

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -  
CURITIBA**

**DIREITO CIVIL CONTEMPORÂNEO I**

**CLAYTON REIS**

**OTAVIO LUIZ RODRIGUES JUNIOR**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D598

Direito civil contemporâneo I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Clayton Reis, Otavio Luiz Rodrigues Junior – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-303-0

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Civil Contemporâneo.

I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



# XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

## DIREITO CIVIL CONTEMPORÂNEO I

---

### **Apresentação**

Os trabalhos apresentados neste GT - DIREITO CIVIL CONTEMPORANEO - se destacaram pelo seu conteúdo, que suscitou inúmeros debates durante a exposição pelos seus respectivos autores. As discussões decorreram da atualidade dos temas expostos, bem como, em razão da dinamicidade da sociedade pós-moderna que possibilita na atualidade a multiplicação dos saberes de forma geométrica. Não obstante a dimensão dos trabalhos expostos, sempre haverá espaço para novos debates, considerando a universalidade do conhecimento. Por essas breves razões entendemos que o GT cumpriu adequada e corretamente seus objetivos, em face dos artigos, oriundos de autores que se destacaram pelo seu nível de conhecimento e proposta. É curial destacar que as sugestões dos autores, na medida em que contribuíram para elucidar parcialmente os temas abordados, abriram espaço para novas e mais profundas investigações.

# ASPECTOS COMPARATIVOS DA OBRIGAÇÃO CIVIL COM A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

## COMPARATIVE ASPECTS OF CIVIL LIABILITY WITH ITS OBLIGATION TAX

Fernando Rangel Alvarez dos Santos <sup>1</sup>

### Resumo

O presente trabalho analisou a obrigação tributária e a obrigação civil nas suas semelhanças e diferenças. O objetivo principal foi extrair da citada comparação, aspectos que possam ser alterados na legislação tributária, a fim de adaptá-la a princípios constitucionais, tal como se deu na aproximação do direito civil com o constitucional. Como objetivos secundários buscou-se identificar as origens dos institutos, das estruturas e suas espécies de extinção. Como resultado, sugerimos alteração na estrutura da obrigação tributária, passando pela alteração na legislação vigente. A pesquisa não envolveu dados empíricos, mas sim revisão da literatura, principalmente no que tange aos conceitos

**Palavras-chave:** Obrigação civil, Obrigação tributária, Tributo

### Abstract/Resumen/Résumé

This study examined the tax liability and civil liability on their similarities and differences. The main objective was to extract the aforementioned comparison aspects that can be changed in the tax law in order to adapt it to constitutional principles, as given in the approach of civil law with the constitutional law. As secondary objectives we sought to identify the origins of the institutes, its structures and their species. As a result, we suggest change in the tax liability structure, through changes in legislation. The research did not involve empirical data, but literature review, especially with regard to concepts.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Civil liability, Tax liability, Tax

---

<sup>1</sup> Doutorando do Programa de Pós-graduação stricto sensu em Direito da Universidade Veiga de Almeida (Bolsista PROSUP). Mestre em Direito pela UNESA. Especialista em Direito Corporativo pelo IBMEC

## INTRODUÇÃO

Ao Direito Privado não é dada a devida relevância, particularmente no direito das obrigações como fator importante a ser considerado nas relações jurídico-tributárias. O Estado, cada vez mais, interfere na vida dos administrados, mas os direitos fundamentais em relações tributárias não são fiscalizados com a profundidade necessária.

A obrigação vem sendo estudada para o direito tributário numa feição eminentemente positivista, o que levou os autores a um tecnicismo elevado. Por exemplo, deve-se voltar para o Direito Civil para realmente melhor definir o que é obrigação? Discute-se se a obrigação acessória é realmente uma obrigação. Enfim, os autores divergem sobre aspectos teóricos que entrelaçam ramos diferentes do Direito, mas há uma leve tendência a apartá-los e “se emprestar” conceitos de um para outro. Lobo Torres (2004), citando K Tipke e J. Lang, nos traz reflexões críticas da norma jurídica tributária, sob a perspectiva dos princípios como bem se refere:

“A relação Jurídica tributária é uma relação legal de direito público. Daí resulta que na relação jurídica tributária se desenvolvem os direitos fundamentais como defesa do cidadão contra o Estado e como princípios legais fundamentais de justiça.”<sup>1</sup>

De início, pode se afirmar que enquanto não houver conceitos próprios no Direito Tributário, são necessárias as definições do Direito Civil, até para classificar e definir as obrigações em principais e acessórias.

