

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - BREVES CONSIDERAÇÕES

Geraldo Donizetti de Oliveira

*Professor de Direito Financeiro e Tributário na Universidade
de Alfenas-MG - Advogado Militante.*

1. INTRODUÇÃO

Em minhas notas de aula na cadeira de Direito Financeiro e Tributário do Curso de Direito da Universidade de Alfenas, tratando sobre Direito das Obrigações, tenho discutido amplamente com meus discentes a questão da obrigação tributária. Para compreensão didática do tema, é necessário buscar no Código Civil, a parte III que versa sobre o Direito das Obrigações. É claro que a coletânea de artigos que ali regulam a matéria seria, por si só, suficiente para ocupar a mim e ao prezado leitor durante, pelo menos, um ano, estudando-se no mínimo 1 hora por dia; afinal são 708 artigos que formam uma vastidão de conceitos cuja hermenêutica, por mais acurada que fosse, não conseguiria resumi-los num modesto trabalho, como o que ora lhes apresento e eu seria ousado se quisesse fazê-lo.

Espero que os prezados leitores possam aproveitar do tema aplicado à questão tributária e que possa auxiliá-los em alguma provável questão que possa estar ocupando o universo da liberdade da interpretação jurídica.

2. CONCEITO DE OBRIGAÇÃO

A obrigação, seja em seu sentido amplo ou restrito, sempre foi objeto de discussão e mesmo de divergências entre os doutrinadores. Quando estudante de Direito, observei com atenção que todas as nossas atitudes durante o curso giravam em torno de obrigações: discentes e docentes obrigavam-se à presença nas salas de aulas; trabalhos escolares de pesquisas, monografias, teses, obrigavam os alunos a buscarem nos livros técnicos e doutrinários recursos para cumprirem-nas sob pena da temida reprovação.

Assim, passei a observar fora do ambiente universitário que as relações entre as pessoas e das pessoas com as coisas geram obrigações e compromissos formais ou informais que as obrigam à prestação de seu cumprimento. Assim, concluí que as obrigações estão presentes onde estão as pessoas e as coisas.

Afastadas as obrigações morais, que não estão sob análise neste trabalho, interessa-nos o conceito jurídico. Assim, sucintamente, obrigação é *a subordinação da vontade a um acontecimento do qual resulte efeito jurídico*.

A subordinação da vontade pode ter um caráter comissivo, a partir da ação (iniciativa) daquele que aceita a obrigação ou um caráter omissivo, quando a inércia ou a omissão constituem-se em prejuízos para outrem. O acontecimento é o fato jurídico tal como previsto na lei que protege o direito subjetivo privado e os preceitos de caráter geral indispensáveis à existência normal da sociedade. O efeito jurídico é a materialidade da lei que legitima ou não o ato jurídico, disciplinando-o segundo seus resultados.

3. FONTE DAS OBRIGAÇÕES

A doutrina sobre o Direito das Obrigações já consagrou que o surgimento de uma obrigação tem sempre uma causa geradora que é a sua fonte e até hoje se apontam como fontes das obrigações o *contrato*, o *quase contrato*, o *delito* e o *quase delito*.

O contrato é o acordo de vontades entre as partes. O quase contrato obriga uma parte, sem a aquiescência da outra. É um ato voluntário, lícito e unilateral. O delito é a ação ilícita e intencional que causa danos a outrem, decorrendo daí a obrigação, por parte de quem a praticou, de ressarcir os prejuízos causados.

4. REQUISITOS DAS OBRIGAÇÕES

Para que uma obrigação se constitua, devem concorrer certos requisitos denominados essenciais e acidentais. Os essenciais podem ser intrínsecos e extrínsecos. Os intrínsecos são: vínculo de direito, o sujeito ativo, o sujeito passivo e um fato. O requisito essencial extrínseco é a forma.

4.1. VÍNCULO DE DIREITO

É por este vínculo que se forma o liame entre o devedor e o credor. Esse vínculo necessita, para sua eficácia, do reconhecimento, do apoio jurídico, pois, do contrário, o devedor livremente se libertaria da obrigação assumida, sem qualquer sanção, e o credor, por outro lado, não contaria com meios legais para coagir o obrigado a satisfazer a prestação devida. É um requisito essencial e intrínseco para constituir legalmente a obrigação.

