

Vinícius Gomes CASALINO
Helton Kramer LUSTOZA

Curso de
DIREITO

*Constituição Federal e
Código Tributário Nacional*

4ª edição

Revista, Atualizada
e Ampliada

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

TRIBUTÁRIO

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

24.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA

O artigo 113 do CTN inaugura o Título II, do Livro Segundo, denominado “Obrigação Tributária”. O Título, por sua vez, desdobra-se em cinco capítulos: (I) disposições gerais; (II) fato gerador; (III) sujeito ativo; (IV) sujeito passivo e (VI) responsabilidade tributária.

Uma análise estrutural do CTN permite concluir que, após estabelecer os traços fundamentais de organização das leis tributárias, isto é, dispor sobre vigência, interpretação, aplicação, entre outros, o Código passa a delinear os elementos normativos estruturantes da *relação jurídica obrigacional tributária*.

De fato, o tributo é uma prestação pecuniária compulsória (CTN, art. 3º). Ocorre, contudo, que o efetivo adimplemento dessa prestação deve ocorrer no seio de uma *relação jurídica*. É preciso que haja um vínculo de direito unindo o contribuinte ou responsável ao Estado para que a exigência do tributo seja legítima.

Não é dado ao Poder Público exigir o tributo de pessoas que não mantenham com ele nenhuma relação jurídica. Seria como se alguém cobrasse uma dívida de pessoa com a qual nunca tivera tido contato antes. É importante, portanto, conhecermos um pouco mais sobre o significado de obrigação jurídica. Depois, veremos como se estrutura, em particular, a obrigação tributária.

Sobre o conceito geral de *obrigação jurídica*, Antunes Varela observa: “Diz-se *obrigação* a relação jurídica por virtude da qual uma (ou mais) pessoa pode exigir de outra (ou outras) a realização de uma prestação” (ANTUNES VARELA, 1989, p. 61).

De acordo com os civilistas, são três os elementos que constituem a relação obrigacional:

- *Sujeitos* – “Que são os titulares (ativo e passivo, ou simultaneamente ativo e passivo quando se trata, por exemplo, de obrigação nascida de um contato bilateral) da relação [...] O *credor* é a pessoa a quem se proporciona a

vantagem resultante da prestação, o titular do interesse (patrimonial, espiritual ou moral) que o dever de prestar visa satisfazer [...] O *devedor* é, por seu turno, a pessoa sobre a qual recai o dever (específico) de efetuar a prestação (o comprador, quanto à entrega do preço; a entidade patronal, quanto ao salário; o empreiteiro, quanto à entrega da obra” (ANTUNES VARELA, 1989, p. 73, 74). No direito tributário, o sujeito ativo (credor) é o Estado; o sujeito passivo (devedor) é o contribuinte ou o responsável;

- *Objeto* – “Que é a prestação debitória [...] O objeto da obrigação é a *prestação devida ao credor*. É o meio que satisfaz o interesse do credor, que lhe proporciona a vantagem a que ele tem direito. A prestação consiste, como regra, numa atividade ou numa ação do devedor (entregar uma coisa, realizar uma obra, dar uma consulta, patrocinar alguém numa causa, transportar alguns móveis, transmitir um crédito, dar certo número de lições, etc.)” (ANTUNES VARELA, 1989, p. 73, 79). Em âmbito tributário, o objeto é a obrigação do devedor (contribuinte ou responsável) de dar dinheiro ao Estado na forma de tributo ou multa (obrigação principal) ou de fazer, não fazer ou tolerar que se faça no interesse da fiscalização e arrecadação tributária (obrigação acessória);
- *Vínculo* – “Que é o nexa que liga os poderes do credor aos deveres do obrigado [...] Este vínculo, constituído pelo enlace dos poderes conferidos ao credor com os correlativos deveres impostos ao titular passivo da relação, forma o *núcleo central* da obrigação, o elemento substancial da economia da relação [...] Aliás, a própria etimologia da palavra *obrigar* (de *obligare*, ou *ligare ob* – *ligar por causa de, ligar para*) aponta desde logo para o vínculo que prende um ao outro os sujeitos da relação” (ANTUNES VARELA, 1989, p. 73, 110, 111). Em âmbito tributário, trata-se do nexa jurídico que tem fundamento na *lei* (e não na *vontade* das partes), e que nasce com a ocorrência do fato gerador.

Pois bem, a obrigação tributária segue a mesma estrutura básica das obrigações de direito privado. Ocorre, contudo, que a primeira decorre da lei e rege-se por normas de direito público; a segunda decorre da vontade das partes e rege-se por normas de direito privado. Por isso, existem diferenças importantes no que concerne ao surgimento, existência e encerramento da relação.

De qualquer maneira, a análise atenta do CTN permite concluir que houve uma “*adaptação*” da obrigação jurídica de direito privado às necessidades impostas pelo direito tributário como ramo do direito público. A relação de tributação é uma relação de poder. O CTN, contudo, pretendeu dar a essa relação de submissão dos particulares à soberania estatal a feição de uma relação jurídica.

Sacha Calmon Navarro Coêlho captou esta sutileza: “Seja lá como for, o CTN se escorou na teoria obrigacional para regradar juridicamente a relação entre o Estado que tributa e o contribuinte que paga” (COÊLHO, 2009, p. 692).

