BDJur
http://bdjur.stj.gov.br

NATUREZA JURÍDICA DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

*Aurélio Pitanga Seixas Filho**

"A relação jurídica entre o Fisco e o Contribuinte é regida integralmente pelo Direito Público, não configurando, consequentemente, uma relação obrigacional, nem sendo pertinente o uso de princípios de direito privado."

No Estado moderno, a manutenção de suas despesas depende de contribuições impostas legalmente ao cidadão contribuinte correspondentes à respectiva capacidade econômica.

O sistema tributário, bem como os direitos do contribuinte, são extensamente previstos na Constituição, não só num capitulo próprio, o número 1, do Título VI, referente à tributação e ao orçamento, como em diversos e numerosos dispositivos esparsos, tendo em vista a necessidade de se distribuir entre as unidades da Federação os tributos possíveis, e cabíveis, e de se ditar peremptoriamente quais os fundamentais direitos do cidadão contribuinte.

Entretanto, obedecidas as limitações constitucionais e as prescrições das leis complementares versando, exclusivamente, matérias reservadas pelo texto constitucional, é ao legislador ordinário que cabe instituir o tributo, definindo o respectivo fato gerador com uma extensão maior ou menor, segundo as conveniências ditadas pela política tributária, em geral, e a capacidade econômica do contribuinte, em especial.

Tributar em toda extensão permitida pela Constituição, não tributar, conceder isenção, seja qual for a sua espécie, como diferimento, alíquota zero, redução parcial etc., são formas de exercer a competência

* Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal Fluminense e da Faculdade de Direito de Campos

tributária, que, ordinariamente, pertence ao Poder Legislativo.

Pela sistemática constitucional é vedada a invasão de competência tributária, não sendo lícito, de outro lado, que o titular de uma competência tributária delegue, total ou parcialmente, a sua competência — legislativa — em favor de outro titular.

Neste sentido é a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

> "A competência tributária, que compreende a competência legislativa plena, constitui uma atribuição constitucional, não podendo, pois ser alterada por normas jurídicas menores. **Deve** ela respeitar, portanto, os princípios e as normas constitucionais, bem como a hierarquia das leis tributarias (CTN, art. 6.°). Daí o princípio da indelegabilidade da competência tributária. A competência tributária 'é indelegável', dispõe o Código Tributário Nacional, (art. 7.°). Sendo parcela de poder, a competência tributária tem a natureza deste e, portanto, torna se intransmissível. Sua aquisição deve ser sempre originária, com fulcro na soberania do Estado. O poder 'é em si e por si intransmissível', lembra Benedetto Cocivera. Somente a pessoa jurídica de direito público constitucional a quem tenha sido atribuída competência tributária, cabe a competência para legislar sobre o respectivo tributo. Outras pessoas não podem fazê lo, sob pena de invasão de competência tributária ou prática de ato de incompetência tributária."
>
> "De se notar que a atribuição de competência tributária, por obra de disposição constitucional, a uma

> pessoa de direito público, outorga a esta uma faculdade que pode ou não ser utilizada. A entidade tributante não é obrigada a decretar o tributo. Devemos ver que, na hipótese do não exercício da competência tributária nenhum direito perde o poder tributante.
>
> O não uso da competência tributária não provoca decadência do respectivo direito, pois o poder fiscal é imprescritível por natureza. E nem pode, a entidade tributante, por sua vez, deferir tal parcela de poder a outra pessoa, pois a matriz da atribuição de competência tributária é unicamente: a Constituição. Corolário da afirmação de que a competência legislativa é indelegável, temos essa outra conclusão: o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído. A conclusão é evidente."[1]

Esclarecido que a competência tributária é privativa das pessoas jurídicas de direito público, titulares de poder de legislar, cabe examinar agora, quem pode ser titular do exercício da função fiscal isto é quem pode exercer a função fiscal de arrecadar, ou fiscalizar tributos, ou então, de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conforme dispõe o art. 7.° do CTN.

Para Roque Antonio Carrazza, "a capacidade tributária ativa se correlaciona exatamente com o sujeito que ocupa a posição de credor dentro da obrigação tributária e, que detém, portanto, a titularidade do direito

[1] Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1993. 1° V. p. 266.

subjetivo à prestação tributária. Costuma se dizer, com inegável acerto, que ela se situa no plano da atividade tributária em sentido secundário, sendo logicamente posterior ao surgimento da obrigação de pagar o tributo."[2]

A linguagem utilizada pelo Prof. Roque Carraza, demonstra a sua posição doutrinária de considerar a Fazenda Pública como um credor, titular de um direito subjetivo, de natureza obrigacional, de exigir do devedor contribuinte o pagamento de sua prestação tributária.

