. I – Parte Geral (arts. 1º a 232). São Paulo: Saraiva, 2003, p. 239.

¹⁵⁴ Cf. LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado*. Vol. I – Parte Geral (arts. 1º a 232). São Paulo: Saraiva, 2003, p. 239.

¹⁵⁵ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado* – parte especial. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 37.

¹⁵⁶ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado* – parte especial. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações.

Uma vez determinada a acessoriedade, busca-se atribuir o regime jurídico do principal ao acessório. O brocardo em latim (*accessorium sequitur principale*) é melhor traduzido por Carlos Maximiliano, segundo o qual: “[o] texto referente ao principal rege também o acessório”¹⁵⁷. Atualmente, tal brocardo é conhecido como *princípio da gravitação jurídica*. Afinal, certa categoria atrai outra para sua órbita, de sorte a lhe estender seu regime jurídico¹⁵⁸. Objetiva-se, assim, aplicar o regime jurídico do principal para o chamado *acessório* (bem, direito, obrigação etc.).

No entanto, o princípio da gravitação jurídica não possui caráter absoluto, já que se admite previsão legal ou, por vezes, ajuste negocial noutro sentido¹⁵⁹. Daí ser comum encontrar no Código Civil expressões similares a “salvo disposição em contrário” em enunciados cuidando da relação entre acessório e principal¹⁶⁰. Por exemplo, nos termos do art. 1.232 do Código Civil, os frutos da coisa pertencem ao seu proprietário, “salvo se, por preceito jurídico especial, couberem a outrem”.

Há diversos casos em que a lei destoa da referida gravitação jurídica, excepcionando-a. Contrapondo-se ao referido art. 1.232, o art. 1.284 prevê que, no caso de árvores limítrofes, os frutos que dela caem pertencem ao dono do solo, e não ao dono da árvore. Outra exceção é o caso daquele que, de boa-fé, plantou em terreno alheio. Nessa hipótese, a gravitação jurídica dependerá da relação entre o acessório (plantação) e o principal (terreno). Em regra, a plantação fica para o proprietário do terreno; porém, se ela exceder sobremaneira o valor do terreno, quem a plantou adquire a propriedade do solo, mediante indenização¹⁶¹. Assim, existe efetivamente uma inversão entre principal e acessório: “[o] solo deixa de ser principal e passa a acessório”¹⁶². Esses exemplos são verdadeiras exceções ao princípio da gravitação jurídica¹⁶³.

Nota-se, desse modo, que o acessório pode se relacionar com o principal de diferentes modos, bem como poderá ter regime jurídico distinto. Para que isso fique evidente, vale explorar a obrigação tributária acessória como técnica de apresentação, consoante tópico abaixo.

Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 38; DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 40. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, item c.1.

¹⁵⁷ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 204.

¹⁵⁸ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 29. ed. atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. II, p. 354.

¹⁵⁹ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 29. ed. atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. II, p. 354.

¹⁶⁰ Cf., e.g., arts. 94, 233, 287, 364, 1.209, 1.232 e 1.255 do Código Civil. Sobre essa sistemática, cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 40. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, item c.1.

¹⁶¹ Cf. art. 1.255, parágrafo único, do Código Civil.

¹⁶² PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 25. ed. atualizada por Carlos Edison do Rêgo Monteiro Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. IV, p. 132.

¹⁶³ Cf. TARTUCE, Flávio. *Direito civil*. Vol. 4 – Direito das Coisas. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, item 3.2.

3.2. Da obrigação tributária acessória como técnica de apresentação

No mundo jurídico, busca-se, em larga medida, atribuir regime jurídico mediante o emprego de categorias como técnicas de apresentação.

O legislador emprega categorias como “direito de propriedade”, “direito de crédito”, “obrigação tributária principal” ou “obrigação tributária acessória” como uma ferramenta de categorização para atribuir regime jurídico de maneira operacional¹⁶⁴. Não há dúvidas de que cada “abreviação teórica”¹⁶⁵ carrega consigo um plexo de posições jurídicas ativas e passivas¹⁶⁶.

