

Aliomar Baleeiro

Misabel Abreu Machado Derzi

DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

13ª EDIÇÃO
Revista, atualizada
e ampliada



TÍTULO II OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Capítulo I DISPOSIÇÕES GERAIS

■ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º A obrigação acessória decorre de legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação constitui o núcleo do Direito Tributário, como Direito Obrigacional que é. No entanto, vários mestres de Direito Financeiro advertem que este não possui conceito próprio de obrigação tributária, buscando-o nas construções do Direito em geral, especialmente o Privado, que o elaborou desde os romanos, definindo-a como o vínculo jurídico que nos obriga a prestar algo (dar, fazer ou não fazer) a outrem.

Por outras palavras, a obrigação tributária não contém elemento singularmente característico ou específico, que a distingue, em substância, das obrigações jurídicas de outra natureza. Todavia, já se tem sustentado que a substituição do sujeito passivo, na obrigação tributária, apresenta-se como figura típica do Direito Fiscal, "sem símile em qualquer outro ramo jurídico" (A. Falcão, *Introd. Dir. Tribut.*, cit., n.º 87, p. 117).

Discutiu-se muito, sobretudo na Itália, a *causa* da obrigação tributária, opondo-se várias teorias umas às outras (ver resumo delas, por exemplo, em Aster Rotondi, *Appunti sull'Obbligazione Tribut.*, 1950, p. 17 e segs.; G. Ulhôa Canto, no *Repert. Enciclop. Dir. Brasil*, vol. 8; p. 3-23; G. Fonrouge, *Anteprojeto Cód. Fiscal*, 1942, p. 393 e segs.; R. G. Sousa, *Rev. Est. Fisc.*, São Paulo, mar. 1949, p. 99 e segs.; Baleeiro, *Limitações*, 4. ed., 1974, Cap. XIV). Essa controvérsia já não apresenta interesse no Direito brasileiro, mormente depois do CTN.

2. OBRIGAÇÃO DE DAR, FAZER ETC.

Como adverte Pugliese (*Der. Financ.*, México, 1939, p. 57), a lei tributária geralmente encerra preceitos de fazer, não fazer (ou abster-se), tolerar. Isso se reflete na obrigação tributária, que é precipuamente a de dar o *quantum* do tributo, fazer (declaração, informar etc.), não fazer (importações proibidas, transportar mercadorias desacompanhadas de guia, concorrência a monopólio fiscal etc.), tolerar (exames de livros e arquivos, apuração de *stocks*, inspeção da mercadoria nos envoltórios etc.).

3. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA

O art. 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser *principal* - o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária - ou *accessória*, consistente em prestações, positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização das receitas, controle estatístico etc. Contudo, a accessória, não sendo cumprida, converte-se em principal quanto à pena pecuniária que a sanciona (art. 113, § 3.º).

4. OBRIGAÇÃO EX LEGE

Principal ou accessória a obrigação tributária é sempre uma *obligatio ex lege*. Nasce da lei e só dela. A lei é causa da obrigação fiscal (CF, arts. 19, I, e 153, § 29). Dela nasce a relação jurídica tributária.

O art. 113, em última análise, desdobra-se nos demais dispositivos do Título II do CTN (arts. 114 a 138), reservado o Título III ao crédito tributário, que decorre da obrigação tributária, como consequência desta.

Extinta a obrigação, extingue-se o crédito tributário dela decorrente.

(Nota de Atualização)

5. A OBRIGAÇÃO É UMA CATEGORIA JURÍDICO-POSITIVA

Como se observa, o Código Tributário Nacional dá à expressão obrigação uma acepção amplíssima. A obrigação pode ser principal ou accessória, segundo o art. 113.