Naturalmente, é ao Fisco (Fazenda Pública) departamento especializado do Poder Executivo, a quem compete executar as leis tributarias para efeito de cobrar e fiscalizar o correto pagamento dos tributos, no exercício ordinário de sua função administrativa, que, na precisa e sintética definição de Miguel Seabra Fagundes, consiste em **aplicar a lei de ofício.**[3]

Como sujeito ativo da relação tributária, o Fisco exerce a sua função submetendo se às mesmas leis a que estão sujeitos os contribuintes, cumprindo-as nos seus estritos termos, *o* que vem caracterizar a relação tributária como uma relação jurídica e não uma relação de poder.

Curvando se às normas legais idealmente impostas pelo Poder Legislativo, o Fisco, como departamento do poder executivo, situa se na relação tributária como um órgão público, encarregado de uma específica função administrativa, (aplicação, de ofício, das leis tributárias) não possuindo poder normativo originário frente ao contribuinte, não sendo, também, um mero credor de uma determinada obrigação.

A função do Fisco de apurar e determinar o valor do tributo, (acertamento e liquidação do tributo), e de exigi lo do respectivo devedor, compõe um conjunto de atribuições próprias de um Órgão da Administração Pública, cujo exercício não se equipara a um mero direito subjetivo

[2] O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p.31
[3] O Contrôle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário. Rio de Janeiro: Forense, 1957. p.17.

exigível por um credor, como bem apontou Gian Antonio Micheli, mestre dos tributaristas da Escola de Roma: "Uma análise minuciosa e articulada do fenômeno já obrigou a examinar a posição subjetiva ativa da entidade impositora, não propriamente em termos de direito de crédito, mas sim de *'potestade de imposição'*, (grifamos).[4]

Esta *potestà d'imposizione* - "poder dever", potestade ou poder-derivado - da administração pública foi bem caracterizada por outro mestre italiano, Massimo Severo Giannini nos seguintes termos: "A potestade pública será sempre predeterminada pela norma, será indisponível, inalienável, intransmissível, e irrenunciável, mas pode não ser exercitada, pois o seu exercício pode ser delegado ou suspenso, por fim, é imprescritível, mas seu exercício pode estar sujeito à decadência".[5]

O conjunto de atribuições que o Fisco ou Fazenda Pública tem o dever de desenvolver por disposição legal, e que Micheli e outros professores italianos preferiram denominar de *potestà d'imposizione,* compõe aquilo que outro mestre italiano, Renato Alessi, considerou como o exercício das *funções* de um órgão do poder executivo, enquadrando, então, a função tributária como uma função administrativa complementar ou derivada dos comandos primários da função normativa.[6]

A função tributária exercida pelo fisco, ao exigir do contribuinte, por imposição da norma tributária, uma parcela do seu patrimônio para a manutenção do Estado, tem, realmente, um caráter patrimonial.

O caráter patrimonial da relação tributária traz semelhanças com as obrigações regidas pelo direito privado, sendo discutível, entretanto, que em decorrência deste fator patrimonial, seja a relação tributária enquadrável

[4] Curso de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1978. p. 121.
[5] Diritto Amministrativo. Milano: Giuffré, 1970. v. I. p.506.
[6] R. Alessi e G. Stammati, Istituzioni di Diritto Tributario. Torino: Utet, s/d. p.5.

como pertencente ao gênero obrigacional, da espécie de obrigação ex *lege* de direito público.

Clóvis Beviláqua assim se manifestou sobre a matéria em questão:

> Quanto às obrigações que se originam das relações de família...; às que vão prender suas raízes na organização social (como a de concorrer, por meio de impostos, para as despesas do Estado e do município); escapam todas pela índole natural que lhes seria fácil apontar, ao quadro dentro do qual se tem de escrever este livro, e acharão suas normas noutras seções da sciência do direito, que não **dentro das raias** da theoria das obrigações. [7]

A posição de Clóvis Beviláqua de preservar a teoria das obrigações para aquelas relações jurídicas, em que as pessoas têm a livre disponibilidade de seus bens e direitos, regidas, em consequência, pelo direito privado, afastando para outro ramo da ciência jurídica a relação tributaria, em que a autoridade administrativa não tem o poder de dispor sobre os bens e interesses públicos, não foi, e nem é, entretanto, uma colocação prevalente na doutrina, especialmente entre os cultores do direito público, que, apesar de apontar as diferenças existentes, não as consideravam suficientemente relevantes para distinguir os deveres jurídicos regidos pelo direito público, as obrigações ex-lege, das obrigações propriamente ditas, regidas pelo direito privado.

Ao estudar especialmente as "Obrigações Públicas", Massimo Severo Giannini chegou à conclusão de que as obrigações públicas se distinguiriam das obrigações de direito privado exclusivamente no aspecto funcional, mesmo assim, a diferença seria tendencialmente pouco

[7] Direito das Obrigações. Bahia, Ed. J. Luiz da F. Magalhães, 1910. p.19.

relevante, já que estruturalmente não existiria qualquer distinção entre ambas, que nasceriam e se extinguiriam da mesma forma.[8]

As diferenças apontadas por M. S. Giannini encontrar-se-iam no **funcionamento** da obrigação pública, que consistiria na utilização pela autoridade administrativa dos seus poderes próprios, como o poder de indagar, o poder de fixar unilateralmente o débito do cidadão ou da própria administração, diferença funcional esta considerada quase irrelevante, como já apontado.