Por exemplo, na locação de coisas, o locador tem a pretensão em relação à certa retribuição em face do locatário (pretensão-obrigação)¹⁶⁷, mas possui a obrigação de resguardá-lo dos embaraços de terceiros (obrigação-pretensão)¹⁶⁸; ao mesmo tempo, o locador tem o poder de extinguir o contrato se o locatário empregar a coisa em uso diverso do pactuado (poder-sujeição)¹⁶⁹.

No âmbito tributário, a título ilustrativo, tratando-se da obrigação de pagar tributo, o sujeito ativo tem a pretensão em relação a certo tributo em face do sujeito passivo (pretensão-obrigação)¹⁷⁰, bem como, se previsto em lei, terá o poder de reemitir o crédito tributário, total ou parcialmente, extinguindo ou modificando a relação pretensão-obrigação (poder-sujeição)¹⁷¹.

Por isso, é importante reconhecer que tais categorias não passam de uma técnica de apresentação¹⁷², exigindo-se a compreensão das diferentes modalidades normativas ali presentes¹⁷³.

¹⁶⁴ Cf. ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968, p. 134; e FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5.1.

¹⁶⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5.2.

¹⁶⁶ Cf. HOHFELD, Wesley Newcomb. Fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning. *The Yale Law Journal* v. 26, n. 8, 1917, p. 710-770 (745); DEL NERO, João Alberto Schützer. Pareceres – considerações sobre a eficácia do registro, efetuado em registro público material e territorialmente competente, de negócios jurídicos de obrigação e de certos negócios jurídicos de disposição. *Revista de Direito Mercantil* v. 166/167, 2014, p. 226. Para essa afirmação considerando o direito das obrigações, cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado* – parte especial. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 12; NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 72; COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 66.

¹⁶⁷ Cf. art. 565 do Código Civil.

¹⁶⁸ Cf. art. 568 do Código Civil.

¹⁶⁹ Cf. art. 570 do Código Civil.

¹⁷⁰ Cf. arts. 119 e 121 do CTN.

¹⁷¹ Cf. art. 172 do CTN.

¹⁷² Cf. ROSS, Alf. *Tû-Tû*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004, *passim*.

¹⁷³ Cf. DEL NERO, João Alberto Schützer. Pareceres – considerações sobre a eficácia do registro, efetuado em registro público material e territorialmente competente, de negócios jurídicos de obrigação e de certos negócios jurídicos de disposição. *Revista de Direito Mercantil* v. 166/167, 2014,

A esse respeito, é preciosa a lição de Alf Ross em sua obra “Tû-Tû”¹⁷⁴. A partir do livro de Meugnin sobre a tribo Aisat-naf, Ross faz um paralelo entre o termo *tû-tû* utilizado por essa tribo e as categorias jurídicas criadas pelo legislador. No mundo dessa tribo, utiliza-se o termo *tû-tû* toda vez que um tabu é violado (e.g., ingestão de um alimento proibido, traição etc.). Quem viola o tabu, fica *tû-tû*. Uma vez *tû-tû*, faz-se necessário se submeter a uma cerimônia especial de purificação. Consoante explica Ross, a função do conceito de *tû-tû* é precisamente a mesma das categorias adotadas pelo legislador. Esse termo é destituído de sentido, sendo necessário apenas para conectar descrições (suportes fáticos, como “ingestão de um alimento proibido”) a prescrições (no caso, a submissão a uma cerimônia de purificação)¹⁷⁵. É precisamente a mesma sistemática adotada pelo legislador que emprega *técnicas de apresentação*¹⁷⁶ para ligar descrições a prescrições¹⁷⁷.

Por exemplo, o conceito de *tributo* não passa de um *tû-tû*, pois por ele se busca atribuir um regime jurídico mais rígido em face de outras receitas públicas (e.g., preço público). Igualmente, o conceito de *obrigação tributária principal* não passa de uma técnica de apresentação para atribuir um regime jurídico particular para duas categorias: tributos e penalidades tributárias, sejam as últimas decorrentes do descumprimento de obrigações principais ou de obrigações acessórias.