É claro que, como relação de direito público, a relação jurídica obrigacional tributária não poderia ser idêntica à relação obrigacional privada. Não faria sentido se

assim fosse. Entretanto, o CTN inspira-se nas categorias e figuras de direito privado para desenhar normativamente, e de forma autônoma, a relação jurídica tributária.

Deve-se compreender, pois, que a exigência prática do tributo perante o sujeito passivo fica subordinada à existência de uma *relação jurídica*, isto é, da *obrigação tributária*. Sem este vínculo, a exigência do tributo, da multa ou de obrigações de fazer não subsiste juridicamente.

O surgimento da obrigação tributária, contudo, difere essencialmente do surgimento das obrigações de direito privado. Neste caso, basta o ajuste de vontade das partes para que o vínculo obrigacional venha à tona. A obrigação tributária, por sua vez, tem origem na lei. A vontade das partes é irrelevante.

Isso não significa, evidentemente, que apenas a existência da lei faz surgir a relação jurídica. Se assim fosse, todos e todas estaríamos sujeitos aos tributos instituídos pelo Estado indistintamente. Não é o que ocorre. O surgimento da relação jurídica tributária depende da ocorrência de um *fato* ou *ato* praticado pelo contribuinte, fato ou ato que se amoldam à descrição legal prévia.

A aquisição da propriedade de um veículo automotor; a utilização do serviço público de recolhimento de lixo; o pertencimento a uma determinada profissão organizada por entidade representativa; enfim, exige-se uma determinada *ocorrência* ou *comportamento* por parte da pessoa, previamente descritos em lei, para que o vínculo jurídico tributário venha à tona.

Se o fato ou ato foi praticado em razão da *vontade* da pessoa, isso é importante para averiguar a existência da relação jurídica de direito privado. Do ponto de vista tributário a *vontade* é irrelevante. Quer dizer, constata-se a existência do *ato ou fato concreto*. Se este ocorreu, surgiu a relação jurídica tributária, ainda que a pessoa não queira ou não concorde com a exigência do tributo.

Em suma, a obrigação tributária é uma relação jurídica de direito público cuja origem remonta à lei. Não se confunde com as obrigações de direito privado, embora sua estrutura básica (sujeito, objeto e vínculo) tenha sido “adaptada” a partir daquele modelo. Esta adaptação deve-se ao fato de que a relação tributária é uma relação de poder que, no Estado Democrático de Direito, deve apresentar-se como relação jurídica, isto é, relação em que ambas as partes têm direitos e deveres recíprocos e mutuamente condicionantes.

24.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional tem como função, entre outras, estabelecer as normas gerais de direito tributário. Dentre elas, aquelas relativas à obrigação. Isso é importante porque o CTN desenha a estrutura normativa da relação jurídica tributária, conferindo uniformidade e padrão a esta relação, quer ela envolva a União, os Estados, o DF ou os Municípios.

O que seria se cada Município brasileiro pudesse desenhar normativamente sua própria relação jurídica tributária? A segurança jurídica, que já não é muito prestigiada em nosso país, desapareceria em definitivo. Nesse sentido, o art. 113 do CTN estabelece:

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

§ 1º 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.

§ 2º 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.

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

A obrigação tributária é a relação jurídica de direito público que vincula o Estado, na qualidade de sujeito ativo, ao contribuinte, responsável, pessoal natural ou jurídica, na qualidade de sujeitos passivos, e tem como objeto o pagamento de tributo, multa ou prestações de fazer, não fazer ou tolerar que se faça no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos.

A obrigação tributária, ao contrário da obrigação de direito privado, não tem origem na vontade das partes. Pelo contrário, o dever de pagar tributo, multa, fazer, não fazer ou tolerar que se faça no interesse da fiscalização tem origem na lei ou na legislação tributária. A obrigação tributária tem origem *ex lege*.

Surge com a ocorrência de certo fato; a prática de determinado ato; a adoção de alguma conduta; ou uma posição jurídica específica ocupada pelo sujeito passivo, desde que todas aquelas circunstâncias estejam previstas em lei ou na legislação tributária, independentemente da vontade das pessoas envolvidas.

Note-se que o sujeito pode até optar entre praticar ou não um negócio jurídico privado. Pode, por exemplo, tornar-se proprietário de veículo automotor ou não. Sua vontade, nesse caso, é fonte da obrigação jurídica privada. Entretanto, uma vez que opte por tornar-se proprietário do veículo, adota uma conduta tal qual a descrita na regra-matriz de incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Está configurado o *fato gerador* da obrigação principal. Sua vontade, a partir de então, é irrelevante, pois tem o dever de pagar o tributo, quer queira, quer não. Aliás, se não pagar está sujeito à execução forçada de seu patrimônio por meio da ação de execução fiscal a ser proposta pela Procuradoria da Fazenda Pública.

A) Espécies de obrigação tributária

De acordo com o artigo 113 do CTN, a obrigação tributária é *principal* ou *acessória*.

Sabemos que o vínculo tributário é uma relação jurídica de direito público, de natureza *ex lege*, que liga o Estado ao sujeito passivo e tem como *objeto* o pagamento de tributo ou multa, prestações de fazer, não fazer ou tolerar que se faça em nome da fiscalização ou arrecadação tributária.