Considerando-se que a identificação da verdadeira natureza jurídica dos fenômenos jurídicos depende, essencialmente, do seu funcionamento, ou do seu regime legal ou jurídico, e que, **estruturalmente**, todos os deveres jurídicos nascem da mesma maneira, não é pouco relevante, ao contrário, a diferença funcional ou de funcionamento entre os deveres jurídicos tributários e os deveres jurídicos obrigacionais, como será demonstrado.

No campo do direito tributário, a doutrina majoritária seguiu a esteira de A. D. Giannini, enquadrando o regime jurídico da relação tributária como obrigacional, mal se referindo à existência de alguma distinção com as obrigações de direito privado.

Para esta posição doutrinária, foi bastante enfática a conclusão a que chegou esse autor italiano, nos seguintes termos:

> "Puede llegarse, portanto, a la conclusión de que la deuda impositiva no es solo **afin** *a la* obligación del Derecho civil, sino que es la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su esencial justificación logica en el hecho de que no existe en nuestra dogmática jurídica una figura

[8] Le Obbligazioni Publiche. Roma, Jandi Spadi, s/d. p.72.

> de obligación pecuniária propia del Derecho publico. Esta idea se relaciona con otra ya apontada (n.° 24, nota 20) según la cual la distinción entre Derecho publico y Derecho privado es una distinción instrumental, es decir, de medios y de institutos jurídicos, por lo que puede afirmarse, sin violentar la logica, que la deuda impositiva constituye siempre, a pesar de formar parte de una relación que en su conjunto y en algunas de sus manifestaciones pertenece al Derecho publico, una obligación conforme al esquema tradicional del Derecho privado. [9]

Como visto, os dois Giannini nenhuma relevância concedem às *"distinções"* entre as obrigações *ex lege* e as obrigações de direito privado, considerando um, que a obrigação tributária obedece ao mesmo esquema tradicional do direito privado, enquanto o outro afirmou, *categoricamente,* que as obrigações públicas vivem e se extinguem como as obrigações de direito privado, sem atentar para o fato que o "funcionamento" da obrigação pública, aspecto distintivo que apontou, tem muito a ver com a vida e extinção das obrigações, que no caso da "obrigação tributaria", funciona e se extingue em regime jurídico próprio e especial, sem se encaixar nos moldes delineados no Código Civil, como aliás, já havia sido apontado por Giorgio Tesoro, ao examinar o acertamento (lançamento) tributário e a extinção da obrigação tributária, que deveria ser considerado relevante e mais importante, a peculiaridade da obrigação tributária, isto é, ser necessário precisar sem dúvida quais são as características distintivas que diferenciam a obrigação tributária da obrigação civil.[10]

[9] Instituciones de Derecho Tributario. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1957. p.90/91.
[10] Principii di Diritto Tributario. Bari: Macri, 1938. p. 49.

Posteriormente, Massimo Severo Giannini ao analisar a natureza jurídica do "acertamento tributário", e as diversas teorias sobre o tema, teve a oportunidade de observar o seguinte: "La critica del Russo è molto persuasiva. Il problema però resta aperto; anche col suggerimento qui avanzato, di configurare gli accertamenti tributari come, procedimenti dichiarativi ablatori, si potrebe obiettare che la spiegazione è data mediante una formula atipica; è probabile che la via da percorrere sia di teoria generale, cioè di rivedere a fondo la teoria delle obbligazioni ex *lege* e le obbligazioni pubbliche *ex lege in* particolare." [11]

Representativo do pensamento da doutrina alemã, oriundo da vertente da escola de Otto Mayer, é a lição do Professor Heinz Paulick, que, em um estudo introdutório ao Código Tributário Alemão, em sua versão de 1977, ensina o seguinte:

> *El Derecho tributario alemán há logrado grandes resultados en este orden de cosas sobre la base de la Ordenanza Tributaria. Es cierto que el Derecho tributario se caracteriza incluso en una democracia moderna por un cierto rasgo autoritario. A pesar de todas las garantias propias de un Estado de Derecho, éste, como titular de la soberania tributaria, y los obligados tributarios no están equiparados en sus respectivas posiciones jurídicas. Antes bien, no puede desconecerse la existencia de una relación de supremacía y subordinación, que muestra caracteristicas autoritarias. Los preceptos jurídico-privados y del Derecho procesal civil no pueden aplicarse, ni siquiera com carácter subsidiario, por ser la distribución de*

[11] Diritto Amministrativo. v. II, Milano: Giuffré, 1970. p.1271.

los papeles entre las partes en el Derecho tributario distinta que en el Derecho privado."

