

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Rafael YAMASHITA CONTRERAS ¹

José MARIA ZANUTO².

RESUMO: O presente trabalho tem como escopo estudar a obrigação tributária, abordando seu conceito, amplitude, elementos, origem e natureza.

Palavras-chave: Obrigação tributária; Elementos; Origem; Natureza.

1-DEFINIÇÃO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O vocábulo obrigação assume diferentes enfoques na ciência jurídica, podendo ora ser definida como o comportamento, seja de ação ou omissão, que o credor pode reclamar junto ao devedor, como também pode ser utilizada para designar as prestações a que uma pessoa se submete em razão de uma relação jurídica firmada, conforme se extrai dos artigos 481 e 586 do Código Civil/2002.

A expressão obrigação ainda assume um novo enfoque quando utilizada para indicar a própria relação jurídica, isto é, também pode ser utilizada para designar o vínculo que une duas ou mais pessoas em razão de direitos e deveres por elas assumidos.

Outrossim, a noção de obrigação contrai nova acepção quando utilizado para indicar um ônus, um direito-dever, as implicações decorrentes do matrimônio, parentesco, entre outras imposta pelo arcabouço jurídico.

Dentre os sentidos supramencionados, a obrigação tributária se amolda ao enfoque da obrigação enquanto relação jurídica, tal assertiva resta-se evidente ao analisar o motivo que a desencadeou.

O Estado Liberal não visava atender as demandas sociais, era voltado apenas para o resguardo de direitos e garantias. Todavia, após a Primeira Guerra

¹ Discente do quarto ano das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente/SP. rafa_yc@hotmail.com.

² Docente do curso de direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente/SP. Procurador do Estado de São Paulo. jzanuto@sp.gov.br.

Mundial o Estado muda de perfil, passa, então, a atuar de modo muito mais ativo na sociedade, assumindo para si a efetivação das necessidades sociais.

Assim, o Estado passa a assegurar educação, saúde, segurança, estrada, justiça, ou seja, o mínimo de serviços que a comunidade necessita para que haja respeito à dignidade inerente ao ser humano. Para tanto, é necessária a captação de recursos financeiros, porém, tendo em vista que ninguém, de livre e espontânea vontade, costuma passar parte do seu patrimônio ao Estado para custear tais serviços, este, por intermédio da lei, passou a criar obrigações onde o particular que se enquadrasse em determinadas situações seria obrigado a entregar uma parcela do seu dinheiro para o Estado pelo pagamento de tributos.

O tributo tem como causa remota o poder de império do Estado, reflexo da soberania estatal. O Estado se constitui na organização máxima de uma dada sociedade e exerce posição de superioridade ou hierarquia sobre os indivíduos incorporando assim o poder de editar normas (Estado de Direito) para disciplinar condutas e impor obrigações, como a obrigação de pagar tributos. Todavia, na prática, a relação que se estabelece entre o Estado, credor de tributo, e o particular, na qualidade de devedor, não é uma relação simplesmente de poder mas uma relação eminentemente jurídica, disciplinada por regras de direito em todos os seus aspectos ou elementos.

Surgem, então as obrigações tributárias onde o Estado, pela atuação da sua função Legiferante, determina que uma vez ocorrendo determinadas situações da vida do particular, torna-se obrigatório o pagamento de determinada quantia aos entes políticos do Estado. Por formar uma relação entre credor e devedor é que a obrigação tributária se enquadra diretamente ao conceito de obrigação enquanto relação jurídica.

Embora o legislador utilize a expressão crédito tributário tanto para fazer menção ao direito subjetivo do credor do tributo, quanto para referir-se a própria obrigação tributária. Todavia, parece correta apenas a primeira opção, tendo em vista que para a constituição da obrigação tributária é necessário tanto o crédito tributário como o débito tributário, que é o dever jurídico daquele que pratica conduta prevista na lei como incidente de tributo.