Da mesma forma, a *obrigação tributária acessória* é uma técnica de apresentação para prever um regime jurídico a todas as prestações, positivas ou negativas, estabelecidas em consonância com o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A importância dessa técnica de apresentação é submeter todas as prestações que não constituam obrigação tributária principal (leia-se: tributos ou penalidades) a um regime jurídico com fundamentos (“interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”) e modo de introdução (“legislação tributária”) demarcados.

Tendo isso em vista, não compete ao intérprete se imiscuir na técnica de apresentação eleita pelo legislador (*obrigação tributária acessória*). Caso assim o faça, além de estar fazendo uma crítica de política¹⁷⁸ ou técnica legislativa¹⁷⁹, se

p. 226. Com reconhecimento similar, mas sem seguir as mesmas categorias, cf. ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 69 e ss.

¹⁷⁴ ROSS, Alf. *Tû-Tû*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

¹⁷⁵ Cf. ROSS, Alf. *Tû-Tû*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 15.

¹⁷⁶ Cf. ROSS, Alf. *Tû-Tû*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004, *passim*.

¹⁷⁷ Para a correta posição de que se trata de uma técnica legislativa, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 549.

¹⁷⁸ Cf. DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, comentários ao art. 113, item 5.

¹⁷⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015, p. 46.

imiscuirá na função operativa do uso dogmático”¹⁸⁰ de *obrigação tributária acessória*. Atuar dessa maneira acaba por prejudicar a compreensão da construção do CTN em torno da obrigação tributária acessória¹⁸¹.

Compreendida a obrigação tributária acessória como técnica de apresentação, pode-se avançar para o exame da acepção de *acessório* nas chamadas obrigações tributárias acessórias.

3.3. Do caráter “acessório” nas chamadas “obrigações tributárias acessórias”

As obrigações tributárias acessórias não são acessórias no sentido da literalidade que se extrai do brocardo latino *accessorium sequitur principale*¹⁸². Elas não seguem o principal no sentido de dependerem dele para existir. Enxergar, tal como nas obrigações acessórias civis, uma subordinação do acessório ao principal, não passa de uma “confusão terminológica”¹⁸³.

A obrigação tributária acessória possui “vida própria”¹⁸⁴. Ela pode existir mesmo que não haja obrigação principal, como na imunidade¹⁸⁵ ou na isenção¹⁸⁶. Pode também persistir mesmo quando já extinta a obrigação principal¹⁸⁷, como no caso de uma DIRPF que abrange somente tributos já pagos (*e.g.*, na fonte), sem acarretar nova obrigação principal.

Nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, a obrigação acessória precisa servir, sob pena de invalidade, ao interesse da verificação ou cumprimento de tributos. Ela busca satisfazer o interesse da arrecadação e da fiscalização sob a perspectiva não da conveniência do Fisco, mas do interesse objetivo do ordenamento¹⁸⁸. Ora, de nada adiantaria prever, em lei, a hipótese tributária da obrigação principal se

¹⁸⁰ Sobre a função operativa de categorias desse tipo, mas noutros casos, cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 4.2.5.2.

¹⁸¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015, p. 46.

¹⁸² Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 218.

¹⁸³ Cf. FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, 1954, p. 108.

¹⁸⁴ DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, comentários ao art. 113, item 5.

¹⁸⁵ Cf. art. 9º, § 1º, do CTN.

¹⁸⁶ Cf. art. 175, parágrafo único, do CTN.

¹⁸⁷ DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, comentários ao art. 113, item 5; MACHADO, Hugo de Brito. *Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 24. São Paulo: Dialética, 1997, p. 61-67 (61).

¹⁸⁸ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003 (1972), p. 37. De maneira similar, cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 178; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A declaração de bens e direitos: entre confissão, efeito informativo ou constitutivo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58, ano 42. São Paulo: IBDT, 2024, p. 278-308 (285-287).

a Administração não fosse munida de ferramentas para averiguar a ocorrência do fato jurídico tributário e o adimplemento da obrigação.