O que permite desdobrar a obrigação em duas espécies distintas, com regimes jurídicos próprios, é a *natureza específica do objeto* de cada uma delas:

- *Principal* – É a obrigação cuja natureza jurídica a caracteriza como *obrigação de dar*, isto é, *entregar* ao Estado certa quantia em dinheiro a título de tributo ou multa;
- *Acessória* – É obrigação do sujeito passivo cuja natureza jurídica a caracteriza como *obrigação de fazer em sentido amplo*, quer dizer, *fazer, não fazer* ou *tolerar que se faça*, no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Paulo de Barros Carvalho sustenta que uma análise rigorosa das obrigações acessórias permite compreender que não são “obrigações” na acepção precisa do termo: “Por sem dúvida, que a prestação pecuniária a que alude o art. 3º do Código dá uma feição nitidamente patrimonial ao vínculo tributário, pois o dinheiro – a pecúnia – é a mais viva forma de manifestação econômica. Esse dado, que salta à evidência, nos autoriza a tratar o laço jurídico, que se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, como uma autêntica e verdadeira *obrigação*, levando-se em conta a ocorrência do fato típico, previsto no descritor da norma. Mas é inaplicável àquelas relações, também de índole fiscal, cujo objeto é um *fazer* ou *não fazer*, insusceptível de conversão para valores econômicos” (CARVALHO, 2012, p. 359).

Por isso, o eminente autor prefere a denominação *deveres instrumentais ou formais* à expressão *obrigação acessória* utilizada pelo CTN. De toda forma, prevalece na doutrina e na jurisprudência a compreensão de que a obrigação acessória é típica obrigação jurídica, uma vez que consiste em um vínculo jurídico que une Estado a sujeito passivo e impõe certos deveres ao último.

Feitas essas observações, passemos à análise de cada espécie de obrigação.

B) Obrigação tributária principal

De acordo com o artigo 113, § 1º, do CTN, “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”.

O tributo é instituído por lei. Isso significa que a lei descreve a regra-matriz de incidência tributária. Todos estamos sujeitos à lei, uma vez que se trata de ato normativo, imperativo, geral, abstrato e impessoal. Ocorre, contudo, que nem todos estão sujeitos ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. O dever de recolher essas prestações surge com a ocorrência do *fato gerador* atribuído ao contribuinte.

A obrigação tributária principal, portanto, *surge, tem origem, vem à tona*, a partir da ocorrência de um fato ou através da prática de um ato, ou, ainda, pela adoção de uma conduta por parte de uma pessoa natural ou jurídica, ato, fato ou conduta que estejam perfeitamente adequados à descrição legislativa abstrata contida na lei, isto é, na regra-matriz de incidência tributária.

De acordo com o CTN, a obrigação principal tem como *objeto* o pagamento de *tributo* ou *penalidade pecuniária*. A palavra “pagamento” indica que a obrigação principal tem natureza jurídica de *dar*, isto é, entregar dinheiro aos cofres públicos. Trata-se de obrigação pecuniária, portanto.

Ocorre que, nos termos do artigo 3º do CTN, tributo não se confunde com multa. Portanto, é preciso compreender que a obrigação tributária principal apresenta dois objetos pecuniários possíveis, mas distintos:

- O *tributo*, prestação pecuniária que *não* constitui sanção de ato ilícito;
- A *multa*, prestação pecuniária que *constitui* sanção de ato ilícito.

Nesse sentido, é preciso considerar o disposto no art. 114 do CTN:

CTN, art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária suficiente à sua ocorrência.

Constata-se, portanto, a existência de duas espécies de fatos geradores:

- *Fato gerador do tributo* – É o fato, ato ou conduta *lícitos*, isto é, de acordo com a lei, ocorridos ou adotados pelo contribuinte, na realidade concreta, e que coincidem com a descrição normativa contida na regra-matriz de incidência da norma que instituiu o tributo. “Adquirir renda ou proventos de qualquer natureza” é um ato lícito que se amolda à descrição do aspecto material da hipótese de incidência da lei que instituiu o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR). Uma vez que tal conduta seja levada a cabo por uma pessoa natural ou jurídica, na realidade concreta, qualifica-se como *fato gerador* e faz surgir a obrigação tributária principal, quer dizer, o dever de recolher certa quantia a título de *tributo*;
- *Fato gerador da multa* – É a conduta adotada pelo sujeito passivo e que está em *descordo* com o mandamento contido na legislação. A norma, nesse caso, foi violada. Liga, portanto, ao descumprimento de seu comando, a aplicação de uma *sanção* como consequência. Trata-se, assim, de um *ilícito administrativo tributário*. Digamos, por exemplo, que o contribuinte deve recolher o tributo até o dia 15 de fevereiro de determinado ano. Caso não o faça, está sujeito à multa de R\$ 300,00 (trezentos reais). O recolhimento ocorre, contudo, apenas no dia 16 deste mês. Percebe-se que sua conduta está em *desacordo* com o prescrito pela norma. Logo, praticou um *ilícito*, uma *infração*. É exatamente este o fato gerador da obrigação tributária principal cujo objeto é o pagamento de *penalidade pecuniária (multa)*. Luciano Amaro anota: “A conceituação legal leva a indagar sobre qual seja o ‘fato gerador’ da obrigação tributária principal que tenha por objeto o pagamento de penalidade. A resposta (à vista do art. 114 do CTN) seria: *a infração*. Assim, a própria omissão no cumprimento do dever de recolher o tributo seria fato gerador de outra obrigação ‘tributária’, que teria por objeto a sanção administrativa cominada para a infração do comando legal que determina o pagamento do tributo” (AMARO, 2011, p. 274).