O que particulariza a obrigação tributária é o seu objeto que será sempre um tributo, vale dizer, está diretamente ligada ao poder do Estado de arrecadar receitas para custear as necessidades públicas, como conclui AMARO (2003, p. 239) “é pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária. Outra diferença entre a obrigação tributária e a obrigação entre particulares é a sua causa. Enquanto a primeira é uma obrigação “ex lege”, a segunda tem como causa um contrato.

Seguindo esta esteira de raciocínio, a obrigação tributária é definida pelo doutrinador DENARI (2002, p. 187) com as seguintes palavras: “o vínculo jurídico em virtude do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação pecuniária (objeto), nas condições previstas em lei (causa)”.

Deste conceito extraem-se os componentes imprescindíveis para a existência válida da obrigação tributária: sujeito ativo, sujeito passivo e o objeto.

2-DOS ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

2.1 – Do Sujeito Ativo

Tendo em vista que o direito tributário integra o ramo do direito público, por coerência, a obrigação tributária só pode ser uma obrigação deste mesmo ramo do direito, assim, o pólo ativo da relação jurídica tributária será sempre ocupado por uma das pessoas jurídicas de Direito Público, ou seja, União, Estado-membro, Distrito Federal e Municípios. Neste sentido está o artigo 119 do Código Tributário Nacional.

As pessoas jurídicas de direito público, enquanto sujeitos ativos da relação jurídica tributária, possuem o direito subjetivo de exigir o pagamento do

tributo. Por regra, cumulam no mesmo ente de direito público a capacidade para cobrar tributos e para instituí-los. Todavia, como exceção a esta regra, há o instituto da delegação, onde a figura do credor e do instituidor do tributo são diferentes, é o que ocorre com as contribuições sociais que, apesar de serem instituídas pela União, quem tem competência para cobrá-las é o INSS.

Nesse sentido faz mister a lição ARANHA (2001, p. 159):

Normalmente, o ente público que é competente para criar o tributo (ou a União, ou o Estado, ou Município) é quem está no pólo ativo da obrigação tributária, vale dizer, é o credor da obrigação. O sujeito ativo é sempre uma entidade ou pessoa jurídica de direito público interno. Para os tributos da União, é a União, para os do Estado, é o Estado, para os do Município é o Município. Em alguns casos, por força de mandamento constitucional, a lei coloca no pólo ativo uma pessoa diferente da União, Estado ou Município, sempre de direito público, quase sempre uma autarquia, dando-lhe o poder de impor o tributo, arrecadá-lo e aplica-lo em benefício de sua finalidade. Nesses casos, a competência continua sendo da entidade federativa, mas a condição de credor é assumida por outra pessoa.

Portanto, caracteriza-se como sujeito ativo da obrigação tributária aquele ente que exerce a cobrança do tributo com fundamento na competência distribuída pela Constituição Federal ou pela autorização legal de transferência da capacidade ativa para terceiros.

2.2 – Do Sujeito passivo.

Configura-se sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa física ou jurídica que tem o dever jurídico de cumpri-la. Trata-se daquele que realizou o fato previsto na lei como incidente de Tributo.

A Lei Maior não indica com clareza os sujeitos passivos das obrigações tributárias, ficando a cargo do legislador da pessoa política competente para a instituição do Tributo definir quem arcará com a prestação tributária. Neste ínterim,

merece ser transcrita a lição do doutrinador Paulo Barros CARVALHO (2008, p. 420):

A obrigação tributária, entretanto, só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica. A ênfase afirmativa está fundada num argumento singelo, mas poderoso: o legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos.

Aproveitando-se dessas referências, a autoridade legislativa exerce suas funções, autolimitando-se no compor da descrição normativa. Feito isso, não pode transpor as fronteiras do fato que ele mesmo (legislador ordinário) demarcou, nos termos constitucionalmente permitidos. Em consequência, somente pode ocupar a posição de sujeito passivo tributário quem estiver em relação com o fato jurídico praticado.

O Código Tributário Nacional no seu artigo 121, parágrafo único, distingue os sujeitos passivos da obrigação tributária em duas categorias, o contribuinte e o responsável.