Por isso, a obrigação tributária acessória também é secundária como as obrigações acessórias civis. Mas ela é secundária noutros termos. Não é dependente no sentido de ter sua existência vinculada a uma obrigação principal. Mas é dependente no sentido de visar ao seu cumprimento (da obrigação tributária principal) por parte do sujeito passivo. Trata-se de outra acepção de *accessoriedade*. Caracteriza-se por seu “caráter finalístico”¹⁸⁹.

Por outro lado, admitir obrigação tributária acessória sem atrelá-la a uma obrigação principal específica não significa reconhecer um poder do fisco para demandar obrigações “desnecessárias ou inadequadas à verificação do cumprimento das obrigações principais”¹⁹⁰. Pelo contrário, a obrigação tributária acessória precisa ter a finalidade de “viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal”¹⁹¹.

Não faria qualquer sentido exigir uma obrigação tributária acessória se ela não auxiliasse, de alguma forma, a observância da obrigação principal. Por exemplo, atualmente, não se exige a prestação de informação acerca de quantos cachorros uma pessoa tem em casa. Afinal, um cachorro não é qualificável como dependente no bojo do IRPF. Tampouco há uma tributação sobre a propriedade de animais domésticos. Agora, para um *pet shop* que vende cachorros, é admissível exigir a prestação de informações acerca da quantidade de animais que ele tem para venda (estoque). Conforme explica Hugo de Brito Machado, só se exige a escrituração de compras e vendas e o registro contábil de fatos concernentes ao patrimônio porque há “tributos incidentes sobre a produção e a circulação de mercadorias, e sobre a renda de tais pessoas”¹⁹².

Ademais, por implicar uma restrição a direitos fundamentais do contribuinte (como a capacidade contributiva), a criação de obrigações tributárias acessórias deve atender à proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito)¹⁹³. Não se admite, por exemplo, a instituição de obrigação

¹⁸⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264-280 (267). Na mesma linha, cf. MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 24. São Paulo: Dialética, 1997, p. 61-67 (61-62).

¹⁹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 242.

¹⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 24. São Paulo: Dialética, 1997, p. 61-67 (61).

¹⁹² MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 24. São Paulo: Dialética, 1997, p. 61-67 (62).

¹⁹³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria*

acessória que seja dispensável, inoportuna, “impossível” ou mesmo “impraticável”¹⁹⁴.

Constata-se, assim, que a acepção de *acessoriedade* das obrigações tributárias acessórias não se confunde com aquela das obrigações acessórias civis. E não há qualquer problema nisso. Pelo contrário, concebeu-se um regime jurídico para as obrigações tributárias acessórias com o sentido de que elas auxiliassem a efetivação das obrigações tributárias principais. Afinal, se as obrigações tributárias acessórias têm o condão de assegurar o cumprimento das principais, então sua existência precisa ser independente. Em muitos casos, a tomada de ciência do cumprimento da obrigação tributária principal é resultado da obrigação tributária acessória, não seu pressuposto.

Nem se diga que, por isso, deveria ter o legislador complementar adotado outra nomenclatura. Não se deve “recusar a expressão, que além de tudo se encontra no texto do CTN”¹⁹⁵. Aliás, não é de hoje que parte da doutrina tributária busca importar, a todo o momento, conceitos do Direito Civil para interpretar o Direito Tributário, deixando de lado a função, o contexto e demais aspectos da lei tributária. Faz-se tudo isso ao arrepio do art. 109 do CTN. Não há dúvidas de que o Direito Tributário pode criar conceitos próprios, mesmo que se utilize de terminologia encontrada noutros campos (como o Direito Privado). Basta citar os conceitos de capacidade passiva (tributária) e de domicílio (tributário) que claramente se distinguem dos civis, o que se extrai da própria dicção dos arts. 126 e 127 do CTN.

