

HUGO DE BRITO MACHADO

COMENTÁRIOS
AO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO
NACIONAL

Artigos 96 a 138

VOLUME II

2ª Edição

editora
atlas

sa, constitucionalmente assegurada a todos quantos sejam acusados de algum ilícito, seja em processo judicial, ou administrativo.

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

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

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

3 SUPOSTA CONVERSÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EM PRINCIPAL

3.1 Conseqüência do inadimplemento

A conseqüência do inadimplemento das obrigações é a sanção. O inadimplemento das obrigações tributárias em geral tem como conseqüência a sanção pecuniária, a multa que, uma vez definitivamente aplicada, faz nascer o crédito a favor da Fazenda Pública.

Não obstante severamente criticado, como já nestes comentários se mostrou, certo é que o Código Tributário Nacional inseriu o crédito da Fazenda Pública, decorrente da imposição de multas previstas na legislação tributária, na categoria de obrigação tributária principal, ou, mais exatamente, na categoria de crédito tributário, posto que a inserção se dá exatamente no momento do lançamento.

VIII - FATO C.
H. INCI DENCIA

Seja como for, certo é que, em razão do inadimplemento da obrigação tributária, surge para a Fazenda Pública o poder-dever, ou direito potestativo, de constituir um crédito tributário cujo conteúdo é a penalidade pecuniária correspondente. Sobre isto já escrevemos:

“A obrigação acessória é instituída pela *legislação*, que é lei em sentido amplo (art. 96). Sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º). Não implica para o sujeito ativo (fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária. Por isto diz o Código que ‘a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária’ (art. 113, § 3º). Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.”³³

Há, como facilmente se vê, impropriedade terminológica no § 3º, do art. 113, do Código Tributário Nacional. Impropriedade que em nada prejudica sua compreensão e que pode ser facilmente superada pelo intérprete.

3.2 Nascimento em vez de conversão

Assim, a norma albergada pelo § 3º, do art. 113 do Código Tributário Nacional, ao dizer que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, deve ser entendida em termos. Impõe-se a interpretação sistemática dessa norma, para que se possa dela extrair um significado compatível com o contexto no qual está encartada.

Como a penalidade pecuniária é a consequência lógico-jurídica do inadimplemento, entende-se que a inobservância da obrigação acessória faz nascer uma obrigação principal relativamente à respectiva penalidade pecuniária. Nasce uma obrigação principal cujo acertamento leva à constituição de um crédito tributário.

Note-se que isto não acontece apenas com a inobservância de obrigação acessória. Acontece também, é claro, com o inadimplemento de obrigações principais. O não-pagamento do tributo, nos termos determinados por lei, im-

³³ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 22. ed., Malheiros, São Paulo, 2003, p. 111.

plica o nascimento de outra obrigação principal, cujo objeto é a penalidade pecuniária correspondente.

A este propósito já escrevemos:

“Aliás, o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação*, da qual decorre uma *sanção*. Assim, o § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional, dizendo que ‘a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária,’ apenas quis dizer que, ao fazer um lançamento tributário, a autoridade administrativa deve considerar o inadimplemento de uma obrigação acessória como *fato gerador* de uma obrigação principal, a fornecer elemento para a integração do crédito tributário.”³⁴

Repita-se que, ao inserir no conceito de obrigação tributária a relação decorrente do cometimento de infração à lei tributária, o Código não invalida a definição de tributo, albergada por seu art. 3º, a dizer que este não constitui sanção de ato ilícito. Tributo não se confunde com obrigação tributária. São figuras jurídicas distintas, não obstante estreitamente ligadas. O tributo não constitui sanção de ato ilícito, mas a obrigação tributária, vale dizer, a relação jurídica que se estabelece entre o Estado, como sujeito ativo, e o particular, como sujeito passivo, pode ter como objeto o tributo e também a penalidade pecuniária decorrente do ilícito consubstanciado na violação das leis tributárias.

³⁴ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 22. ed., Malheiros, São Paulo, 2003, p. 111.