O contribuinte “é a pessoa que realiza o fato imponible. Em linguagem simples, podemos dizer que *é quem pratica o ato, ou se encontra na situação que deflagra a ocorrência do fato imponible*” (DIFINI, 2003, p. 196). Vale dizer, é a pessoa física ou jurídica que pratica o fato gerador do tributo.

Por sua vez, o responsável tributário é aquele que apesar de não ter uma relação direta com o fato gerador do tributo, compõe o pólo passivo da obrigação tributária em razão de determinação legal. As situações de responsabilidade tributária estão previstas no artigo 134 do Código Tributário Nacional. As figuras principais de responsável tributário são o sucessor e o substituto tributário, que se qualificam indiscutivelmente como terceiros, ou seja, por pessoas que não realizaram o fato gerador da obrigação, mas que são eleitos devedores do tributo ao lado do contribuinte ou mesmo em substituição do devedor original. Exemplo de sucessão tributária se dá na alienação de imóveis por força da qual o adquirente torna-se devedor de eventuais tributos incidentes sobre o bem. Já, substituição tributária acontece, em outras hipóteses, na chamada incidência na fonte do imposto de renda sobre rendimentos de trabalho. A lei atribui a fonte pagadora do rendimento, no caso, o empregador, o dever de recolher antecipadamente o tributo sobre os rendimentos auferidos pelo empregado.

É digno de nota a possibilidade de alteração do sujeito passivo da obrigação tributária. O artigo 123 do Código Tributário Nacional ressalta que tal situação só é oponível à Fazenda Pública se houver expressa autorização legal neste sentido, caso o contrário, valor nenhum terá para o erário a transferência da obrigação de pagar o tributo.

É o que ocorre com o contrato de locação onde o inquilino fica obrigado a arcar com o IPTU do imóvel, caso este não efetue os pagamentos, o fisco irá acionar o proprietário do imóvel, único contribuinte previsto na lei para este imposto, não sendo possível opor frente ao erário o contrato particular por falta de autorização legal neste sentido. Assim, o contrato de locação teria apenas efeitos civis, por permitir que o proprietário do imóvel acione judicialmente o inquilino em razão do descumprimento de cláusula contratual.

2.3 – Do Objeto

Em breves linhas, o objeto da obrigação tributária é o tributo, ou seja, o montante devido às pessoas jurídicas públicas em razão da incidência nas situações definidas pelo constituinte como indicadores do poder aquisitivo individual (indicadores de riqueza).

Nesse diapasão, é pertinente anotar a lição de CARVALHO (2008, p. 422):

Com efeito, a hipótese de qualquer exação deve descrever fato realizado por pessoa que manifeste, objetivamente, riqueza. Ao recortar, no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para fazerem nascer a obrigação tributária, o legislador deve sair à procura de acontecimentos passíveis de serem medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelados deve ter como objeto uma prestação pecuniária. É evidente que de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial jamais se conseguirá cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, um valor em dinheiro. São esses eventos que fazem irromper a obrigação tributária, conduta prestacional de entregar uma porção de moeda (objeto da obrigação) e respectivo crédito (valor pecuniário objeto da prestação)

Frisa-se, que em razão dos princípios da legalidade e da segurança jurídica que regem o Direito Tributário, uma pessoa, física ou jurídica, somente se torna devedora de tributo se praticar conduta exatamente igual à descrita pelo legislador tributário. O Código Tributário Nacional denomina como fato gerador este acontecimento da vida descrito na lei como passível de tributação. Tal conceito é veementemente rechaçado pelo doutrinador Luis Ricardo Gomes ARANHA (2001, p. 154), sendo oportuno transcrever o seu entendimento.

Nada mais equivocado, embora o uso da expressão seja corrente e plenamente justificável, como nome, desde que o usuário saiba a essência do tema. O FATO, em si mesmo, não gera absolutamente nada dentro do Direito. O que gera é a circunstância de esse fato ter sido descrito na lei, como hipótese, somado à efetiva ocorrência dele. Esse fenômeno, tecnicamente chamado de subsunção, é que, na verdade, constitui o impulso genético da obrigação tributária. Enquanto um simples fato da vida, o evento não está no Direito. Quando descrito por lei passa a constituir uma hipótese relevante para o Direito. Quando efetivamente ocorrido, provoca de imediato, a descida da hipótese por sobre o fato, revestindo-o (subsunção) e gerando a obrigação tributária.

