

4.6. A disposição do § 2.º, do art. 3.º, da Portaria CAT n.º 10/73:

«O disposto no inc. II não terá aplicação quando houver prova cabal do recolhimento do tributo».

deixa mais do que evidente que o que se objetivou foi, realmente, cobrar tributo, e de quem não era seu sujeito passivo.

4.7. Certos pois andaram os que não se sensibilizaram com o convite feito pela Portaria, eis que, nos termos da Constituição,

«Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei» (Emenda n.º 1/69, art. 153, § 2.º).

5. No heróico desiderato a que se propôs, de tentar demonstrar a legalidade e a eficácia da Portaria CAT n.º 10/73, procurou o preclaro Dr. Bonilha agasalhar-se à sombra da indiscutível autoridade do eminente Aliomar Baleeiro, transcrevendo, para tanto (e de modo incompleto), um tópico isolado de sua obra, «Direito Tributário Brasileiro», Forense, Rio de Janeiro, 9.ª ed., 1977, p. 424.

5.1. Em homenagem à memória do maior de nossos tributaristas que tiveram assento no Supremo Tribunal Federal, peço vênica para inicialmente completar a citação do tópico em questão, e, ao depois, dar a conhecer o verdadeiro pensamento de Baleeiro sobre a matéria.

5.2. Ao comentar o art. 122, do CTN, assim se expressou o inclito jurista:

«Art. 122 — Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA — O art. 122 conjuga-se com o art. 113, que classifica a obrigação tributária em principal e acessória, esta tendo como objeto as prestações respectivas, por efeito da legislação tributária, como tal definida no art. 96.

Entenda-se, pois, que não só a lei, mas outros atos jurídicos constitutivos daquela «legislação tributária», no rol dos arts. 96 e 100, do CTN, podem criar prestações a cargo do sujeito passivo da obrigação acessória, JÁ QUE É TAXATIVO O ROL DOS DEVERES QUE SÓ POR LEI PODEM SER DECRETADOS. (Nota: a parte final, grifada aqui em maiúsculas, é a que foi omitida na citação ora analisada.)

A doutrina nem sempre usa a terminologia do CTN na distinção entre obrigações principal e acessória. (Ver arts. 113 a 115 e 121).»

5.3. Esse, o comentário (completo) ao art. 122, do CTN, que cuida da obrigação acessória, e não da principal. Prosigo.

6. Como o insigne Baleeiro remeteu o leitor para os comentários

aos arts. 113 a 115 e 121, vejamos o que ele disse.

6.1. Na mesma pág. 424, da 9.ª edição, que contém o comentário ao art. 122, ensina o mestre baiano, falando sobre o art. 121:

«Não há pois, responsabilidade fiscal senão aquela resultante expressamente da lei».

e isto ao depois de esclarecer, em relação ao art. 121:

«**SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL** — O CTN distingue o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória. O primeiro é somente quem, por lei, está obrigado a pagar tributo ou pena pecuniária.

Distingue também, dentre os sujeitos passivos da obrigação principal, o contribuinte, propriamente dito, e o responsável. Este, sem ser contribuinte, tem obrigação de pagar por efeito de disposição expressa da lei.

Confusão grosseira... etc. («Omissis», por se tratar de crítica ao Decreto-lei n.º 401/68, sem interesse para a decisão da presente controvérsia).

Não há pois, responsabilidade fiscal senão aquela resultante expressamente da lei. O contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei. P. ex., quem importa, ou exporta a mercadoria; quem emite o título; quem é proprietário, foreiro ou possuidor do imóvel ou quem o herda, etc. O CTN indica vários desses contribuintes, especificando-os um para cada imposto (arts. 22, 27, 31, 34, 42, etc., do CTN).»

Nota: a seguir, Baleeiro faz considerações doutrinárias sobre a figura do responsável, que aqui se omite para não alongar demais esta justificação de voto.

6.2. Ao comentar o art. 113, do CTN (conceitua a obrigação principal e a obrigação acessória), o eminente Aliomar Baleeiro, após prelecionar que «A obrigação constitui o núcleo do Direito Tributário», de referir-se à obrigação de dar, de fazer etc., e de frisar alguns característicos das obrigações principal e acessória, assim se exprime acerca do aspecto que mais de perto diz respeito à matéria aqui em debate:

«**IV — OBRIGAÇÃO «EX LEGE»** — Principal ou acessória, a obrigação tributária é sempre uma «obligatio ex lege». Nasce da lei e só dela. A lei é causa da obrigação fiscal (C.F., arts. 19, I; e 153, § 29). Dela nasce a relação jurídica tributária.»

6.2.1. Este trecho, lapidar pela preciosidade de sua concisão e pela profundidade conceitual que encerra, é o que realmente revela o pensamento do ilustre tributarista, justamente considerado o mais «legalista» de quantos têm abordado o tema, por nada admitir que não de-

corra expressamente da lei. E SÓ DELA (ob. cit., pp. 409/410).

6.3. E ele o repete (o pensamento), sob nova faceta e com novas cores, tão vivas quanto as primeiras, ao comentar o art. 115, do CTN, «verbis»:

«**FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA** — Em sua sistemática, o CTN divide as obrigações tributárias em principal ou acessória (art. 113), a primeira objetivando o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, e a segunda as prestações outras de fazer ou não fazer (art. 113, §§ 1.º e 2.º).

Separadamente, refere-se o Código ao fato gerador da obrigação principal e ao da acessória. O desta é a situação, prevista em lei (grifei), que obriga alguém a praticar ou abster-se de certos atos diversos do pagamento do tributo ou de pena pecuniária. Exemplos: informar o Fisco sobre terceiros, remeter certos documentos, não transportar mercadoria desacompanhada de guia, prestar-se à inspeção de livros mercantis e arquivos, balanço ou verificação do stock, etc. (Ver arts. 113, 121 e 122).

O CTN estatui que o fato gerador da obrigação acessória «é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção do ato...» Mas — acreditamos —, da definição desse fato gerador há de constar expressa e especificamente quais as práticas e abstenções impostas ao sujeito passivo delas. Isso não poderá ficar ao arbítrio da autoridade fiscal (C.F., art. 153, § 2.º).» (Ob. cit., p. 415).

7. Ao comentar o art. 100, do CTN (conceitua o que são «normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, e dos decretos» (grifos meus), mestre Baleeiro deixa bem claro que tais normas não têm vida própria, não são eficazes por si sós, assim prelecionando:

«Mas, como regulamento em relação à lei (art. 99, do CTN), os atos normativos das autoridades administrativas não podem inovar, indo além do que está na lei ou no regulamento; subordinam-se a este e àquela, pois se destinam à sua fiel execução. O mesmo quanto aos atos dos Diretores de Departamentos e órgãos hierarquicamente colocados abaixo do auxiliar imediato do Poder Executivo.» (Ob. cit., p. 376; grifos apostos).

8. Mas, não é só o eminente baiano quem pensa dessa maneira, podendo-se até afirmar que inexistem teses contrárias, como a de que a obrigação tributária não decorreria somente da lei, ou a de que uma portaria, ou ato equivalente, poderia inovar, indo além do que está na lei ou no regulamento.

8.1. «In casu», acredita-se ter evidenciado que a Portaria CAT