O objetivo do presente estudo é analisar alguns aspectos, partindo da tangência apresentada, demonstrando pelos resultados que há suficiência de motivos para esperar uma mudança significativa na legislação do nosso Código Tributário Nacional à luz dos paradigmas contemporâneos do Direito das obrigações. A metodologia aplicada envolve a análise do discurso, a revisão conceitual, enquadrando a pesquisa no “estado da arte”.

### **1 Conceitos de Obrigação Tributária e Obrigação Civil**

O Código Civil trouxe para as relações jurídicas os princípios da Eticidade, Socialidade e Operabilidade, que não deixam de estar presentes no Direito das Obrigações, fato este que “oxigenou” o vetusto e antigo Direito das Obrigações. Não cabem mais aqueles conceitos formais em que se definia na relação obrigacional um credor e um devedor unidos

---

<sup>1</sup> Lobo Torres (2004, p. 118).

por um liame contratual ou legal, cujo objeto era uma prestação de dar, fazer ou não fazer, conforme nos assevera Rosenvald (2006):

“A socialidade, ou função (fim) social do direito subjetivo obrigacional consiste exatamente na manutenção de uma relação de cooperação entre seus partícipes – bem como entre eles e a sociedade –, a fim de seja possível, ao seu término, a consecução do bem (fim) comum da relação jurídica que é o adimplemento. No Direito das Obrigações, o princípio da eticidade será concretizado principalmente nas cláusulas gerais de boa-fé, função social, abuso do direito, equidade e bons costumes. No Direito das Obrigações, há um manancial de normas reveladoras da disposição da comissão elaboradora em transformar o partícipe de uma relação obrigacional em uma pessoa real.”<sup>2</sup>

Diante de tais inovações, enfrentamos os seguintes questionamentos no uso dos conceitos de obrigação civil comparada à tributária: 1) Existiria a possibilidade do questionamento da boa-fé, como cânone da obrigação tributária? 2) Como se percebe a equidade nas relações entre Estado e contribuinte? Enfim já não nos servem os conceitos retirados do antigo Direito Civil, vez que este ramo do Direito está bem mais próximo de uma linha Civil-constitucional<sup>3</sup>, concretizando os valores e princípios constitucionais na ótica privada, afastando a separação tão rígida, no passado, entre Direito Público e Direito Privado.

A obrigação tributária, por outro lado, tem origem na lei, não no acordo de vontades, como em geral, ocorre no Direito Civil. Seria então a relação jurídica da obrigação tributária uma relação de Poder ou simplesmente uma relação obrigacional?

Lobo Torres (2004) explica que no início do século XX, entendia-se que a tributação tinha origem no Poder Tributário, citando O. Mayer para tanto: “o dever geral de o sujeito pagar impostos é uma fórmula destituída de sentido e de valor jurídico.”<sup>4</sup> Não haveria necessidade de qualquer fórmula de obrigação tributária. O nosso Código Tributário Nacional trouxe a teoria da obrigação *ex-lege*, ou seja, derivada exclusivamente da lei. Percebe-se que a relação jurídica obrigacional como originária da exação é uma tese que está em crise, mas não foi abandonada totalmente. Serve para os direitos obrigacionais, mas não serve para os direitos absolutos. A tese da relação jurídica tenta se refugiar na relação jurídica complexa.

Em entendimento consoante a doutrina alemã (Klaus Tipke e J. Lang), Lobo Torres (2004) ressalta:

---

<sup>2</sup> Rosenvald (2006).

<sup>3</sup> Conforme bem observa Tepedino (2002, parte I): “Com a entrada em vigor do Código Civil de 2002, debruça-se na tarefa da construção de novos modelos interpretativos. Abandona-se, deliberadamente o discurso hostil dos que, justamente, entreviam a incompatibilidade axiológica entre o texto codificado e a ordem pública constitucional. Afinal, o momento é de construção interpretativa e é preciso retirar do elemento normativo todas as suas potencialidades, compatibilizando-o, à todo custo com a CONSTITUIÇÃO da República. Esta louvável mudança de perspectiva, que se alastra no espírito dos civilistas, não há de ser confundida, contudo, com uma postura passiva e servil à nova ordem codificada.