Portanto, não é o fato gerador quem resulta na obrigação tributária, e sim a soma da presciência legal com a ocorrência do fato.

Conforme se extrai do dispositivo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional, considera-se como objeto da obrigação tributária tanto o tributo quanto às penalidades, o que é uma impropriedade, haja vista que o tributo e a penalidade possuem natureza jurídica diversa. DENARI (2002, p. 189) assinala que o objetivo do Código Tributário é estender às penalidades o regime jurídico tributário, possibilitando a aplicação dos mesmos privilégios do tributo.

Discutindo acerca do mesmo tema AMARO (2003, p. 242) explica que considerar a infração como fato gerador da obrigação tributária, que tenha como objeto uma sanção, é um equívoco tendo-se em vista que o próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 3º afirma que a sanção não é considerada tributo.

A doutrina debate se o objeto da obrigação tributária segue a mesma sistemática do objeto da obrigação civil de “dar, fazer, ou não fazer”. Analisando friamente o Código Tributário Nacional conclui-se que sim, pois, a obrigação de pagar tributos e multa consistiria em uma obrigação de dar (artigo 113, § 1º), a

obrigação de prestar informações para facilitar a fiscalização e arrecadação de tributos (artigo 113, § 2º) seria uma obrigação de fazer e a imposição de não praticar certas condutas (artigo 113, § 2º) seria uma obrigação de não fazer.

Todavia, não é esta a conclusão que prevalece na doutrina, pois, a obrigação de fazer tributária de prestar informações para a facilitação da arrecadação e fiscalização de tributos, não tem como fim o cumprimento da obrigação e sim à aplicação de uma penalidade àquele que se encontra inadimplente perante o erário. Logo, não pode ser considerada uma obrigação de fazer propriamente dita do ponto de vista do direito civil, pois, como enfatiza POLACCO (1915) apud DENARI (2002, p. 190) “(...) para qualificar uma obrigação de fazer, não basta o simples *facere*, mas é necessário que este *facere* constitua finalidade última da obrigação”.

Ademais, a previsão do artigo 113, § 2º não é visto por parte da doutrina, como DENARI (2002, p. 190) e ARANHA (2001, p. 155/156), como uma obrigação tributária, e sim como uma punição, um dever administrativo. BERLIRI (1915) apud DENARI (2002, p. 190) afirma a impossibilidade de existir a obrigação de não fazer no direito tributário em razão de ser impossível qualificar a livre atuação do sujeito passivo como uma obrigação de não fazer.

De tudo o que se expôs, conclui-se que somente pode ser considerado objeto da obrigação tributária o montante devido a título de tributo que consiste em uma obrigação de dar.

Tendo em vista que o objeto da obrigação tributária depende da realização do fato gerador por uma pessoa física ou jurídica, vale à pena tecer alguns apontamentos que a doutrina faz em relação à diferença entre o fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória prevista no Código Tributário Nacional.

Analisando o Código Tributário de maneira sistemática percebe-se, que entre o artigo 113, § 1º, que define a obrigação tributária principal e o artigo 114 do mesmo Codex, que determina o fato gerador daquela, há simetria.

Porém, o mesmo não ocorre em relação à obrigação acessória (artigo 113, § 2º, do CTN) uma vez que, o artigo 115 determina que o fato gerador desta

obrigação decorra das leis tributárias, e não de uma situação legalmente prevista e qualificada como incidente de tributo, como fez com a obrigação principal.

Considerando que é imprescindível a existência de uma situação hipotética definida em lei (fato gerador) que seja capaz de desencadear a obrigação tributária, já se verteram rios de tintas a respeito do fato gerador da obrigação tributária acessória.