"No obstante, esta relación de supremacía y subordinación há recibido en la Ordenanza Tributaria una configuración propia en todos los sentidos de un Estado de Derecho y garantiza al obligado tributario una acabada prtección jurídica. Entre los principios fundamentales de un Estado de Derecho garantizados por la Ordenanza Tributaria figuran en especial los de generalidad, legalidad y tipicidad de la imposición, el principio de proporcionalidad, el de previa audiencia, el derecho del obligado tributario a servirse en cualquier fase del procedimiento de un representante técnico, la apelación ante los Tribunales financieros independientes y la posibilidad de recurrir ante el Tribunal Constitucional Federal cuando un obligado tributário se sienta lesionado en sus derechos fundamentales por medidas de las autoridade de la Administración financiera. Por todo ello, la Ordenanza Tributaria responde a la concepción actual de un Estado de Derecho. Com ella el legislador ha estabelecido una relación equilibrada entre el postulado de justicia material de un lado y los de protección de la confianza y de seguridad jurídica de outro." [12]

[12] La Ordenanza Tributaria de la Republica Federal Alemana. Su Función y Significado para el Derecho Tributario – In: *Ordenanza Tributaria Alemana.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio da Hacienda, 1980. p.38/39.

Esta qualificação da relação tributária como uma relação jurídica regida pelas regras próprias do direito administrativo, não compatíveis com as regras jurídicas de direito privado, foi corretamente desenvolvida por Otto Mayer, porém não compreendida, nem aceita, por Hensel, Nawiasky, A. D. Giannini, Sainz de Bujanda e seus seguidores, que repudiando o caráter autoritário, subordinado às leis, da função administrativa fiscal, desvirtuaram a sua natureza própria, forcejando o seu enquadramento como uma relação jurídica obrigacional.

A desconformidade do regime jurídico obrigacional para a cobrança dos tributos não passou despercebida para Rafael Bielsa:

> *Para algunos la obligación fiscal no tiene caracteres propios o exclusivos, es decir, diferenciales respecto de la obligación civil en el concepto tradicional, y que es aún el dominante en los códigos de esa rama de la legislación. En nuestra opinión, por el contrario, la obligación fiscal se diferencia netamente de la obligación civil, tanto por la índole de la relación jurídica como por el carácter de uno de los sujetos, o sea, el Estado - Fisco -, en sentido lato; poeque cuando se dice Estado se compreende a la Nación, a las provincias, a las comunas, y aun a las entidades autárquicas que, por virtud de delegación legal, tienen el poder de establecer contribuciones obligatorias.*[13]

Também na Argentina, Giuliani Fonrouge, ao reproduzir lição de Ingrosso, declara sua opinião no sentido de existir substancial diferença entre o credito tributário e

[13] Nociones Generales sobre la Obligación Fiscal. In: *Estudios de Derecho Publico – Derecho Fiscal*. Buenos Aires: Depalma, 1951. p.128.

a obrigação civil, apesar de, incompreensivelmente, afirmar existir reduzida importância prática na diferença. Seu texto é o seguinte:

> *" Por su parte, Ingrosso se manifiesta de acuerdo com la doctrina germánica, destacando que la obligación tributaria pertenece al derecho público y constituye un instituto autónomo, separado aun de otros negocios de derecho público. Estima, por lo demás, que si bien la expresión "crédito tributario" (credito d'imposta) aparece en el léxico del derecho privado, nada tiene que vér com éste; el crédito fiscal es, simplemente, análogo al crédito pecuniario del derecho privado, pero en su aspecto sustancial tiene contenido quizá antitético. Compartimos esta última opinión, pero es adecuada la observación de que la cuestión es de interés dogmático y de escasa importancia práctica, pues las consecuencias no difieren mayormente en cualquier solución que se adopte."*[14]

O caráter *não obrigacional* da relação tributária tem sido revelado, na Espanha, por Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez, nas seguintes condições:

> *"Ahora bien: las ideas anteriores conducen a una conclusión muy importante y 'revolucionária' en la dogmática tradicional del tributo: que la prestación de dar en que consiste el pago del tributo no es, siempre y necesariamente, contenido u objeto de una obligación tributaria, la conocida*

[14] Derecho Financiero. v. I, Buenos Aires: Depalma, 1970. p. 377.

deuda tributaria, sino que puede darse casos en los que aquella prestación de dar sólo sea contenido de un deber jurídico, particular de pagar el tributo, sin caracter obligacional..