Ademais, por maior que possa ter sido a inspiração civilista na elaboração do CTN¹⁹⁶, o conceito de *obrigação tributária*, principal ou acessória, é matéria de lei complementar por expressa previsão constitucional¹⁹⁷. Aliás, a própria expressão *obrigação tributária acessória* é mencionada na atual redação da Constituição em

geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264-280 (271-272). Sobre o tema, cf., e.g., ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 146 e ss.; CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 215 e ss.; HALAH, Lucas Issa. Os limites e fundamentos das obrigações tributárias acessórias e de terceiros. *Revista Direito Tributário Atual* v. 35. São Paulo: IBDT, 2016, p. 317-338; TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 198 e ss.; PAVÃO, Felipe de Carvalho. As obrigações acessórias e o desenvolvimento das empresas no Brasil. Um estudo conduzido sob os vieses dos princípios e garantias dos contribuintes no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* v. 54. São Paulo: IBDT, 2023, p. 122-146; MOREIRA, André Mendes. Teoria da obrigação tributária no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 97-126 (111-116).

¹⁹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 163, nota 7.

¹⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de Renda e deduções da Cédula “D”. Comentários. *Revista de Direito Tributário* v. 11, n. 4, 1978, p. 327-331 (330).

¹⁹⁶ Cf. FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, 1954, p. 185.

¹⁹⁷ Cf. art. 146, III, b, da CRFB/1988. Sobre esse ponto, cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária – fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 56.

diversas passagens¹⁹⁸. É, portanto, do CTN (com status de lei complementar) que se deve extrair o conteúdo da obrigação tributária, principal ou acessória¹⁹⁹. É incorreto dizer que o Direito Tributário seria um capítulo especial das obrigações do Direito Privado. Equiparar os regimes – civil e tributário – deixaria de lado, por exemplo, as garantias constitucionais previstas em favor do contribuinte²⁰⁰. Ora, se o conceito de *obrigação* é matéria de norma geral tributária, não se pode buscar, salvo em casos de integração, critérios presentes no Direito Civil para delimitá-lo, sob pena de violação de disposição constitucional.

Assim, criticar o emprego de obrigação tributária *acessória* em virtude de essa obrigação existir independentemente da obrigação tributária principal constitui, implicitamente, uma importação equivocada de critérios relacionados com categorias do Direito Privado para configurar conceitos de Direito Tributário, os quais, nos termos da própria Constituição, só podem ser delimitados por lei complementar.

Em síntese: o caráter *acessório* mencionado pelo art. 113, § 2º, do CTN possui uma acepção também de secundariedade, mas de condão finalístico, afastando-se da ideia de acessoriedade presente no princípio da gravitação jurídica.

Conclusão

Desde os primeiros trabalhos de Geraldo Ataliba²⁰¹ e Paulo de Barros Carvalho²⁰², formou-se corrente doutrinária crítica da expressão *obrigação tributária acessória* presente no art. 113, § 2º, do CTN. Conforme o título do artigo de Paulo de Barros Carvalho de 1971, as *obrigações acessórias* seriam “impropriamente” assim denominadas²⁰³. Não seriam *obrigações* por não serem dotadas de patrimonialidade e por não serem transitórias. Tampouco seriam *acessórias*, já que várias delas seriam independentes da obrigação tributária principal. Esse alegado “equivoco”²⁰⁴ do legislador do CTN gerou a adoção de diversas outras expressões já relatadas na introdução, com especial destaque à locução *dever instrumental*.

¹⁹⁸ Cf. arts. 7º, parágrafo único, 156-A, § 5º, IX, e 156-A, § 6º, da CRFB/1988, e arts. 116, *caput*, e 125, § 4º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

¹⁹⁹ DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, comentários ao art. 113, item 5.

²⁰⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo da obrigação tributária: um posfácio. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 521-541 (525).

²⁰¹ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969, p. 303-304.

²⁰² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público* v. 17, 1971, p. 381-386.

²⁰³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público* v. 17, 1971, p. 381-386.

²⁰⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público* v. 17, 1971, p. 381-386 (386).

Este artigo não teve o objetivo de dizer se as obrigações tributárias acessórias seriam própria ou impropriamente assim denominadas. Pelo contrário, não se prosseguiu com a chamada “babel terminológica”, em razão dos próprios limites de se obter “uma linguagem rigorosa e unívoca”²⁰⁵.