AMARO (2003, p. 244) possui a seguinte opinião a respeito do tema:

Parece que, ao dizer serem as obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária, o Código quis explicitar que a previsão dessas obrigações pode estar não em “lei”, mas em ato de autoridade que se enquadre no largo conceito de “legislação tributária” dado no art. 96; mesmo, porém, que se ponha em causa um dever de utilizar certo formulário, descrito em ato de autoridade, melhor seria dizer que a obrigação, em situações como essa, decorre *da lei*, pois nesta é que estará o fundamento com base no qual a autoridade pode exigir tal ou qual formulário, cujo formato tenha ficado à sua discricção. E, obviamente, também nessas situações, o nascimento do dever de alguém cumprir tal obrigação instrumental surgirá, concretamente, quando ocorrer o respectivo fato gerador.

Então, este doutrinador conclui que o artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional contém apenas um desacerto redacional ao considerar como fato gerador da obrigação acessória a “legislação tributária” e não a lei.

O doutrinador Hugo de Brito Machado (2003, p. 31) a respeito desta questão aduz:

Diferentemente do que ocorre com o fato gerador da obrigação principal, seja essa consubstanciada no tributo ou na penalidade pecuniária, o fato gerador da obrigação tributária acessória não há de ser necessariamente um tipo fechado. Não se exige que a legislação tributária descreva, em cada caso, a situação cuja ocorrência faz nascer o dever de fazer, de não fazer ou de tolerar, objeto da obrigação tributária acessória. Tal situação decorre de um ou de vários dispositivos da legislação, pode ser uma situação específica ou não, duradoura ou instantânea, sem que se encontra na norma descritora da hipótese cuja concretização faz nascer a obrigação acessória uma descrição precisa de todos os seus elementos, muitos dos quais podem resultar implícitos ou determinados por intuição.

Portanto, conforme se extrai dos apontamentos doutrinários acima citados, nenhum deles nega a existência de um fato gerador para a obrigação tributária acessória. O que se verifica é que há uma atenuação do princípio da legalidade para a obrigação tributária acessória visto que para a sua formação não é

exigido lei em sentido estrito, como para a obrigação principal (artigo 113, § 1º, CTN), e sim regulamentos, decretos, atos de autoridade, entre outros previstos nos artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

3 – DA ORIGEM DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Acerca deste tema há três principais correntes, quais sejam, a corrente declarativista, constitutiva e a procedimentalista.

Para a corrente declarativista, a gênese da obrigação tributária se dá com a ocorrência do fato gerador. Para os defensores desta corrente, o ato administrativo de lançamento (praticado posteriormente à ocorrência do fato gerador) é considerado condição de exigibilidade do tributo, tendo como finalidade determinar o valor do débito, assim, o lançamento tem como escopo a declaração da obrigação tributária.

Por sua vez, a teoria constitutiva advoga no sentido de que a obrigação tributária tem origem, como regra, com o lançamento. Apenas excepcionalmente, é que a origem da obrigação tributária ocorre com a prática do fato gerador, se enquadrando neste exemplo os tributos sem imposição, que são aqueles onde a Administração Pública apenas controla o montante do pagamento, sendo recolhidos sem sua intervenção, pois, uma vez ocorrido o fato gerador é o contribuinte que demonstra as operações tributáveis e recolhe o valor devido. Exemplos: ICMS, IR, ISS entre outros.

Por derradeiro, para a corrente procedimentalista, DENARI (2002, p. 195) explica que:

Para os defensores desta corrente, a ocorrência do fato gerador deflagra, do lado passivo, um *simplex dever de conduta* – que os italianos designam de *obbligo*, menos que *obbligazione* – sem correspondência, do lado ativo, com o direito subjetivo de crédito.

A obrigação tributária surge no curso do procedimento fiscal que se instaura após o lançamento tributário, correspondendo, do lado ativo, ao momento da constituição definitiva do crédito tributário.

Deste modo, para os expoentes desta teoria, a obrigação tributária não surge nem com a concretização do fato gerador e nem com o lançamento do crédito tributário. Apenas quando o crédito tributário torna-se definitivo é que nasce a obrigação tributária.

O Código Tributário não foi muito feliz na escolha de uma teoria para delimitar a origem da obrigação tributária uma vez que em seu artigo 113, § 1º adota a corrente declarativista e, posteriormente, em seu artigo 142 anuncia que o crédito tributário tem origem com o seu lançamento, adotando, assim, uma posição claramente dualista.