"Las implicaciones de esta conclusión son, a su vez, muy interesantes e importantes. La primera, y fundamental, es la siguiente: en la mayor parte de los casos en que, tradicionalmente, se consideraba por un sector doctrinal que la obligación tributaria material nacia com la realización del hecho imponible, habrá que reformular tal proposición. Lo que nacerá, en tal caso, inmediatamente y sólo de la realización del hecho imponible, es un deber jurídico particular de pagar el tributo (y ello incluso en los supuestos en que se vincula a aquella realización una auto-liquidación y correlativo ingreso a cargo del contribuyente). Nunca una obligación propiamente dicha. Porque ésta presupone, como deciamos, que el ente público puede ejercitar algún derecho de crédito frente al sujeto pasivo por la sola realización del hecho imponible y de forma inmediata. Y ello es lo que no sucede. Cuando el hecho imponible se realiza, el sujeto pasivo del tributo debe pagar porque la ley le obliga a ello. Pero el ente publico no tiene aún reconocida por la ley una situación activa que pueda traducirse en un "comportamiento activo de pretender la prestación" (Micheli). Antes de que pueda actuar esta pretensión há de ejercitar una potestad administrativa, dirigida previamente a verificar si se han realizado los supuestos legales y si el administrado há observado el comportamiento

> *debido (declarar, auto-liquidar, retener, ingresar, etc., según los casos)."*
> *"Ello conduce, en la más reciente doctrina, a afirmar que a consecuencia de la realización del hecho imponible no nace inmediatamente una relación obligacional tributaria. Solo, de un lado, un deber jurídico particular. De outro lado, existe un poder-deber de la Administración, una potestad administrativa, dirigida a los fines más arriba indicados; o más bien, un conjunto de potestades."* [15]

Compartilham este mesmo pensamento na Espanha, Matias Cortes Dominguez e F. Pérz Royo e na Italia, Alessi, Micheli, Maffezzoni, Fantozzi e Fedele.

Também, quem situou com muita propriedade a questão foi o jurista paranaense Marçal Justen Filho, sendo a seguinte, resumidamente, a sua opinião:

> "A nosso ver, a introdução do conceito de 'obrigação' no Direito Tributário decorreu da intenção de contrapor se à pretensão de existência de uma relação de fato, não sujeitada ao Direito.
> "No embate pela defesa do Estado de Direito e pela rejeição da potestade tributária ao regime legislativo, a natural tentativa de reconduzir o fenômeno enfocado às categorias já conhecidas acabou por subsumir a situação jurídica a outra que se visualizou assemelhada ou idêntica: a relação jurídica obrigacional. Ou seja, no repúdio à concepção de uma relação não subordinada ao Direito, a doutrina

[15] Curso de Derecho Tributario. v. I, Madrid: Edersa, 1986. p. 122/123.

buscou identidade entre o fenômeno tributário e o arsenal jurídico então conhecido. Poderia haver se optado pela simples afirmativa de que a relação tributária, pelas suas peculiaridades, era jurídica—talvez essa tivesse sido a melhor opção. . .

"... Porém, a doutrina não se apercebeu ao que parece, dos riscos envolvidos na tese, porquanto o resultado último seria desembocar em um fenômeno de direito privado: Atribuir à relação tributária a natureza obrigacional e inseri la em um gênero essencialmente privatístico significa uma elevada incorreção doutrinaria, porquanto a relação tributária é essencialmente fenômeno público.

".. . Sustentamos, porém, que é *inútil* aludir a uma *obrigação tributaria. Ao* menos, a tentativa de identificar a figura tributária à figura de direito privado não merece êxito cientificamente. Nem ao menos, a nosso ver, apresenta qualquer utilidade didática.

"... A discussão se põe exatamente porque o fenômeno analisado não se identifica com urna obrigação de direito privado.

"Não vemos utilidade em sustentar que a relação tributária seria uma 'obrigação sui *generis' ou* algo do estilo, por significar que estamos, simultaneamente, identificando e diferenciando condutas logicamente incompatíveis. Ou se trata de figura abrangível no conceito de obrigação ou não se submete a tal conceito. E, se não submete, podemos repudiar a natureza obrigacional do instituto."

> «... Há, então, um profundo equívoco científico na conduta de caracterizar como *'obrigacional'* toda e qualquer relação jurídica da qual decorra uma prestação consistente em dar, fazer ou não fazer. Esse equívoco se agiganta quando se intenta atribuir à 'obrigação' a condição de categoria da Teoria Geral do Direito (portanto, aplicável a todo e qualquer campo normativo).
> " Olvida se que se trata de instituto peculiarmente do direito privado, dentro de cujos quadros se justifica sua existência. Fora desses lindes, porém, não há como prestar se a algo porque perde a sua referência conceptual e sua utilidade classificatória.
> "É que, como vimos, toda relação jurídica, em seu conteúdo, importa uma regulação do *fazer* humano, em termos de permissão, proibição ou obrigação.
> "... Ora, obrigação tem estrutura definida. Tal estrutura é simples. Se a estrutura da 'obrigação tributária' é 'complexa', não pode tratar se de 'obrigação'. Portanto, é ilógico e indefensável, a nosso ver, utilizar a expressão *obrigação* para indicar um conceito que não pode ser reconduzido ao conceito tradicionalmente identificado por ela." [16]