O objetivo do artigo foi examinar o raciocínio jurídico por trás dessa corrente doutrinária ao criticar a expressão *obrigação tributária acessória*. Buscou-se, daí, analisar os argumentos da patrimonialidade, da transitoriedade e da acessoriedade.

Embora se possa alegar que tal corrente só estaria adotando denominações distintas das empregadas pelo legislador com o intuito de dirimir desentendimentos, as proposições jurídicas por ela elaboradas, a pretexto de estabelecer maior rigor terminológico, sofrem de três problemas.

Em primeiro lugar, partem de conceitos jurídico-positivos como se fossem conceitos lógico-jurídicos, assim misturando Teoria Geral do Direito com dogmática do direito brasileiro, sendo exemplo disso a defesa de um *dever* (e não de uma *obrigação*) a partir do aspecto da patrimonialidade, conforme exposto no tópico 1.

Além de o critério da patrimonialidade ser adotado no contexto da distinção entre o direito das obrigações do Direito Civil e outros ramos jurídicos, os próprios civilistas reconhecem uma relação de gênero-espécie, indicando uma aceção abrangente de *obrigações* (genérica a todos os ramos) e outra estrita, particular ao capítulo do direito das obrigações do Código Civil, o que revela tratar-se a última de um conceito jurídico-positivo, limitado ao campo do Direito Privado. Aliás, a própria patrimonialidade da obrigação civil é colocada em xeque por parcela relevante dos civilistas, o que costuma ser deixado de lado na crítica à expressão *obrigação tributária acessória*.

Outra evidência de o conceito de *obrigação (civil)* ser jurídico-positivo tal qual o de *obrigação tributária* encontra-se na origem do emprego da patrimonialidade para criticar a expressão *obrigação tributária acessória* no Brasil. O percurso histórico revela que houve uma importação da concepção oriunda do Código Civil italiano, expresso quanto ao caráter patrimonial da obrigação civil. O exame do Código Civil português – que, por sua vez, dispensa o caráter patrimonial das obrigações civis – confirma a importação acrítica efetuada por parcela da doutrina brasileira, a qual pretendeu universalizar, como se fora conceito lógico-jurídico, um elemento específico do direito italiano (jurídico-positivo). O cotejo entre os Códigos ilustra, portanto, que a *obrigação civil* (patrimonial ou não) configura conceito jurídico-positivo, e não lógico-jurídico.

Ainda no âmbito da Teoria Geral do Direito, constatou-se que a patrimonialidade não guarda pertinência porque, no fim das contas, implicaria uma nova

²⁰⁵ FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 153.

subdivisão de apenas parte das modalidades normativas de conduta, as quais ainda poderiam ser vistas em termos gerais e, por isso, extensíveis a todos os campos do Direito. Nesse sentido, acerta Souto Maior Borges ao dizer que a adoção da patrimonialidade como característica inerente à *obrigação* gera um problema de indução caracterizado pela universalização da particularidade, sem abranger todas as situações, o que levaria a um raciocínio circular porque jamais se questionaria a premissa (leia-se: verdadeira petição de princípio)²⁰⁶.

Em segundo lugar, há um baralhamento das posições jurídicas poder-sujeição e pretensão-obrigação, o qual leva a excursus teórico incapaz de explicar penalidades distintas, reincidência ou mesmo invalidade de sobreposição de obrigações tributárias acessórias, a pretexto de uma suposta perenidade dessas obrigações como se fossem um (paradoxal) *dever de sujeição*, conforme exposto no tópico 2.

A criação, modificação ou extinção de obrigação tributária acessória, tão aclamadas como evidência da perenidade da relação, na verdade, não se confundem com a conduta exigida. É a existência da relação poder-sujeição que permite a criação de mais obrigações acessórias ou sua extinção ou modificação pela autoridade administrativa. Uma vez criada a obrigação tributária acessória, ela deverá ser cumprida; em caso de descumprimento, ensejará a aplicação da respectiva penalidade pecuniária. Assim, a obrigação tributária acessória é tão transitória quanto a obrigação tributária principal, pois, uma vez surgida, caberá ao sujeito passivo observá-la durante certo lapso temporal, sob pena de se tornar passível de imposição de penalidade pecuniária. Mesmo a relação poder-sujeição não é perene, pois poderá perecer por diversos motivos (*e.g.*, extinção do sujeito passivo).