4 – DA NATUREZA EX LEGE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A obrigação tributária é *ex lege*, ou seja, decorre da lei, assim, a sua constituição independe da vontade e até do conhecimento do sujeito passivo, bastando a que a conduta por ele praticada se amolde à previsão legal tributária. Para melhor compreensão, é digno de nota os apontamentos feitos pelo doutrinador AMARO (2003, p. 241):

(...) o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação.

Por mais que se critique o fato de imputar-se tal natureza à obrigação tributária, sob o fundamento de que todo e qualquer dever jurídico é, como via de conseqüência, *ex lege* em razão da previsão legal, é imperioso enfatizar que a natureza *ex lege* da obrigação tributária não se justifica em razão de estar prevista em lei, é mais do que isso, haja vista que tal natureza lhe é atribuída pelo fato da sua constituição independe da anuência do sujeito passivo e ativo da obrigação,

basta, então, que se pratique uma conduta previamente definida em lei como tributável e nas demais obrigações também prevista em lei a manifestação das partes é imprescindível.

Insta salientar que a obrigação tributária não pode ser disponível pela autoridade administrativa, vez que não é ele o credor da obrigação e sim a pessoa jurídica de direito público que a Constituição prevê como sujeito ativo e/ou credora daquele determinado tributo. O não adimplemento da obrigação tributária só pode ocorrer baseado em prévia previsão legal.

5- CAUSAS DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO

A obrigação tributária é espécie de relação jurídica patrimonial. Traduz-se, como foi visto, em um vínculo jurídico, vale dizer, um vínculo imaterial, abstrato, que se constitui por força de uma causa que se pode chamar jurídica e se extingue também por causas jurídicas, definidas no CTN, no art. 156.

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - a remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no Art. 150 e seus parágrafos § 1 e § 4; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2 do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (acrescentado pela LC-000.104-2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Frisa-se que a extinção da obrigação tributária deve ocorrer apenas nas situações legalmente previstas por força da aplicação do princípio da legalidade que norteia a obrigação tributária.

Para o doutrinador Paulo de Barros CARVALHO (2008, p. 469) o rol do artigo 156 do CTN não é taxativo, pois, há outros fatores que levam acarretam na

extinção da obrigação tributária que não foram contempladas pelo legislador, como a confusão entre os sujeitos que compõem a obrigação tributária e o desaparecimento do sujeito passivo sem deixar sucessores, bens ou herdeiros.

Tendo em vista que o crédito tributário se perfaz no direito subjetivo do sujeito ativo de receber o valor pecuniário decorrente da obrigação tributária, a sua exclusão acarreta na extinção da obrigação tributária, uma vez que ao se excluir o crédito, como via de consequência, se exclui o débito.

Porém, como ressalta AMARO (2003, p. 373/374), há situações em que a obrigação tributária se extingue antes do nascimento do crédito tributário pelo lançamento, citando como exemplo a remissão, decadência, a compensação, todas previstas no rol do artigo 156 do Código Tributário Nacional. Este mesmo doutrinador aponta outra incoerência do legislador quanto as decisões definitivas na administrativas ou judiciais capazes de extinguir o *crédito tributário*, uma vez que se a decisão se fundar na inexistência da obrigação tributária, como não há obrigação, não há crédito para se extinguir. Outro exemplo aludido pelo mesmo autor trata da ação anulatória de débito fiscal (artigo 156, X, CTN) que visa desconstituir o ato administrativo irregular e não a obrigação ou crédito tributário.