Ora, tanto o lançamento tributário, (acertamento tributário de responsabilidade jurídica do Fisco), como as hipóteses de extinção do crédito tributário, são fenômenos jurídicos regidos por normas de direito público, em que o Fisco, como sujeito ativo da relação tributária, não tem como dispor livremente de sua vontade, nem para formalizar,

[16] Sujeição Passiva tributária. Belém: CEJUP, 1986. p. 71, 72,75,76,78 e 81.

através de um ato jurídico, a dívida tributária, (lançamento tributário), nem como dar quitação pelo integral cumprimento do dever jurídico tributário por parte do sujeito passivo.

A vontade das partes na relação jurídica de natureza obrigacional, regida pelo direito privado, é fundamental para a formação e extinção do respectivo vínculo.

O credor da relação jurídica obrigacional é *dono de sua* vontade, podendo dispor da mesma, livremente, inclusive para perdoar o devedor do cumprimento de sua obrigação ou dever jurídico, enquanto a relação tributária nasce, e se forma, sem depender diretamente da vontade dos sujeitos participantes da mesma, que devem cumprir, isto sim, a vontade da lei.

Antonio Berliri tentou demonstrar que a indisponibilidade não poderia ser considerada como uma característica essencial da relação tributária, (olvidando que a indisponibilidade dos direitos públicos é um fenômeno de abrangência maior, de direito administrativo), pinçando na legislação fiscal italiana hipóteses extraordinárias de diferimento de pagamento, passíveis de concessão pelo Fisco, dentro de parâmetros legais, e outros casos que, pela sua excentricidade, servem para provar o contrário desejado pelo criativo professor peninsular, que não deixou de reconhecer a diferença existente entre a regulação formal da "obrigacão" tributária frente à obrigação comum, apesar de haver concluído que aquela nada mais seria do que uma "obrigação tout court, tal como regulada com preceitos de caráter geral pelo Código Civil" no aspecto substancial.[17]

A indisponibilidade do exercício da função do Fisco tem sido amplamente apregoada, pois é uma qualidade própria da função administrativa, sendo bastante pertinente reproduzir a lição do mestre Hely Lopes Meirelles, que diz: "Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade

[17] Princípios de Derecho Tributario. v. II, Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1971. p.157 e 164.

pessoal. Enquanto na administração particular é licito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa 'poder fazer assim', para o administrador público significa 'deve fazer assim.[18]

Também a lição de Celso Antônio Bandeira de Melo é no mesmo sentido:

> "Em suma, o necessário — parece-nos – é encarecer que na administração os bens e os interesses não se acham entregues à livre disposição da vontade do administrador. Antes, para este, coloca-se a obrigação, o dever de curá-los nos termos da finalidade a que estão adstritos. É a ordem legal que dispõe sobre ela. Relembre-se que a Administração não titulariza interesses públicos. O titular deles é o Estado, que, em certa esfera, os protege e exercita através da função administrativa, mediante o conjunto de órgãos (chamados administração, em sentido subjetivo ou orgânico), veículos da vontade estatal consagrada em lei".[19]

Como bem observou o Prof. Marçal Justen Filho, a. identidade apontada pelos diversos autores citados, entre a obrigação tributária e a obrigação de direito privado, não seria decorrente da qualidade *obrigacional* da relação tributária, porém da condição de ser esta urna relação jurídica, pois o conteúdo ou estrutura da relação tributária é que é substancial ou materialmente análogo ao conteúdo ou estrutura das relações jurídicas de natureza

[18] Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: RT, 1987. p.61.
[19] Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 1997. p.33/34.

obrigacional, em que ambos os sujeitos possuem deveres jurídicos recíprocos de natureza patrimonial.

Visto assim, que a analogia entre a relação tributária e a relação obrigacional deve se a que ambas as relações intersubjetivas estruturam se substancialmente como *relações jurídicas,* cabe, agora, examinar as observações selecionadas dos professores citados anteriormente, de que o funcionamento da relação tributária, especialmente a formalização do crédito tributário pelo lançamento e sua posterior extinção, teria aspectos distintos das obrigações de direito privado.

Ora, a relação tributária funciona de forma diferente das obrigações de direito privado, porque o seu regramento jurídico é todo de direito público, especialmente com regência do direito administrativo e particularidades do próprio direito tributário, sendo a sua principal característica a *indisponibilidade* sobre o cumprimento dos deveres jurídico tributários, impostos diretamente pela lei.