<sup>4</sup> Lobo Torres (2004, p. 207).

“A relação jurídica tributária, por outro lado, aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados na Constituição. Nasce por força de lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios da segurança jurídica. Todas essas características fazem com que se neutralize a superioridade do Estado, decorrente dos interesses gerais que representa, sem que, todavia, se prejudique a publicidade do vínculo jurídico.”<sup>5</sup>

A relação jurídica tributária deve nascer da lei, elaborada dentro da formalidade, mas deve ser filtrada pelo fundamento de justiça presente na Constituição dos Estados Soberanos.

Em sentido amplo, a obrigação tributária abrange o dever no campo moral inclusive. No sentido técnico-jurídico, a noção de obrigação não é unívoca. A obrigação pode ter um sentido de “estado de sujeição”, também se usa no sentido de ônus. A noção de obrigação, portanto, é polissêmica. A sua razão de ser é uma expressão do Poder Fiscal para atender as despesas públicas.

### **1.1 Condição no Fato Gerador**

A condição no Direito civil corresponde classicamente a um evento futuro e incerto que pode suspender o efeito ou resolver negócio jurídico. Em relação à condição resolutória, entende Lobo Torres (2004) que: “o fato gerador ocorre desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio”<sup>6</sup>, logo no caso do ITBI, o tributo deve ser recolhido no momento da prática do negócio, não cabendo restituição se a condição não for implementada. Logo, conclui Lobo Torres (2004): “Por isso dizem os civilistas condicional não é a obrigação, mas sim a sua solução.”<sup>7</sup>

### **1.2 Fato Gerador Ilícito**

Não faz parte do nosso estudo aprofundar a questão da tributação do ato ilícito, mas trata-se de uma substancial diferença em relação ao Direito civil, pois as obrigações derivadas de fatos geradores que são caracterizados como atos ilícitos são tributadas, mesmo havendo a ilicitude, com base no princípio *non olet*, ou seja, “o dinheiro não tem cheiro”. Muito menos importância tem o aspecto moral, este sim bem próximo do direito das obrigações civis, pois a boa-fé no negócio jurídico tornou-se indispensável. Por outro lado, no ato ilícito, sob o

---

<sup>5</sup> Lobo Torres (2004, p. 209).

<sup>6</sup> Op. cit. p. 247.

<sup>7</sup> Op. cit. p.247.

enfoque da responsabilidade o que ocorre, é a reparação do dano originado através do citado ilícito, mas este continua sendo contrário ao ordenamento em vigência.

Lobo Torres (2004) entende ainda que: “O aparente conflito entre o direito penal e o direito tributário se resolve com a consideração de justiça, que aponta para a igualdade de tratamento no pagamento de impostos pelos contribuintes que praticam atos lícitos e ilícitos.”<sup>8</sup>

### 1.3 Estrutura das Obrigações Tributária e Civil

Estruturalmente as obrigações são idênticas, mas não no regime.<sup>9</sup> A obrigação tributária é mais uma estrutura obrigacional, como todas as criadas no direito. Contudo, não é aceitável que uma disciplina autônoma, dotada de didatismo próprio não tenha individualizado, como o fez em vários outros institutos (podemos até citar as imunidades e isenções) não possa criar uma estrutura, não totalmente dissociada, como se outra ciência fosse, mas com específicas aplicações para estrutura própria.

### 1.4 Fontes e Acessoriedade

Outra questão que já se apegou no passado, mas ainda assim, consideramos imprópria a classificação do Código Tributário Nacional, mas que não se assevera muito nos dias atuais, é o caráter acessório conferido a determinadas obrigações em relação à principal. Entendemos que a obrigação é auxiliar, não acessória. Em verdade não pode ser acessória, porque há casos em que mesmo sem a obrigação principal (pagamento do tributo) existe a obrigação acessória, como no caso da Declaração de Ajuste do Imposto sobre a Renda.

---

<sup>8</sup> Op. cit. p. 248.

