

A não realização da conduta obrigatória é então o pressuposto para a aplicação de uma sanção jurídica. É esse precisamente o conceito do dever jurídico.

(...)

Para que o dever jurídico se identifique como obrigação, é preciso que se desloque a análise teórica para o campo do direito positivo. Obrigação tributária é, nesse sentido, um dever jurídico tipificado pelo art. 113 do CTN - Código Tributário Nacional. Quer dizer, esse dever jurídico tributário é ora pecuniário, porque tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade tributária (obrigação tributária principal - § 1.º); ora consistente em prestações positivas ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (obrigações acessórias - §§ 2.º e 3.º). Por seu turno, a obrigação civil é o dever jurídico que recebe do Direito Civil a especificação e as características particularizantes. Não será por outro motivo que é impossível construir doutrinariamente a teoria das obrigações sem o recurso ao direito positivo".

Como já observamos nos comentários ao art. 110, tópico 5, retro, a referência é o ato de isolar ou identificar um objeto, uma entidade, ou um elemento particular com exclusão dos demais. "Pedro, tu, o homem" são expressões referenciais definidas que remetem a objetos particulares. Entretanto, mesmo a propósito de um nome próprio, expressão referencial única, por excelência, interessantes considerações têm sido tecidas e devem ser aproveitadas no campo jurídico. Alguns filósofos são mais radicais, negando qualquer sentido aos nomes fora da proposição. Nessa corrente, os nomes não têm sentido, apenas denotam, mas não conotam, não predicam nada a respeito do objeto, enfim, não o descrevem de modo algum (WITTGENSTEIN, MILL etc.). Outros predicam-lhes uma denotação referencial mínima (J. SEARLE). Portanto, quer em uma, quer em outra corrente, os nomes não contêm nenhuma definição particular, embora sejam um modo de apresentação do objeto e devam indicar, pelo menos, um fato que seja verdadeiro a respeito do objeto, o qual permita a sua identificação. São dotados de sentido impreciso, vago.

Assim, o sentido e a conotação de obrigação principal e acessória, no Direito Tributário, advêm da modelagem traçada pelo art. 113 do CTN e não por outra. Não aparecem aqui as limitações políticas às discricionariedades do legislador, referidas no art. 110 (v. comentários, retro), pois não se coloca, na espécie, o domínio hierárquico da Constituição. O fato verdadeiro e comum a respeito dos objetos está em que toda obrigação tributária é dever jurídico (principal ou acessório) e, como tal, compulsório na sua essência (art. 3.º do CTN), pois seu descumprimento acarretará a imposição de sanções pecuniárias. Essa constatação lógico-jurídica o legislador não poderia contrariar, pois o conceito de dever jurídico é universal e não foi até hoje refutado. E efetivamente não o faz. Tais deveres são denominados de obrigacionais, pela lei tributária, que lhes dá um quadro conotativo peculiar, no plano do Direito positivo. São patrimoniais as obrigações principais e não o são as acessórias.

Com isso, podemos concluir que, segundo o art. 113 do CTN, a diferença entre a chamada obrigação principal e a chamada obrigação acessória reside no fato de que a primeira tem como objeto um dar dinheiro ao Estado, ou prestação patrimonialmente avaliável; a segunda tem como objeto um fazer ou não fazer alguma coisa, despida a prestação em si de estimabilidade patrimonial. É irrelevante, assim, como critério distintivo de uma e outra, a natureza do pressuposto fático que lhes dá origem, ato lícito ou ilícito, pois tanto o tributo propriamente dito e seus consectários (atualização monetária e juros), como as sanções pecuniárias (que decorrem de fato ilícito) são agrupados sob o título de obrigação principal. O caráter pecuniário da prestação, quer em relação ao tributo em sentido estrito, quer em relação à sanção, é o critério decisivo que estrema a obrigação principal da acessória. Segundo o art. 113 do CTN, o conceito de obrigação principal é, portanto, mais

segundo do que
são ilícito. Com
Natureza da hipó
Natureza da prest
Conteúdo:
Critério distin
principal, mas
Notas comun
ções deveres
a imposição
própria san
prestação,
Nota irrele
obrigação
ção princ
(obrigaçã
O Co
da acess
o § 1.º
com o
gislaçã
acessó
da lei
acess
de u
nasc
da
tic
co
s

amplo do que o de tributo propriamente dito, pois tributo não se confunde com sanção de ato ilícito. Confira-se o esquema a seguir:

	Obrigação principal	Obrigação acessória
Natureza da hipótese:	fato lícito ou ilícito	fato lícito específico
Natureza da prestação:	dar dinheiro	inestimabilidade patrimonial – fazer ou não fazer
Conteúdo:	tributo (obrigação tributária em sentido restrito) + sanções pecuniárias	escriturar, emitir notas fiscais, prestar declarações, tolerar fiscalização, exhibir livros etc.
Critério distintivo essencial: estimabilidade patrimonial da prestação, inerente à obrigação principal, mas inexistente na acessória;		
Notas comuns aos conceitos (denotação, com conotação mínima): configurarem as obrigações deveres, ou seja, prestações de observância obrigatória, cujo descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária. O conceito de obrigação principal abrange ainda a própria sanção em si mesma; são, ainda, ambas transitórias, pois, uma vez cumprida a prestação, extingue-se o dever.		
Nota irrelevante: a natureza do pressuposto (se o fato lícito ou ilícito), pois sob o título de obrigação principal agrupam-se tanto os tributos como as sanções. O conceito de obrigação principal do art. 113 é, portanto, mais amplo do que o de tributo, contido no art. 3.º (obrigação tributária em sentido restrito).		

O Código Tributário Nacional parece, à primeira vista, distinguir a obrigação principal da acessória, segundo a exigibilidade da ocorrência ou não de um pressuposto. Estabelece o § 1.º que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e extingue-se com o crédito dela decorrente. O § 2.º dispõe que a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Fato gerador haveria somente para a obrigação principal, enquanto a acessória seria dever imperativo e incondicional? Não, em absoluto, nem é esse o sentido da lei. O art. 115 do CTN refere-se exatamente ao fato gerador próprio das obrigações acessórias, tudo a demonstrar que elas são deveres, cujo nascimento depende da ocorrência de uma hipótese específica (ou fato gerador). A hipótese de incidência que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária é, entretanto, independente da hipótese de incidência da obrigação tributária propriamente dita, na maioria dos casos.

Duas observações são relevantes. A primeira delas refere-se ao caráter útil das críticas que se levantam ao fato de que as obrigações acessórias nada têm de acessórias, considerado o termo à luz do Direito Civil. De fato, o brocardo latino *accessorium corrui sublati principali* não tem nenhuma aplicação em relação às obrigações chamadas acessórias. Pois pode inexistir a obrigação principal (em razão de imunidade, não incidência ou isenção) e persistirem as obrigações acessórias; pode estar extinta a obrigação principal pelo pagamento e ainda assim ser exigível a obrigação acessória, cujo descumprimento acarretará a imposição de multa isolada. As obrigações acessórias têm vida própria, nascendo de hipótese específica e seguindo regime independente. Dependem, para sua ablação, de menção expressa do legislador. Essa a única razão de o CTN ter separado, nos §§ 1.º e 2.º do art. 113, o fato gerador da obrigação principal daquele da acessória. O acessório – tomado no sentido idêntico ao do Direito Civil – corresponde tão somente aos consectários da obrigação tributária propriamente dita, como juros e correção mo-

Art. 113

netária, cuja imposição depende, evidentemente, da existência e validade da obrigação tributária principal. A obrigação acessória, no Direito Tributário, tem independência em relação à principal, nascendo de hipótese própria e somente se extinguindo naqueles casos disciplinados em lei.

A segunda observação resulta do fato de que o CTN estabelece que as obrigações acessórias advêm da legislação tributária. Isso não significa um rompimento com o princípio da legalidade. Decorrem elas das hipóteses previstas em lei tributária, como veremos nos comentários ao art. 115, a seguir.