As relações obrigacionais são regidas basicamente pelo Código Civil, com as particularidades de outros ramos do direito privado, como o direito comercial etc., sendo sua característica fundamental, a livre disponibilidade que possui o sujeito ativo ou credor sobre o cumprimento da *"obrigação".*

A calhar para o esclarecimento desta questão, é a lição de José Souto Maior Borges, proferida no seguinte texto:

> "A relação entre obrigação e dever jurídico não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre forma e conteúdo...
> "Nesse sentido há deveres que são obrigacionais e deveres que não são obrigacionais. Porque, enquanto o dever responde a uma categoria formal, passível de preenchimento por conteúdos de normatividade os mais diversos, a obrigação é uma categoria

> jurídico dogmática e portanto apenas um dos conteúdos passíveis de incorporar se àquela categoria formal. ... .
> "Como a obrigação não é uma categoria lógico jurídica, mas jurídico positiva, construção de direito posto, é ao direito positivo que incumbe definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional. Significa dizer: a obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo direito positivo." [20]

Assim, na relação jurídico tributária, os deveres jurídicos tanto do sujeito ativo fisco, como do sujeito passivo contribuinte, possuem conteúdo de normatividade de direito administrativo tributário, enquanto os deveres obrigacionais estão sistematizados no direito privado, principalmente no Código Civil.

No direito positivo brasileiro, como de resto no direito comparado, os deveres jurídico tributários têm conteúdo normativo bastante distintos do conteúdo normativo dos deveres obrigacionais, não merecendo, portanto, os deveres jurídicos oriundos de uma relação tributaria, serem enquadrados como deveres obrigacionais.

O sujeito passivo da relação tributaria deverá cumprir os seus deveres jurídicos específicos, conforme determinarem as normas tributarias.

O Fisco (Fazenda Pública) como sujeito ativo da relação tributaria, não é um mero *"credor com direito subjetivo a cobrar a obrigação tributaria"*, porém, como um *órgão administrativo,* exercerá a sua *função pública* de exigir do sujeito passivo, o cumprimento dos seus deveres jurídicos, impostos, especialmente, pelo direito tributário, e, genericamente, pelo direito administrativo.

[20] Obrigação Tributária – Uma Introdução Metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984. p.23.

Cabe esclarecer que a existência de um direito público subjetivo sempre foi contestada, conforme pode ser visto no seguinte texto de Adolfo Merkel: "Constatemos y retengamos que solo *el derecho objetivo* puede ser concebido como *derecho subjetivo* en general y como derecho *publico* subjetivo en especial. Cualquiera que sea el sentido que se dé al derecho publico subjetivo, la condición previa necesaria será la presencia de derecho publico objetivo. La idea del *derecho publico subjetivo si* es concebible lo es unicamente como *contenido del derecho publico objetivo.*[21]

Caso o Fisco, para exigir o pagamento do tributo, não possua um titulo jurídico hábil formalizado pelo próprio devedor, confessando e liquidando o valor da dívida tributária (como é próprio do direito das obrigações), deverá *funcionar* neste sentido, obedecendo aos ditamos do direito administrativo, porquanto em termos de direito privado não é admissível que um credor possa formar unilateralmente, sem *o aceite* do devedor, um título jurídico dotado de liquidez e certeza, características do lançamento tributário, segundo o Código Tributário Nacional, que o define como um procedimento a ser obrigatoriamente desenvolvido pelo Fisco, vinculadamente à lei que rege o respectivo fato gerador do tributo.

Aproveitando mais uma vez, a lição de Marçal Justen Filho:

> "Quando se alude à supremacia do interesse público sobre o privado não se está pleiteando existir uma relação de "poder". Ou seja, não se trata de relações acima ou fora do direito. Aliás, se diversamente fosse, inexistiriam relações jurídicas de direito público (expressão que constituiria uma contradição em termos).

[21] Teoria General de Derecho Administrativo. Madrid: Ed. Revista de Derecho Privado, 1935. p. 181.

"...No campo tributário, essa superioridade de interesse público externa se no conteúdo da relação jurídica, que é orientada a favorecer e a beneficiar o sujeito ativo, não por especial consideração a ele, mas por ser ele o veículo de potencialização do interesse público...

"...Evidentemente, o poder jurídico e a superioridade do sujeito ativo são definidos nos estritos termos da lei, à qual incumbe definir tipificadamente tanto a hipótese de incidir como o mandamento.

"Essa superioridade jurídica do sujeito ativo decorre da necessidade de consecução do interesse publico. É o meio pelo qual o Direito vislumbra realizável o interesse público."

"Isso bem se define quando se adita a indisponibilidade do interesse público, para indicar que não é dado ao sujeito ativo arbitrariamente valer se dos poderes jurídicos que lhe são concedidos. . .

"... Muito mais do que diferenças estruturais ou substanciais, portanto, é o regime jurídico que distingue a relação tributaria de outras relações aparentemente próximas. Esse regime jurídico produz diversidades notáveis.

"Ê que o regime de direito público, como visto, importa não apenas a superioridade do interesse público mas sua indisponibilidade. Logo, acarreta uma gama maior de poderes jurídicos, acompanhados de uma sujeição à realização do interesse público.