<sup>9</sup> Tôres (2003), discorrendo sobre o relacionamento do Direito Tributário com o Direito Privado, entende que não há diferenças estruturalmente: “O Direito tributário apresenta-se na atualidade como ramo jurídico totalmente submetido aos princípios do direito constitucional, imune a práticas administrativas perpetradas sem permissão legislativa, completamente subordinado ao princípio *nullum tributum sine legem*, sem fundamento estrutural. Por conseguinte, a obrigação tributária, estruturalmente considerada, é obrigação jurídica, sem qualquer diferença do conceito que se adota no campo do direito privado ou do direito administrativo. Nenhum espaço aberto para qualquer espécie de relação de poder e, desse modo, para a presença de alguma ‘autonomia’ do direito tributário frente aos demais ramos jurídicos, salvo em termos didáticos, apenas.” Este autor suporta sua fundamentação na doutrina estrangeira, através dos clássicos Dino Jarach e A. D. Giannini, como se segue: “La obligación tributária en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex-lege, en virtud de la cual una persona (sujeito passivo principal, contribuyente o responsable) está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. Por voluntad de la ley la obligación tributária en general y la impositiva en particular se parecen con todas las otras obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre es subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea éste un hecho lícito o ilícito, un delito civil o penal”. Complementa ainda Giannini: “Si può quindi concludere che il debito d’imposta non è soltanto affine all’obbligazione del diritto civile ma è la medesima obbligazione, utilizzata dall’ordinamento giuridico nella materia dei tributi, il che torva la sua essenziale giustificazione lógica nel fatto che non esiste nella nostra dommatica giuridica una figura do obbligazione pecuniaria propria del diritto pubblico.”

A semelhança com a obrigação no Direito Civil é que esta, quando não cumprida, pode se converter em perdas e danos, enquanto que na obrigação tributária, o não fazer na obrigação acessória converte-se em obrigação de dar (multa fiscal). Vejam que a ideia foi extraída do Direito Civil, a conversão de obrigações, mas o seu regramento jurídico confundiu os dois conceitos.

As fontes são distintas entre a obrigação civil e a tributária. Na obrigação tributária a fonte é a lei, enquanto na obrigação civil, a fonte é a lei (incluindo a obrigação por atos ilícitos) e o ato de vontade.

### **1.5 Objeto e Natureza Jurídica**

Na obrigação tributária a relação jurídico-tributária é estabelecida por lei, que une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte/responsável), enquanto que na obrigação civil, temos a definição de relação jurídica transitória de cunho pecuniário, unindo duas ou mais pessoas, devendo uma realizar uma prestação à outra.

Na obrigação tributária o objeto da relação é composto de prestações: dar <sup>10</sup>(principal), fazer (instrumentais) e não fazer, enquanto que na obrigação civil, temos também as prestações de dar, fazer e não fazer, sem a hierarquização apresentada acima.

### **1.6 Distinção entre Crédito Tributário e Obrigação Tributária**

No Direito tributário o crédito surge por meio do lançamento do tributo<sup>11</sup>, ou seja, existe o fato concreto que faz nascer a imposição da norma, concretizando-se com a incidência. O lançamento produz certos efeitos. Sobre estes efeitos temos três correntes, a saber: 1) declaratória - somente declara a obrigação constituída pelo fato gerador. Lobo Torres (2004); 2) Constitutiva – conecta-se aos procedimentalistas (Allorio, Michelli) que entendem que o crédito somente surge após o lançamento. É dada ênfase ao caráter impositivo da Administração Pública; e 3) corrente que separa crédito de obrigação tributária, tentando resolver a aparente contradição do Código Tributário Nacional, quando trata no art.

---

<sup>10</sup> Observa bem Ataliba (2005, p. 22): “O objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Nenhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Esta ponderação enseja evidenciar que o objeto da norma tributária não é o dinheiro, transferido aos cofres públicos, mas sim o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos. As obrigações de dar têm um objeto que é o comportamento consistente em dar alguma coisa.

<sup>11</sup> Lobo Torres (2004, p. 20) entende que: “O lançamento resulta de procedimento complexo, durante o qual são praticados inúmeros atos e averiguações. A autoridade administrativa investiga a ocorrência do fato, procede às avaliações necessárias, realiza o exame de livros e documentos fiscais para que possa liquidar o ato devido,

142: “compete à autoridade administrativa constituir o crédito”, dizendo que o lançamento é declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário.”