É preciso realçar, no entanto, que o Código Tributário Nacional confere à obrigação, categoria secularmente tratada, desde os romanos, pelo Direito Privado, conotações peculiares. Tem merecido, por isso, as críticas mais duras e diversificadas, a saber:

- não poderia o legislador tributário denominar de obrigação accessória os deveres de fazer ou não fazer, sem cunho pecuniário (como escriturar livros, emitir documentos, tolerar fiscalizações, prestar declarações etc.), uma vez que a estimabilidade patrimonial é essencial às obrigações. Sendo assim, as obrigações accessórias não seriam obrigações propriamente ditas, mas meros "deveres formais", expressão de PAULO DE BARROS CARVALHO (cf. *Obrigação Tributária. Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 124-125);
- nem poderia o legislador tributário ter denominado os mesmos "deveres formais" de obrigação accessória, uma vez que tais deveres são independentes da obrigação principal, não a seguem como ocorre no Direito Civil, ao contrário, a ela sobrevivem, quando extinta ou inexistente é a obrigação principal. Por isso, tais deveres deveriam ser denominados de "administrativos" ou de "instrumentais", no dizer de ROQUE CARRAZZA (cf. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1981. p. 26), ou seriam de irreduzível atecnia, como alerta ZELMO DENARI (cf. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi, p. 216 e segs.);
- finalmente, diz-se que o Código Tributário Nacional, no art. 113, chamou de obrigação principal tanto os tributos quanto as sanções pecuniárias, o que é contraditório, considerando-se que o art. 3.º do mesmo diploma legal distingue tributo de sanção.

Tais críticas, não obstante, são de política legislativa, pelo objetivo que têm de alcançar aperfeiçoamento técnico ou univocidade de sentido em ramos jurídicos distintos. Em regra, não fulminam nem pretendem fulminar a validade das normas do Código Tributário Nacional, mas almejam antes facilitar-lhes a compreensão, ou seja, tais críticas devem ser consideradas apenas - naquilo que têm de razoável - como um modo ou técnica de explicitação do próprio texto legal.

Coube a SOUTO MAIOR BORGES despir de seu aspecto maniqueísta aquelas críticas que se levantaram contra a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional. Assim contradiz o Professor pernambucano aquelas críticas, que se baseavam no fato de que prevalece no Direito Civil a tese de que toda obrigação é um vínculo entre sujeitos, cujo objeto tem necessariamente cunho patrimonial:

“A relação entre obrigação e dever jurídico não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre forma e conteúdo. Porque o dever é uma categoria formal, estudada pela Teoria Geral do Direito, e a obrigação, uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas particulares. Daí a possibilidade de falar-se - com pertinência ao objeto do estudo - de obrigações de Direito Civil, Comercial, Tributário, etc.

(...)

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.

Simplesmente, não há atributos ‘essenciais’ da obrigação. E que assim o fossem porque vinculantes para o direito positivo. Ao contrário, atributos da obrigação são os consequências: a patrimonialidade será ou não um requisito da obrigação conforme esteja pressuposta ou não em norma de direito obrigacional. Não será próprio então sustentar-se, já sob esse prisma inicial, que, ou se está diante de uma categoria patrimonial, ou de obrigação não se tratará.

A doutrina italiana não erige a patrimonialidade em pressuposto universal da obrigação. Nem descreve sistema jurídico diverso: o direito italiano é o seu marco de referência e delimitação. Nada terá de decisivo pois, a invocação dela para socorrer a tese da patrimonialidade essencial das obrigações em geral.

Quando a doutrina italiana sustenta o caráter patrimonial da prestação obrigacional, o faz plenamente embasada no art. 1.174 do Código Civil italiano, em cujos termos a obrigação deve ser suscetível de avaliação econômica:

‘La prestazione che forma oggetto dell’obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere ad un interesse, anche non patrimoniale del creditore’” (Cf. *Obrigação Tributária*. Uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 23-25).

Conclui-se, então, não sendo a estimabilidade patrimonial requisito essencial das obrigações, que o legislador pode conotá-la ou não com o requisito de patrimonialidade. Estamos diante de deveres jurídicos (principais ou acessórios), sem dúvida, e isso é essencial a todas as obrigações que correspondem a deveres, no plano lógico. São deveres qualificados de obrigacionais pelo CTN, que poderia fazê-lo, sendo uma categoria de Direito positivo. Como toda obrigação, no sentido material positivo, configura também um dever no plano lógico-jurídico, e deduz-se que o legislador, ao referir-se à obrigação, afasta a ideia de meras condutas facultativas, nas quais haveria certa dose de discricionariedade para o sujeito. Conclui SOUTO MAIOR:

“Dever jurídico há quando não apenas uma conduta é prescrita, senão quando ela é prescrita como de observância obrigatória. E de observância obrigatória porque, se não realizada, deve o órgão competente aplicar, na hipótese, uma sanção qualquer.