Adotar tal concepção de perenidade implicaria afastar as limitações do próprio exercício do poder de criar obrigações tributárias acessórias, na medida em que se admitiria, por exemplo, a sobreposição da mesma obrigação tributária acessória. Tampouco é capaz de explicar a existência de mais de uma obrigação tributária acessória e, por consequência, condutas e penalidades distintas – além da impossibilidade de explicar as penalidades por reincidência.

Ainda, é logicamente inconcebível a expressão *dever de sujeição*. As posições de *dever* e *sujeição* são inconfundíveis. Enquanto *dever* (ou *obrigação*) pressupõe uma conduta a ser observada, passível de descumprimento, a *sujeição* consiste na possibilidade de ter a esfera jurídica atingida em razão do poder exercido por outrem, não sendo passível de descumprimento.

Em terceiro lugar, a corrente crítica à expressão *obrigação tributária acessória* trata o Direito Tributário como mera sobreposição ao Direito Privado, pois não se admite um sentido distinto de *acessório* para ela, conforme exposto no tópico 3.

²⁰⁶ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015, *passim*.

Mesmo no Direito Privado, o brocardo *accessorium sequitur principale* (“o acessório segue o principal”), também conhecido como princípio da gravitação jurídica, embora tenha o condão de atribuir regime jurídico (do principal ao acessório), não é absoluto, admitindo exceções.

Ao adotar a expressão *obrigação tributária acessória*, o CTN adota técnica de apresentação, de sorte a submeter todas as prestações que não constituam obrigação tributária principal (leia-se: tributos ou penalidades) a um regime jurídico com fundamentos (“interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”) e modo de introdução (“legislação tributária”) demarcados.

Por sua vez, o caráter *acessório* mencionado pelo art. 113, § 2º, do CTN possui uma acepção também secundária, mas de condão finalístico, afastando-se da ideia de acessoriedade presente no princípio da gravitação jurídica.

Referências bibliográficas

- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Instituzioni di diritto tributario*. Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1965.
- AMARAL, Francisco. *Direito civil*: introdução. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica*. Vol. I – Sujeitos e Objeto. Coimbra: Almedina, 1983.
- ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969.
- ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1980. v. 3.
- ATALIBA, Geraldo. Direito material tributário. Relação jurídica tributária e hipótese de incidência. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978, p. 29-56.
- AUBERT, Eduardo Henrik. *A impugnação especificada dos fatos no processo civil brasileiro*. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2019.
- ÁVILA, Humberto. Ciência do direito tributário e discussão crítica. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: IBDT, 2021, p. 159-197.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo Saraiva, 2012.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça. Dever e obrigação. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. Vol. 24 – descaminho, dialética. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 426-430.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lellis, 1998.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Vol. II. Tradução de Narciso Amorós Rica. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971.
- BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940.
- BEVILAQUA, Clovis. *Theoria geral do direito civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929.

- BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* v. 11, n. 4, 1978, p. 84-97.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo, 2015.
- BORGES, José Souto Maior. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no Sistema Tributário Nacional. In: BARRETO, Aires F. (coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 382-407.
- BORGES, Paulo Souto. O caráter patrimonial das obrigações tributárias acessórias. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem a José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 311-328.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público* v. 17, 1971, p. 381-386.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura* v. 12, 2020, p. 393-401.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CASTRO, Alexandre Barros. Obrigação tributária à luz do Código Tributário Nacional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 56, 2004, p. 115-136.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária, sujeitos ativos e passivos e a responsabilidade tributária segundo o Código Tributário Nacional. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* ano VII, n. 41, 2013, p. 5-36.
- COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003 (1972).
- COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181-188.
- COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1999.
- COUTO E SILVA, Clóvis. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 129-131.
- DEL NERO, João Alberto Schützer. Pareceres – considerações sobre a eficácia do registro, efetuado em registro público material e territorialmente competente, de negócios jurídicos de obrigação e de certos negócios jurídicos de disposição. *Revista de Direito Mercantil* v. 166/167, 2014, p. 219-271.
- DENARI, Zelmo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973.
- DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