4.2. SUJEITO ATIVO

É aquele a quem a obrigação deve ser prestada; é o credor. Em todo direito subjetivo existe um titular. No direito das obrigações, esse titular é o credor.

4.3. SUJEITO PASSIVO OU DEVEDOR

É aquele contra quem será diretamente exercido o direito do credor. Em relação ao direito das obrigações, diferentemente do que ocorre com os demais direitos (patrimoniais ou não) aos quais se aplica o imperativo *erga omnes*, há a necessidade de se determinar a pessoa contra a qual o direito do credor será exercido diretamente.

4.4. FATO

A existência de um fato configura a prestação resultante da ação ou omissão do sujeito obrigado.

O requisito essencial extrínseco é a forma pela qual a obrigação se manifesta, se exterioriza, como ocorre, por exemplo, com uma escritura pública ou particular. A forma é o resultado extrínseco regular e comum para a exteriorização da obrigação. Na hipótese de a forma tornar-se insuficiente, pode esta ser completada pela prova, de maneira a ficar cabalmente demonstrada a obrigação.

Feitas essas considerações iniciais, passemos então a analisar a questão da obrigação tributária, vista sobre a modalidade da obrigação de dar com caráter patrimonial.

5. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O art. 113 do Código Tributário Nacional estatui que *a obrigação tributária é principal ou acessória*. De se observar que, neste caso, não há controvérsias sobre a natureza da obrigação. Ela é obrigação eminentemente patrimonial, eis que o § 1º do artigo em estudo diz que *a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*. Já o § 2º diz que *a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*. É evidente que as obrigações decorrentes do § 2º não possuem a mesma força patrimonial que as do § 1º, daí melhor seria que fossem chamadas *deveres de natureza administrativa*, face à transitoriedade da obrigação.

O professor Celso Ribeiro Bastos, em seu livro *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Saraiva, diz com a propriedade dos grandes mestres do Direito Tributário que “a obrigação tributária é considerada uma obrigação *ex-lege*.” Embora haja divergências por que o direito permite a liberdade de expressão, pensamento e interpretação, tem razão o eminente tributarista, porque a obrigação tributária como tal decorre da simples existência do fato gerador, sem que haja a manifestação da vontade do contribuinte. Para isto, o art. 114 do Código Tributário Nacional já disciplina que a obrigação principal surge com o fato gerador, sendo este a situação descrita em lei, como suficiente à ocorrência da obrigação.

Finalmente, de se ressaltar que o art. 139 do CTN estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta, constituindo-se pelo lançamento feito pela autoridade administrativa.

6. CONSTITUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1. FATO GERADOR

É a situação prevista na lei de um ato ou fato que, *ocorridos*, gerarão a obrigação tributária. O grifo é para ressaltar que o fato gerador pode ter um caráter normativo e permanecer latente no abstrato sem se concretizar ou haver a ocorrência concreta do fato ou ato.

É certo que os efeitos da obrigação tributária passam a existir com a concretização da norma; enquanto abstrato, o tributo existe apenas como norma. De se notar também que não há possibilidade da concretização do fato gerador se a norma material que o prevê não lher as facetas das hipóteses materiais de incidência.

6.2. ENTES PÚBLICOS OU SUJEITO ATIVO

Sujeito ativo, conforme descreve o Código Tributário Nacional, é pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir seu cumprimento. Assim, temos que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal são os entes públicos competentes para serem sujeitos ativos na relação tributária, embora não deva existir rigorosa identificação entre eles; o que na verdade se deve considerar é que esses entes públicos têm competência para criar e cobrar o tributo, exercendo o poder de delegação de competência quando lhes parecer conveniente, de forma a garantir o efetivo recebimento dos tributos.

6.3. CONTRIBUINTES, RESPONSÁVEIS OU SUJEITO PASSIVO

Sujeito passivo da obrigação tributária é aquele a quem incumbe o papel de cumprir a obrigação principal do pagamento do tributo ou a obrigação acessória se se tratar de deveres acessórios conforme preceitua o art. 122 do Código Tributário Nacional.

O sujeito passivo apresenta-se sob as facetas de *contribuinte* ou de *responsável*. Enquanto contribuinte, estabelece uma relação pessoal e direta com a situação legal que descreve o fato gerador; enquanto

responsável, reveste-se da condição de contribuinte para pagar o débito por força de disposição legal.