O crédito na obrigação tributária é indisponível, pois o seu titular é o Estado, enquanto que no Direito civil o crédito é disponível. Neste ponto, esclarece AMARO (2005):

“Isto não impede que por lei, ou por ato vinculado da autoridade (amparada, portanto, em preceito legal), o devedor da obrigação tributária seja dispensado do seu cumprimento (remissão). O que não se admite é essa dispensa decorrer de ato do administrador fiscal, se ampara na lei.”<sup>12</sup>

### **1.7 Domicílio, Capacidade e Solidariedade**

A capacidade tributária, no entendimento de Lobo Torres (2004) aproxima-se da capacidade civil, “definindo-se como a aptidão de exercer direitos e assumir obrigações relativas a tributos.”<sup>13</sup> Porém a capacidade civil plena é adquirida com a idade (18 anos) ou com a emancipação e pode ser impedida de ser exercida, como pelos impedimentos que o Código prevê, porém a capacidade tributária independe de tudo isso, existindo para os que não são capazes civilmente, servindo para estes a representação legal que o Código Tributário prescreve, logo não se obsta o nascimento da capacidade tributária, assemelhando-se com o surgimento da obrigação por atos ilícitos.

Quanto à capacidade da pessoa jurídica, o que interessa para a tributação é o aspecto econômico envolvido por causa da Teoria da Realidade econômica, logo não há necessidade de constituição formal da pessoa jurídica para a imposição do tributo, assemelhando à responsabilidade assumida nas sociedades de fato no Direito empresarial.

O Código Tributário Nacional, mesmo sem descrever os entes despersonalizados, como faz a doutrina no Direito Civil, atribui responsabilidade tributária a estes entes. Lobo Torres (2004) menciona que:

“O problema da sujeição passiva dos entes desprovidos e personalidade jurídica já foi muito discutido na doutrina. Prevaleceu, entretanto, a solução afirmativa, fundada em considerações de justiça, eis que nada recomendava, a não ser o formalismo exagerado que se deixassem fora da tributação aquelas unidades econômicas.”<sup>14</sup>

As regras do domicílio coincidem entre o direito civil e o direito tributário, influenciando no próprio direito material, especialmente no Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, caso o doador ou o autor da herança era domiciliado no exterior. O

---

<sup>12</sup> Amaro (2005, p. 240).

<sup>13</sup> op. cit. p. 255

<sup>14</sup> op. cit. p. 256

domicílio fiscal pode ser desconsiderado pela autoridade administrativa, considerando-se como domicílio tributário o lugar da situação dos bens ou do fato gerador. Indaga-se o seguinte: seria esta uma regra autorizadora de Poder discricionário por parte da Administração Pública? Por que teria que o contribuinte responder pelos seus atos, onde não tem o domicílio civil, imputando possíveis dificuldades à vida processual do contribuinte?

A solidariedade no Direito Civil é semelhante ao Direito Tributário, porém existem algumas nuances que as diferenciam, como por exemplo, o benefício de ordem que existe no Direito Civil, mas não na obrigação tributária. A solidariedade no Direito Civil é definida em lei, por outro lado, no que diz respeito às obrigações acessórias no Direito tributário não há nada específico na lei que determine solidariedade, como o faz o Código Tributário na obrigação principal. Este tratamento diferenciado que a lei dá aos deveres instrumentais, mais uma vez nos leva a crer que a obrigação acessória não é realmente uma obrigação.

## **2 ASPECTOS RELEVANTES DA CAUSA NA OBRIGAÇÃO**

A “causa” na obrigação está totalmente afastada de cogitação, não fazendo parte como elemento constitutivo tanto da obrigação tributária, como da obrigação civil.