- DIMOULIS, Dimitri. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2011.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 40. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.
- FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, 1954.
- FERNANDES, Luís A. Carvalho. *Teoria geral do direito civil*. Vol. II – *Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica*. 5. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264-280.
- FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- FREITAS, Teixeira. *Consolidação das leis civis*. 5. ed. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1945.
- GIANNINI, Massimo Severo. *Lezioni di diritto amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1950.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. Atualizada por Edvaldo Brito. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- GRAU, Eros. Notas sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 77, 1982, p. 177-183.
- GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1974.
- HALAH, Lucas Issa. Os limites e fundamentos das obrigações tributárias acessórias e de terceiros. *Revista Direito Tributário Atual* v. 35. São Paulo: IBDT, 2016, p. 317-338.
- HOHFELD, Wesley Newcomb. Some fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning. *The Yale Law Journal* v. 23, n. 1, 1913), p. 16-59.
- HOHFELD, Wesley Newcomb. Fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning. *The Yale Law Journal* v. 26, n. 8, 1917, p. 710-770.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LARENZ, Karl. *Derecho civil: parte general*. Trad. de Miguel Izquierdo e Macías-Picavea. Madrid: EDERSA, 1978.
- LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A estrutura dualista da obrigação tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* ano X, NS 1, 1971, p. 41-59.
- LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Obrigação tributária*. São Paulo: José Bushat-sky, 1971.

- LÔBO, Paulo. *Direito civil – obrigações*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado*. Vol. I – Parte Geral (arts. 1º a 232). São Paulo: Saraiva, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem a José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 294-310.
- MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de Renda e deduções da Cédula “D”. Comentários. *Revista de Direito Tributário* v. 11, n. 4, 1978, p. 327-331.
- MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 24. São Paulo: Dialética, 1997, p. 61-67.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- METTLACH-PINTER, João Carlos. *Summa divisio do direito civil patrimonial: estrutura, sistematização e sentido da distinção entre direito reais e obrigacionais*. Curitiba: Juruá, 2023.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- MOREIRA, André Mendes. Teoria da obrigação tributária no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 97-126.
- MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito romano*. 17. ed. São Paulo: Forense, 2016.
- NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*. 2. ed. Colección mayor – Filosofía y Derecho. Buenos Aires: Astrea, 2003. v. 5.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1987.
- NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- PAVÃO, Felipe de Carvalho. As obrigações acessórias e o desenvolvimento das empresas no Brasil. Um estudo conduzido sob os vieses dos princípios e garantias dos contribuintes no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* v. 54. São Paulo: IBDT, 2023, p. 122-146.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 29. ed. atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. II.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 25. ed. atualizada por Carlos Edison do Rêgo Monteiro Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. IV.
- PINTO, Carlos Alberto da Mota. *Teoria geral do direito civil*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editoria, 1999.

- PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 95-116.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – parte especial*. Tomo XXII. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – parte geral*. Tomo II. Bens. Fatos jurídicos. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 183.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROMANO, Santi. *Frammenti di un dizionario giuridico*. Milano: Giuffrè, 1947.
- ROSS, Alf. *Directives and norms*. London: Routledge & Kegan Paul; New York: Humanities Press, 1968.
- ROSS, Alf. *Tû-Tû*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004, *passim*.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo da obrigação tributária: um posfácio. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 521-541.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A declaração de bens e direitos: entre confissão, efeito informativo ou constitutivo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58, ano 42. São Paulo: IBDT, 2024, p. 278-308.
- SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Obrigação tributária acessória*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.
- SOUZA, Ernani Vieira de. Obrigação. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. Vol. 55 – notariado, ombudsman. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 263-282.
- TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- TARTUCE, Flávio. *Direito civil*. Vol. 4 – Direito das Coisas. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- WALD, Arnoldo. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 2 – Obrigações e Contratos. 8. ed. São Paulo: RT, 1989.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária – fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.