Em relação ao sujeito passivo, importante aspecto traz o art. 125 do CTN ao tratar da solidariedade, instituto consagrado no Código Civil quando trata das pessoas que podem figurar no pólo passivo da obrigação tributária, ora por interesse comum, ora por liame legal que as obrigue.

6.4. OBRIGAÇÃO DOS SUCESSORES

Conforme já se afirmou, a obrigação inadimplida enseja a responsabilidade ou mesmo a solidariedade: procuram-se avalistas, responsáveis ou qualquer outra pessoa, em cuja obrigação tornou-se solidária. Em relação a sucessores, os arts. 129 a 133 do Código Tributário Nacional tratam dos casos de assunção de responsabilidades por sucessão.

A estipulação do art. 130 do Código Tributário Nacional diz respeito à sucessão real, hipótese da existência de tributos sobre imóveis, nos casos em que o novo proprietário passa a ser o responsável pelos tributos, ressalvados os casos em que exista prova de quitação.

Já no art. 131, aparece a figura da remissão e aqui deve ter cautela o remitente, posto que praticada a remição estará o remitente sujeito aos tributos porventura incidentes sobre o bem remido.

Nas hipóteses de morte do contribuinte, não pairam discussões sobre a sucessão, ficando, assim, os sucessores plenamente responsáveis. Neste sentido ainda há de se discutir a questão do espólio, em que os tributos de responsabilidade do *de cuius*, até a abertura da sucessão, devem ser pagos pelos sucessores ou responsáveis.

Em se tratando de pessoa jurídica, as hipóteses de modificação, fusão, transformação ou incorporação, a pessoa jurídica que resultar dessas hipóteses passa a ser a responsável pelos tributos até a data do ato modificativo. Igualmente, o que adquire fundo de comércio e permanece na exploração da atividade responde pelos tributos porventura existentes sob responsabilidade do proprietário anterior.

6.5. OS GRAUS DE RESPONSABILIDADE

O Código Tributário estipula que as responsabilidades podem ser *integrais* quando o alienante cessa a atividade cedida; *subsidiárias* quando o alienante prossegue a exploração da atividade sem interrupção do período de seis meses previsto na lei.

Remanesce também a responsabilidade de terceiros, hipóteses do art. 134 do Código Tributário Nacional, em que são responsáveis os pais pelos tributos devidos pelos seus filhos menores; os tutores e curadores pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por este; o inventariante pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles em razão de ofício; e os sócios, no caso de liquidação de sociedades de pessoas.

6.6. A RESPONSABILIDADE NAS HIPÓTESES DE INFRAÇÃO

A existência de uma infração pode ensejar que o agente proceda de forma a desrespeitar a ordem jurídica, de forma a aceitar as sanções decorrentes do descumprimento da mesma. Neste caso, poderá haver uma ação, uma conduta comissiva. Igualmente pode ocorrer uma conduta comissiva, em que o agente não se imbuíu da intenção de ferir a norma.

Essas hipóteses não têm relevância perante a norma do art. 136, posto que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

7. CONCLUSÃO

Para consideração final, a obrigação vem do latim *ob + ligatio, obligatio, obligare*, com o nítido sentido de ligar, unir. A obrigação jurídica é, portanto, o vínculo pelo qual alguém deve fazer ou deixar de

fazer alguma coisa, redutível a um valor economicamente apreciável. No entender de Clóvis Bevilacqua, toda obrigação é “a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou de alguém juridicamente relacionado, ou em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão.”

Da obrigação; não temos possibilidade de evadir. A existência humana, ainda que na sua mais modesta forma, no seu mais primitivo hábito, será sempre pautada por responsabilidade em relação ao uso, gozo e disposição dos bens naturais e será permeada por um mínimo de ordem, democrática ou não, sob pena da autodestruição, donde se pode com segurança concluir que, inexistissem obrigações, em curto espaço de tempo não restaria ser humano sobre a terra.

8. BIBLIOGRAFIA

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Dicionário Jurídico*. Editora Jurídica Brasileira.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeira e Tributário*. Saraiva.

LEVENHAGEN, Antonio José de Sousa. *Direito Civil*. Editora Atlas.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Judicial Tributário*. Editora Dialética.