Para finalizar, note-se que o artigo 113, § 1º, do CTN, aponta para um momento da relação jurídica tributária que ainda é desconhecido para nós: o *crédito tributário*.

Esta figura é definida no artigo 139 do CTN, que determina: “O crédito tributário decorre da obrigação tributária principal e tem a mesma natureza desta”.

Ora, se o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação, trata-se, então, de uma relação jurídica de direito público que vincula o Estado, como sujeito ativo, ao contribuinte ou responsável, como sujeitos passivos e que tem como objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Entretanto, o crédito, como veremos, possui alguns atributos que não se encontram na obrigação: formalização, liquidez, certeza e exigibilidade. Desse modo, o crédito é um segundo momento da relação jurídica tributária. Ele pressupõe a obrigação, isto é, depende da existência prévia da obrigação principal.

O que nos interessa agora, contudo, é apenas registrar que, de acordo com o artigo 113, § 1º, a obrigação tributária principal *extingue-se* juntamente com o crédito. As causas de extinção deste estão previstas no artigo 156 do CTN. Assim, como regra geral, uma vez que ocorra qualquer daquelas causas e, portanto, esteja extinto o crédito tributário, estará extinta também, por consequência, a obrigação tributária principal.

Se o contribuinte, por exemplo, efetua o pagamento do tributo na data prevista em lei ou no lançamento tributário, extingue, juntamente com o crédito, a obrigação. Se logra êxito em compensar os valores devidos com créditos que possui perante a Fazenda, extingue o crédito tributário e também a obrigação, e assim por diante.

Em suma, a obrigação tributária principal é uma das figuras mais importantes do direito tributário. A partir da existência desta relação jurídica, tem o Estado o direito de constituir o crédito tributário, isto é, formalizar, tornar líquida, certa e exigível a quantia a ser extraída do patrimônio privado. O futuro crédito é receita pública potencial, quantia pecuniária que deverá ingressar nos cofres públicos uma vez que forem cumpridos todos os requisitos impostos pelo ordenamento jurídico.

C) Obrigação tributária acessória

De acordo com o artigo 113, § 2º, do CTN, “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”.

Pois bem, obrigações acessórias são relações jurídicas previstas na legislação tributária que vinculam o Estado, como sujeito ativo, à pessoa natural ou jurídica, como sujeito passivo, e têm como objeto certas condutas desta última que consistem em *fazer*, *não fazer* ou *tolerar que se faça* no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

Enquanto a obrigação principal tem natureza jurídica de *dar*, entregar dinheiro aos cofres públicos, a obrigação acessória tem natureza jurídica de *fazer em sentido amplo*, isto é, *fazer*, *não fazer* ou *tolerar que se faça* em prol da fiscalização e arrecadação de tributos e multas.

São exemplos de obrigações acessórias: emitir nota fiscal; preencher declaração de exportação ou importação; entregar declaração de renda; fazer inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); fazer inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas

Jurídicas (CNPJ); permitir que a autoridade fiscalizadora faça a vistoria nos registros contábeis da empresa; dentre outros.

As obrigações acessórias existem no interesse da *arrecadação e fiscalização* de tributos e multas. Não dependem, contudo, da *existência efetiva* do dever de recolher o gravame. Tais obrigações têm como objetivo viabilizar o conhecimento, por parte da fiscalização tributária, da ocorrência ou não do *fato gerador* da obrigação principal. Uma vez que tenha ocorrido o fato imponible, surge para o contribuinte ou responsável o dever de pagar o tributo.

Por isso, a fiscalização tem todo o interesse em saber se determinados fatos ou certas condutas adotadas pelo sujeito passivo enquadram-se ou não na descrição contida na hipótese de incidência tributária. As obrigações acessórias, na medida em que constituem deveres de fazer, não fazer ou tolerar que se faça por parte de pessoas naturais ou jurídicas, permitem que a fiscalização saiba se houve ou não a prática do fato gerador. Nesse sentido, duas questões devem ser pontuadas:

- *Caráter acessório dos deveres instrumentais* – Em que sentido a obrigação é *acessória*? No sentido de que apenas existe se existir a principal? Não! A obrigação acessória existe para que a fiscalização saiba se ocorreu ou não o fato gerador da principal. Dessa forma, em diversas circunstâncias as obrigações acessórias dão conta de que não houve a prática do fato imponible. Ora, se este não ocorreu, não há que se cogitar de obrigações principais. Mesmo assim, contudo, as acessórias continuam existindo e vinculando as pessoas naturais ou jurídicas. As obrigações acessórias, na verdade, têm como objetivo *assessorar* as autoridades administrativas no trabalho de fiscalização dos indivíduos e empresas para saberem se ocorreu ou não o fato gerador da obrigação principal. Em direito tributário, logo se percebe, não tem lugar o postulado de direito privado segundo o qual “o acessório segue a sorte do principal”. A obrigação acessória independe da existência da obrigação principal. Sua função consiste, justamente, em viabilizar o conhecimento da ocorrência ou não do fato gerador pela fiscalização tributária;
- *Circunstâncias em que não há obrigação principal, mas subsistem as acessórias* – Existem circunstâncias em que não há a possibilidade de surgimento da obrigação principal, uma vez que a prática do fato gerador é logicamente impossível. Ainda assim, permanece o dever de cumprir as obrigações acessórias. Três são as situações principais:
 - *Imunidade* – Como vimos, imunidade tributária é a norma constitucional negativa de competência tributária. Trata-se do dispositivo constitucional que proíbe o exercício da competência por parte dos entes federativos. O tributo, portanto, não pode logicamente ser criado. Certas imunidades, contudo, dependem do cumprimento de alguns requisitos por parte das pessoas beneficiadas, como ocorre no caso das instituições mencionadas no artigo 150, VI, c, da CF/1988. Dessa maneira, tais instituições *devem cumprir as obrigações acessórias* ainda que não estejam sujeitas às obrigações principais por impossibilidade lógica de ocorrência do fato gerador. Há decisão da Primeira Turma do STF precisamente nesse sentido:

Exigir de entidade imune a manutenção de livros fiscais é consentâneo com o gozo da imunidade tributária. Essa a conclusão da 1ª Turma ao negar provimento a recurso extraordinário no qual o recorrente alegava que, por não ser contribuinte do tributo, não lhe caberia o cumprimento de obrigação acessória de manter livro de registro do ISS e autorização para a emissão de notas fiscais de prestação de serviços [...] Na espécie, o Tribunal de origem entendera que a pessoa jurídica de direito privado teria direito à imunidade e estaria obrigada a utilizar e manter documentos, livros e escrita fiscal de suas atividades, assim como se sujeitaria à fiscalização do Poder Público [...] O Ministro Luiz Fux explicitou que, no Direito Tributário, inexistiria a vinculação de o acessório seguir o principal, porquanto haveria obrigações acessórias autônomas e obrigação principal tributária. Reajustou o voto o Ministro Marco Aurélio, relator (STF, Informativos 662/2012; 668/2012);

- *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário* – O artigo 151 do CTN enumera as causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário. *Suspender a exigibilidade* significa dizer que o crédito existe, foi constituído, entretanto, o dever que o sujeito passivo tem de extingui-lo está temporariamente afastado. Em outras palavras, o sujeito passivo não tem o dever *imediato* de efetuar o pagamento. O artigo 151, parágrafo único, no entanto, determina: “O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes”. O sujeito passivo, pois, não tem o dever de adimplir o crédito tributário, logo, a obrigação principal; permanece, no entanto, vinculado ao cumprimento das obrigações acessórias;
- *Isenção e anistia* – Nos termos do artigo 175 do CTN, a isenção e a anistia excluem o crédito tributário. A primeira exclui o crédito que decorre do tributo; a segunda, aquele que decorre da multa. As pessoas isentas ou anistiadas não se submetem à obrigação principal, uma vez que a lei criadora da isenção ou anistia “fulmina” parte da lei que instituiu o tributo ou a multa de maneira que os atos e condutas eventualmente adotados pelo sujeito passivo e que normalmente seriam considerados fatos geradores deixam de sê-lo. Entretanto, de acordo com o parágrafo único do artigo 175, “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”. Em outras palavras, pessoas e entidades isentas e anistiadas, mesmo não tendo o dever de recolher o tributo ou a multa, devem cumprir normalmente as obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

Finalmente, importa registrar alguma controvérsia no que concerne à criação das obrigações acessórias. Como vimos, de acordo com o artigo 96 do CTN, a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Desse modo, o artigo 113, § 2º, ao assinalar que a obrigação acessória decorre da *legislação tributária*, dá a entender que as leis, os tratados, os decretos e as normas complementares (CTN, art. 100) têm aptidão para criar obrigações acessórias.

Ocorre, contudo, que, de acordo com o artigo 5º, II, da CF/1988, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Surge, portanto, a questão: não estaria o artigo 113, § 2º, do CTN, contrariando o artigo 5º, II, da Constituição Federal, na medida em que autoriza a criação de obrigações acessórias por meio da legislação tributária quando o texto constitucional exige lei?

A doutrina encontra-se dividida, com predominância daqueles e daquelas que entendem que as obrigações acessórias podem ser criadas por atos normativos de hierarquia inferior à lei. De nossa parte, entendemos que o artigo 5º, II, da CF/1988 deve prevalecer, de maneira que a lei em sentido estrito deve prever as obrigações acessórias e a legislação tributária deve efetuar apenas seu detalhamento.