"Torna se, assim, distinta e inconfundível a situação ativa,

> absolutamente distinta da posição que possa encontrar se em qualquer relação obrigacional de direito privado.
> "A situação ativa, na relação tributaria, corresponde a uma *função,* tal como exposto anteriormente. Ou seja, o sujeito pode ser dito ativo, se cotejado sua situação isolada e exclusivamente com a situação do sujeito passivo. Porém, o próprio sujeito ativo é destinatário de deveres e sujeições, porquanto a sua tarefa é realizar interesse alheio (no caso, interesse público).
> "Não há como dissociar a supremacia do interesse público (e, portanto, o aspecto dos poderes jurídicos recebidos) da sua natureza indisponível (ou seja, a utilização dos poderes jurídicos necessariamente, para a realização do interesse público)."[22]

Categorias que normalmente não têm condições de se adaptar a um regime de direito público, são as formas extraordinárias de extinção *do* crédito tributario, apesar de estabelecidas no próprio Código Tributário Nacional.

O legislador ordinário ao prever extraordinariamente uma forma de extinção do crédito tributário, não está obrigado a se jungir às hipóteses típicas de lei complementar tributaria não só porque as hipóteses de transação, remissão, compensação e as outras, são figuras jurídicas próprias do direito privado, caracterizadas pela livre disponibilidade dos direitos em discussão, e que por isto mesmo não se enquadram apropriadamente nas regras do direito público, como também, a liberdade criativa do aludido legislador ordinário não precisa, necessariamente, ficar restrita aos modelos oriundos do

[22] Op. cit., p. 84 e 87.

direito privado, pois desde que não colida com dispositivos constitucionais, poderá usar seus poderes tributários para construir uma tipicidade mais adaptável às necessidades e conveniências do interesse público do momento, servindo de exemplo para isto, as diversas leis instituidoras de *cancelamento e de parcelamento do* crédito tributário que, rigorosamente, não se amoldam, no primeiro caso, quer a uma remissão, quer a uma anistia, e no segundo caso, a uma moratória, novação ou transação.

Mesmo no caso de compensação, hipótese bem mais aplicável no direito tributário, a prática tem demonstrado como tem sido complicada a sua implantação.

Em conclusão, pode ser afirmado que o Fisco, como sujeito ativo da relação tributaria, não é um mero credor — titular de um direito subjetivo — frente ao contribuinte, sujeito passivo, porém, como um órgão do Poder Executivo, exerce a sua função pública de exigir o correto pagamento do tributo, não aplicando as regras de direito privado, mas sim num regime de direito público, que informa integralmente a relação jurídica entre ambos.

Referências:

ALESSI, Renato e STAMMATI, G. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Torino: UTET, s/d.

AYALA, Perez e GONZALES, Eusébio. *Curso de Derecho Tributário*. v. 1. Madrid: Edersa, 1986.

BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. v. 2. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1971.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das Obrigações*. Bahia: Ed. J. Luiz da F. Magalhães, 1910.

BIELSA, Rafael. Nociones generales sobre la obligacion fiscal. In *Estudios de Derecho Publico – Derecho Fiscal*. Buenos Aires: Depalma, 1951.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária – uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984.

CARRAZZA, Roque Antônio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financeiro*. v. 1 Buenos Aires: Depalma, 1970.

GIANNINI, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1957.

GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto Amministrativo*. v. 1 Milano: Giuffré, 1970.

GIANNINI, Massimo Severo. *Le Obbligazioni Publiche*. Roma: Jandi Spadi, s/d.

JUSTEN Filho, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MERELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: RT, 1987.

MERKEL, Adolfo. *Teoria General de Derecho Administrativo.* Madrid: Ed. Revista de Derecho Privado, 1935.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário.* São Paulo: RT, 1978.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário.* v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

PAULICK, Heinz. La ordenanza tributaria de la Republica Alemana – su función y significado para el Derecho Tributario. In *Ordenanza Tributaria Alemana.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio da Hacienda, 1980.

TESORO, Giorgio. *Principi de Derecho Tributario.* Bari: Macri, 1938.

RESUMO

Este artigo busca elucidar a natureza jurídica da relação tributária. Após abordar a regulamentação constitucional da competência em questões tributárias no sistema jurídico brasileiro, enfrenta a questão sobre a capacidade para o exercício da fiscalização e arrecadação dos tributos, para então discutir o conteúdo da relação e das obrigações tributárias, distinguindo-as das obrigações patrimoniais privadas.

ABSTRACT

This article looks into the legal nature of the fiscal relations. After analysing the constitutional ruling of jurisdction on fiscal matters in the brazilian legal system, faces the question on the capacity for the exercise of taxes collection and control, and further on discusses the content of the relation and of tax obligations, distinguishing it from the private obligations