Por derradeiro, o supramencionado autor, AMARO (2003, p. 374) conclui:

Os problemas, em síntese, são de duas ordens. Em primeiro lugar, o Código Tributário Nacional trata como “extinção do crédito tributário” situações que, para manter coerência, ele deveria disciplinar como causas de “extinção da obrigação tributária” (ainda não objeto de lançamento). Em segundo lugar, o Código mistura a *extinção do direito material do Fisco* de receber uma prestação pecuniária (direito esse que pode, por exemplo, ser extinto pelo pagamento) com a *extinção de mera prestação do Fisco*, que pode estar viciada justamente pela falta de direito material. A decisão definitiva (judicial ou administrativa) não extingue direito material. Ou ela *declara a inexistência de direito material*, ou *declara a existência de uma causa legal extintiva da obrigação tributária* (p. ex., decadência, remissão etc.). Não é o juiz (nem o julgador do processo administrativo) que extingue obrigações tributárias. Sua atribuição é a de dizer o direito (positivo), e não de extinguir direitos(subjetivos). Mesmo quando a decisão desconstitui ato administrativo irregular não há desconstituição de direito subjetivo, mas declaração de inexistência desse direito.

O coerente seria, portanto, que o legislador tributário focasse na extinção da obrigação tributária e não do crédito, que é uma parte daquela, para que

não haja o equívoco de se concluir que a extinção do crédito permite a manutenção do vínculo obrigacional.

6-CONSIDERAÇÕES FINAIS.

A obrigação tributária trata-se de uma relação jurídica estabelecida entre as pessoas jurídicas de direito público, competentes para a instituição do tributo, e as pessoas, físicas ou jurídicas, que praticam o fato previamente previsto em lei como gerador do Tributo.

O que qualifica uma obrigação como tributária é seu objeto, qual seja, o tributo e pela sua natureza “ex lege”, haja vista que para a sua constituição basta a previsão legal e a incidência naquele fato, sendo irrelevante a vontade e até o conhecimento do sujeito passivo.

Para a sua regular constituição é indispensável a presença de três elementos: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto.

Com efeito, toda obrigação tributária, seja principal ou acessória, deve ter um fato gerador, sendo que da primeira observa veementemente o princípio da legalidade que norteia o direito tributário, visto que seu fato gerador é definido pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional como uma ocorrência previamente descrita na lei.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional não observou demasiadamente o princípio da legalidade para definir o fato gerador da obrigação acessória ao mencionar o termo “legislação” no seu artigo 113, § 2º, que é uma expressão mais ampla que “lei”. Desta feita, o fato gerador das obrigações tributárias acessórias é mais amplo, abrangendo as situações previstas nos artigos 96 e 100 do CTN.

Quanto à origem da obrigação tributária o Código Tributário Pátrio ora adota a teoria declarativista (artigo 113, § 1º) ora a teoria constitutiva (artigo 142),

tendo assim um posicionamento dualista. DENARI (2002, p. 196) traz o melhor posicionamento a respeito deste tema ao concluir que “(...) a obrigação e o respectivo crédito tributário constituem as duas faces da mesma moeda que, com rigor metodológico, não comportam cisão”. Adotando assim, a teoria procedimentalista para explicar a origem da obrigação tributária.

Por derradeiro, as causas da sua extinção estão previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, sendo certo que há outras causas ali não previstas que são capazes de extinguir a obrigação tributária. Embora se extraía do artigo 140 do Código Tributário Nacional que as situações que excluam a exigibilidade o crédito tributário não repercutem na obrigação tributária que lhe deu causa, tal assertiva não é correta, pois, não existe obrigação tributária sem crédito tributário por não ser possível haver um dever jurídico de realizar uma prestação sem que haja um titular do direito subjetivo de exigí-la, em outros termos, admitir como verdade a previsão do dispositivo legal acima mencionado compromete a bilateralidade inerente em qualquer liame obrigacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 493 p.

ARANHA, Luiz Rucardo Gomes, **Direito Tributário: apreendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. 406 p. ISBN 85-7308-459-6.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, 875p. ISBN 978-85-99349-20-5

DENARI, Zelmo, **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, 327p. ISBN 85-224-3134-5

DIFINI, Luiz Felipe Silveira, **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. ISBN 85-02-04363-3

MACHADO, Hugo de Brito **Fato gerador da obrigação acessória.** In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 96, setembro-2003.

SABBAG, Eduardo de Moraes, **Direito Tributário.** 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006, 438 p (Coleção Elementos do Direito). ISBN 85-99565-19-2.