Seja como for, do ponto de vista jurisprudencial a questão está razoavelmente pacificada. Em 2018, no âmbito de recurso repetitivo que abordou indiretamente essa questão, a Primeira Seção do STJ assentou:

[...] 4. De fato, a diferença fundamental entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória é a natureza da prestação devida ao Estado. Enquanto aquela (principal) consubstancia entrega de dinheiro, esta (acessória) tem natureza prestacional (fazer, não fazer ou tolerar). 5. *Embora ao Fisco seja dado impor ao sujeito passivo certas obrigações acessórias por meio da legislação tributária – expressão que compreende não só as leis, mas, também, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes –*, o mesmo não ocorre no âmbito das taxas, que devem obediência à regra da estrita legalidade tributária, nos termos do art. 97, IV do CTN (STJ, 1ª Seção, REsp 1405244/SP, DJe 13/11/2018).

D) A “conversão” da obrigação acessória em principal

De acordo com o artigo 113, § 3º, do CTN, “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

O dispositivo, interpretado literalmente, leva a crer que a obrigação acessória poderia se “converter”, ou seja, se “transformar” em obrigação principal, pelo simples fato de sua inobservância.

A interpretação literal, no entanto, é sempre insuficiente e deve ser considerada apenas o primeiro passo para a fixação do sentido do objeto interpretado.

A obrigação tributária principal tem como objeto o tributo ou a multa. No primeiro caso, o fato gerador consiste na ocorrência de fato, prática de ato ou adoção de conduta lícita que coincide com a descrição contida na regra-matriz de incidência tributária; no segundo, significa a prática de ato ou adoção de conduta ilícita, isto

é, que contraria a exigência prevista na legislação, violação que acarreta a aplicação de penalidade pecuniária.

Pois bem, as obrigações acessórias envolvem condutas de fazer, não fazer ou tolerar que se faça previstas na legislação tributária. A *inobservância*, por parte da pessoa natural ou jurídica, destas obrigações, acarreta a *violação da norma jurídica*. A violação do dispositivo, por sua vez, significa a prática de *ato ilícito*. Assim, a não observância da legislação que prevê a obrigação acessória constitui fato gerador da obrigação principal que tem como objeto o pagamento de multa.

A legislação exige, por exemplo, que as empresas importadoras, por ocasião da prática do fato gerador do tributo, isto é, da importação de certo produto, emitam declaração de importação. Ora, a emissão da declaração constitui obrigação de fazer do sujeito passivo no interesse da fiscalização. Uma obrigação acessória, portanto.

O que ocorre se a empresa não emite a declaração? Há o descumprimento da legislação tributária. Portanto, a prática de um *ilícito*. Essa inobservância constitui o fato gerador da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de multa. É isso o que o Código chama de “conversão” da obrigação acessória em principal. Não há, na verdade, qualquer “conversão”. O que ocorre é que o descumprimento da obrigação acessória constitui fato gerador de uma obrigação principal que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária.

Não à toa, Ricardo Lobo Torres tece dura crítica ao mandamento: “Esse dispositivo é consequência da inexata caracterização do dever instrumental como obrigação acessória. Sendo ele impropriamente considerado pelo CTN como obrigação de fazer, do seu descumprimento resulta uma obrigação de dar, ou seja, o não fazer é punido com multa fiscal, que se transforma, também impropriamente, em obrigação principal. O esquema aqui coincide com o do direito civil: o descumprimento de uma obrigação de fazer se resolve em pagamento de perdas e danos, convertendo-se em obrigação de dar” (TORRES, 2011, p. 241).

24.3 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com o art. 113, § 1º, do CTN, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. O art. 114, por sua vez, determina:

CTN, art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação descrita em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Perceba-se, pois, que a existência de um *fato* qualificado como *gerador* depende, *antes*, da existência de uma lei que o descreva enquanto situação. Apenas haverá fato gerador quando a conduta do contribuinte estiver amoldada a uma situação descrita previamente em lei.

“Ser proprietário de veículo automotor” apenas é fato gerador do IPVA porque existem leis estaduais descrevendo esta situação (a propriedade de veículo automotor) como produtora de efeitos jurídicos tributários. Pois bem, esta descrição legal

é chamada pela doutrina de *hipótese de incidência tributária* ou *regra-matriz de incidência*. É por ela que começaremos o estudo do fato gerador.

A) Regra-matriz de incidência ou hipótese de incidência tributária

A Constituição não cria tributos. Apenas autoriza que os entes federativos o façam, por meio de lei, dentro de suas esferas de competência. O CTN também não cria tributo. Estabelece as normas gerais a serem observadas para a criação das imposições. O tributo é instituído pelos entes federativos, no exercício de suas competências tributárias, por meio de lei em sentido formal.

“Criar tributo”, portanto, significa *descrever legalmente sua regra-matriz ou hipótese de incidência*.

a) Conceito

Que fatos, atos ou condutas levam o sujeito passivo ao dever de pagar o tributo? Que fatos, atos ou condutas, pelo contrário, são capazes de evitar a obrigação de recolher o gravame?

O princípio da segurança jurídica implica que as pessoas têm o direito de saber, com antecedência, que eventos são aptos a desencadear o surgimento da obrigação tributária, e que eventos são capazes de evitar o aparecimento desta.

Por outro lado, uma vez que a obrigação tributária tenha surgido, é preciso saber com exatidão para quem deve ser entregue a prestação relativa ao tributo. Além do mais, o sujeito passivo tem o direito de saber exatamente quanto deve ser entregue, isto é, que quantia deve transferir de seu patrimônio aos cofres estatais.

Nota-se que a instituição do tributo envolve a fixação, em lei, de uma série de informações necessárias à configuração da relação jurídica tributária, de modo tão exato e preciso quanto seja possível.

Essa descrição legal é denominada de *regra-matriz de incidência* ou *hipótese de incidência tributária*.

Geraldo Ataliba explica: “A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera ‘previsão legal’ (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral)” (ATALIBA, 2002, p. 58).

A hipótese de incidência tributária é a descrição, prevista na lei que institui o tributo, de todos os elementos necessários ao surgimento de uma relação jurídica tributária.

A lei, como sabemos, é instrumento normativo abstrato (porque prevê um fato em tese); geral (porque direcionada a todas as pessoas que se encontram sob a soberania do Estado) e impessoal (porque trata a todos com isonomia, isto é, com fundamento no princípio da igualdade).

A regra-matriz de incidência ou hipótese de incidência tributária é, portanto, uma descrição abstrata, geral e impessoal, prevista em lei, através da qual se cria tributo.

Geraldo Ataliba observa: “A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento ‘pague’. A criação de tributos, que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas – é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas públicas políticas. Esta manifestação precede lógica e cronologicamente a atividade concreta e efetiva de tributar. É primária, no sentido de que, sem ela, não pode haver ação tributária (tributação). É o *próprio início da ação tributária*” (ATALIBA, 2002, p. 66).

A descrição hipotética prevista em lei compõe-se de informações relativas ao fato, ato ou conduta adotada pelo contribuinte e que dá ensejo à obrigação tributária; às partes que integram a relação jurídica; à quantia que deve ser recolhida aos cofres públicos; ao local em que o fato, ato ou conduta desencadeiam os efeitos previstos na norma; e, finalmente, ao momento em que se considera ocorrido o fato, ato ou conduta. São os chamados *elementos ou aspectos da hipótese de incidência*.

Geraldo Ataliba esclarece: “São, pois, aspectos da hipótese de incidência, as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local, e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal; e d) aspecto espacial” (ATALIBA, 2002, p. 78).

b) Aspectos ou elementos da hipótese de incidência

Os elementos ou aspectos da regra-matriz ou hipótese de incidência tributária, cuja presença significa que o tributo foi efetivamente criado, devem estar previstos na lei criadora do gravame. Vejamos quais são:

- *Elemento ou aspecto material* – “O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.” (ATALIBA, 2002, p. 106). A Constituição vincula o pagamento do tributo a certos fatos, atos, condutas ou comportamentos adotados pelo sujeito passivo, isoladamente ou na conexão com condutas e comportamentos adotados pelo Poder Público. Pois bem, a descrição de tais fatos, atos, condutas ou comportamentos constitui o *aspecto material* da hipótese de incidência e devem constar de forma razoavelmente detalhada na lei que institui o tributo. “Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.)” (ATALIBA, 2002, p. 107). Dessa maneira, a lei que institui o IPVA, por exemplo, deve descrever com rigor o aspecto material: “ser proprietário de veículo automotor”;

- *Elemento ou aspecto pessoal ou subjetivo* – “O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos que se contém na hipótese de incidência” (ATALIBA, 2002, p. 80). A relação obrigacional tributária é sempre uma relação entre credor e devedor, tendo o Estado como polo ativo e o contribuinte ou responsável como polo passivo. Entretanto, cada tributo envolve um ente federativo particular como sujeito ativo, dependendo da esfera de competência fixada na Constituição. Além do mais, o aspecto material da hipótese de incidência indicará, também, um sujeito passivo específico. Quer dizer, não faz sentido que o sujeito passivo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) seja o proprietário de bem imóvel. Por isso, a lei deve descrever em sua hipótese de incidência, com precisão, os sujeitos que compõem o polo ativo e passivo da relação obrigacional;
- *Elemento ou aspecto quantitativo* – O tributo, como sabemos, implica transferência de propriedade privada do particular para o Estado. É necessário, portanto, que o sujeito passivo saiba exatamente *quanto* terá de deslocar de seu patrimônio para os cofres estatais. É o chamado *quantum debeatur*. A hipótese de incidência deve prever de forma clara as dimensões de valor envolvidas na prática de determinado fato gerador. O aspecto quantitativo lida justamente com essas informações e designa a *base de cálculo* e a *alíquota* do tributo. Geraldo Ataliba opta por tratar o elemento quantitativo como um aspecto particular do elemento material. De fato, a base de cálculo, em especial, não passa de uma particularidade do aspecto material. A doutrina, contudo, prefere trabalhar tais elementos de forma separada, como se formassem outro aspecto da hipótese de incidência. Seguiremos essa tendência. Assim, devemos esquematizar:
 - *Base de cálculo* – Também chamada de *base imponible* ou *base tributável*, “é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*” (ATALIBA, 2002, p. 108). O aspecto material da hipótese de incidência sempre indica um *valor* a ser tomado como base para a tributação. No caso do IPVA, por exemplo, a base de cálculo deve ser o *valor* do veículo automotor. No caso do IPTU, o *valor* do imóvel urbano. A base de cálculo está sempre ligada ao aspecto material da hipótese de incidência. Justamente por isso, o artigo 145, § 2º, da CF/1988 determina: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Claro, o aspecto material das taxas indica atividade estatal vinculada de forma específica a um contribuinte singular. O aspecto material dos impostos, por sua vez, indica conduta do sujeito passivo que *não* tem qualquer relação com uma atividade estatal. Logo, as bases de cálculo não podem ser idênticas. “Efetivamente fica

evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência” (ATALIBA, 2002, p. 111);

- *Alíquota* – “Deve receber a designação de alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible. A própria designação (alíquota) já sugere a ideia que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária)” (ATALIBA, 2002, p. 114). A base de cálculo indica a dimensão de valor ligada ao aspecto material da hipótese de incidência que servirá como fundamento à cobrança do tributo. Ocorre, contudo, que o Estado não pode deslocar simplesmente *toda* a base de cálculo indicada na lei, sob pena de violar o princípio da vedação do confisco (CF/1988, art. 150, IV). Neste caso, a quantia a ser cobrada a título de IPVA, por exemplo, seria o valor integral do veículo automotor. No caso do IPTU, o valor integral do imóvel urbano. Por isso, o Poder Público deve extrair apenas uma *parte*, uma *fração* da base de cálculo. Essa fração denomina-se “alíquota”, que pode ser:
 - *Ad valorem* – A alíquota *ad valorem* ou “sobre o valor” é a alíquota que se usa tradicionalmente. Uma porcentagem que incide sobre determinado valor. O IPVA no Estado de São Paulo, por exemplo, possui alíquota *ad valorem* de 4% que incide sobre o valor dos veículos automotores; o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) possui alíquotas progressivas, que aumentam conforme aumenta a base de cálculo. São quatro faixas, a saber: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%;
 - *Fixa* – Alíquota *fixa* é um valor pecuniário predeterminado que incide sobre uma unidade de medida adotada pela lei. O imposto sobre a exportação, por exemplo, pode ter a alíquota fixada em R\$ 10,00 (dez reais) por grama de ouro exportado (CTN, art. 24, I). A CIDE-Combustíveis poderia ostentar a alíquota de R\$ 0,10 (dez centavos de reais) por litro de gasolina, por exemplo. Geraldo Ataliba anota: “Se – como é, hoje, raro – a base imponible for outra (peso, volume, tamanho, capacidade, etc.) já a alíquota deverá ser expressa diretamente em dinheiro, cuja expressão numérica será multiplicada pela base imponible. Assim, por exemplo, a lei tributária dirá: ‘pague \$ 1,00 por quilo’, ou ‘por metro’ etc.” (ATALIBA, 2002, p. 114);
- *Elemento ou aspecto temporal* – O aspecto material da hipótese de incidência indica sempre um fato, ato ou conduta que, uma vez que ocorra ou seja praticada pelo contribuinte na realidade concreta, dá ensejo à obrigação tributária. Esse ato, fato ou conduta concreta, real, denomina-se fato gerador ou fato imponible.

Pois bem, a lei deve indicar, de forma explícita ou implícita, o *momento exato em que tal evento factual considera-se ocorrido*. O sujeito passivo deve conhecer, previamente, as circunstâncias de tempo, isto é, o *momento* em que, adotada certa conduta, será considerada um fato gerador ou imponible. “Define-se o aspecto temporal da hipótese de incidência como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible” (ATALIBA, 2002, p. 94). Por exemplo, de acordo com o artigo 3º, I, da Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo, “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado”. Quer dizer, toda a pessoa que, nesta data, for proprietária de automóvel usado, pratica o fato gerador do IPVA. Fica a critério do legislador fixar o exato momento em que se considera ocorrido o fato gerador. É necessário, claro, observar os limites estabelecidos pelos princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias (CF/1988, art. 150, III, *a, b e c*):

JURISPRUDÊNCIA DO STF – PRAZO PARA PAGAMENTO E SÚMULA VINCULANTE Nº 50

É importante registrar que a fixação do prazo para pagamento do tributo não integra o aspecto temporal da hipótese de incidência. Logo, não está sob o domínio da reserva legal. Nesse sentido, há julgado da Segunda Turma do STF: “É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que a definição de prazo para recolhimento de tributo pode ser delegada pela lei ao regulamento, porquanto não inclui entre as matérias sujeitas a reserva legal pelo art. 97 do CTN” (STJ, REsp. 84.554/SP, 1997). O entendimento é tão pacífico que já foi sumulado pelo STF:

Súmula vinculante nº 50: Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

- *Elemento ou aspecto espacial ou local* – “Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible. Os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real – inseridos no mundo fenomênico – acontecem num determinado lugar. A localização dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária” (ATALIBA, 2002, p. 104). Os fatos, atos ou condutas praticadas pelos contribuintes ocorrem em algum *local* do território nacional. Uma vez que o Estado brasileiro é uma federação, existem quatro ordens jurídicas que convivem no mesmo território, coincidindo em alguns casos: a federal, as estaduais, a distrital e as municipais. Por isso, a indicação do lugar em que ocorre o fato gerador é fundamental, especialmente para o controle adequado da competência dos entes federativos. No caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), por exemplo, é essencial delimitar com exatidão o local, isto é, o