Analisando a causa, Venosa (2004) adianta que não tratamos da causa no nosso Código Civil, contudo o citado autor discerne entre causa e motivo, como se segue:

“Um exemplo prático poderá ilustrar a matéria. Não se confunde a causa, ou fim imediato e essencial em que se baseia a obrigação, com o motivo, ou seja, o fim mediato, particular ou pessoal da mesma obrigação. Apenas a causa terá relevância para o Direito, os motivos não. Assim, suponhamos um comerciante que, tendo em mira evitar a concorrência que lhe faz outro da mesma localidade, compra o estabelecimento deste último. O fim pessoal, mediato, particular do negócio é a eliminação da concorrência, porém esse motivo não apresenta relevância jurídica. O ordenamento não toma conhecimento dos motivos pessoais e particulares.”<sup>15</sup>

Ao que tudo indica, portanto, a lei civil admite implicitamente a causa nas obrigações, embora o legislador não faça dela um elemento autônomo, identificando-o com o próprio contrato ou objeto.”<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Entendemos que o argumento do civilista concerne somente a distinção entre motivo e causa na obrigação civil, não deixando de relevar no campo do Direito Público Econômico, a proteção do princípio constitucional da livre-concorrência, daí o caráter meramente ilustrativo da exposição.

<sup>16</sup> Venosa (2004, p. 44).

Neste sentido, Lobo Torres (2004)<sup>17</sup> destaca que esta discussão era muito comum na doutrina italiana, mas que hoje se encontra pacificada, mormente após a edição do Código Tributário Nacional. Na doutrina, comunga deste entendimento Derzi (2004)<sup>18</sup>.

Embora este aspecto se pareça nas duas espécies de obrigação, entendemos que mais se têm criado dificuldades para ambos os casos do que a aplicação de fácil operabilidade como citava Miguel Reale para as obrigações civis. No caso da obrigação tributária entendemos que a causa não vai repercutir, por ser desnecessária, isto não leva a desprezar aplicação da capacidade contributiva é um pressuposto da obrigação tributária.

Ainda sobre a causa, afirmava Baleeiro (2004): “Discutiu-se muito, sobretudo na Itália, a causa da obrigação tributária, opondo-se várias teorias umas às outras. Essa controvérsia já não apresenta interesse no Direito brasileiro.”<sup>19</sup>

### **3 EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO E DO CRÉDITO NA OBRIGAÇÃO CIVIL E TRIBUTÁRIA**

O crédito tributário, segundo o Código Tributário Nacional, pode ser suspenso, extinto e sujeito à exclusão. A exclusão inclui a isenção e a anistia, o que no nosso entendimento, melhor tratar estas formas de exclusão do crédito tributário como não incidência.

A suspensão do crédito tributário ocorre na exigibilidade deste crédito que já foi constituído. As formas de suspensão previstas na nossa lei são: moratória, depósito, reclamações e recursos administrativos, medida liminar em mandado de segurança, medida liminar em tutela antecipada e parcelamento. A suspensão acarreta também a suspensão da prescrição, mas não interrompe, nem suspende a decadência. Outra consequência da suspensão é a não dispensa das obrigações acessórias. Não ocorre a devida similitude no trato das obrigações civis, em termos de suspensão.

A transmissão das obrigações no Direito Civil ocorre por meio de: cessão de crédito; assunção de dívida; cessão de contrato e outras formas de transmissão (usufruto de créditos, cessão da garantia sobre o crédito). Quanto às formas de extinção muito se aproximam, por causa da estrutura das espécies de obrigação, distinguindo-se entre ambas: a legalidade,

---

<sup>17</sup> Descreve Lobo Torres (2004, p. 230): “A causa (capacidade contributiva ou lei), que durante muitos anos foi apontada como elemento constitutivo da obrigação tributária, está hoje inteiramente afastada de cogitação da doutrina, pois representava a mera extrapolação de um problema de direito civil para o campo das relações de direito público, que sempre se forma ex-lege.”

<sup>18</sup> Baleeiro (2004).

<sup>19</sup> Baleeiro (2004, p. 697).

presente de forma indisponível no Direito Tributário. São formas de extinção no Direito Civil: Pagamento (consignação e sub-rogação), Novação<sup>20</sup>, Compensação, Confusão e Remissão. No Direito Tributário estão presentes: o pagamento; a compensação, a transação, remissão, prescrição e decadência, a conversão do depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, a consignação em pagamento, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial passada em julgado, a dação em pagamento em bens imóveis na forma e condições estabelecidas em lei. Lobo Torres (2004) entende que o rol de formas de extinção do Código Tributário Nacional é meramente exemplificativo, não inclui, porém, a novação do Direito Civil dentre elas, como se segue:

“A confusão, que extingue a obrigação desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor e devedor, pode ocorrer no direito tributário, como, por exemplo, nos casos em que o ente tributante tenha recebido herança jacente ou tenha estatizado empresas privadas. A morte do devedor, que não deixa bens, extingue o crédito tributário. Mas a novação que se dá quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir a anterior, quando o novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor ou quando, em virtude de obrigação nova, outro credor é substituído ao antigo, ficando o devedor quite com este não se aplica, em virtude do seu caráter dispositivo, ao direito tributário, rigidamente tutelado pelo princípio da legalidade”<sup>21</sup>

Em relação ao lugar do pagamento, também encontramos tratamento diferente entre a obrigação civil e a tributária, pois naquela, via-de-regra, faz-se o pagamento no domicílio do devedor, enquanto na obrigação tributária este deve ser feito na repartição pública do domicílio do sujeito passivo da obrigação tributária.

O devedor, caso exista mais de um credor na obrigação civil, poderá indicar a quem vai pagar, caso contrário acontece na obrigação tributária, pois nesta, havendo mais de um débito, seguirá a seguinte ordem: I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária; II - primeiramente, às

---

<sup>20</sup> É necessário entender que as novas relações obrigacionais dirigem-se mais pelo prisma da cooperação, do que da imperiosa supremacia de uma parte em relação à outra. É evidente que não há de se retirar o caráter do interesse público, contido nas relações tributárias, mas entendemos que a novação é perfeitamente cabível para se extinguir este tipo de relação sem prejuízo para a Administração Pública, nem se tiram as garantias do contribuinte. Por que não substituir a relação antiga? O fato mais comum nas repartições fiscais é o parcelamento somente alcançado pela lei em 2001, sangrando recursos do contribuinte, que não pôde cumprir com suas obrigações tributárias. Observe o que diz Rosenvald (2006): “A Novação é uma conquista recente no direito das obrigações. Assim como o fenômeno da transmissão das obrigações – pela cessão de crédito e assunção de débito – a novação resultou da dinâmica do tráfico negocial, que sempre exige formas rápidas de intercâmbio de bens e serviços, pois o crédito se tornou um patrimônio de circulação universal. Na concepção personalista das obrigações do direito romano, não seria crível que uma obrigação fosse sepultada, sem que isto representasse o fim de qualquer vínculo entre as partes.”

<sup>21</sup> op. cit. p. 257

contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos; III - na ordem crescente dos prazos de prescrição; IV - na ordem decrescente dos montantes.

Amaro (2005) critica severamente o tratamento que o Código Tributário Nacional dá aos conceitos de obrigação e crédito tributário, como se segue:

“Os problemas, em síntese, são de duas ordens. Em primeiro lugar, o CTN trata como extinção do crédito tributário situações que, para manter a 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 pretensão do Fisco, que pode estar viciada justamente pela falta de direito material. A decisão definitiva (judicial ou administrativa) não extingue o direito material. Ou ela declara a inexistência de direito material, ou declara a existência de uma causa legal extintiva da obrigação tributária (por exemplo, decadência, remissão etc). Não é o juiz (nem o julgador do processo administrativo) que extingue obrigações tributárias.”<sup>22</sup>

Machado (2005), por outro lado, entende que a compensação não deveria depender da lei, como exige o texto do art. 170<sup>23</sup> do Código Tributário Nacional, pois o Código Civil teve previsão expressa no art. 374<sup>24</sup>. Este artigo foi revogado em 2003 por medida provisória, fato também criticado pelo citado autor, cujo entendimento transcrevemos:

“Por outro lado, nada justifica a revogação, pois nada justifica que seja atribuído à Fazenda Pública um tratamento diferenciado em suas relações obrigacionais com os cidadãos. Em outras palavras, nada justifica que a Fazenda Pública possa obrigar um contribuinte a lhe pagar o tributo quando esteja a lhe dever. A compensação é um direito inerente às relações obrigacionais. Seu regramento pertence ao Direito Civil, ou direito comum, e não ao Direito Tributário, ou especial. Não é própria da relação de tributação enquanto categoria especial de relação obrigacional, mas de relações obrigacionais em geral. Por isto a sua disciplina situa-se adequadamente no Código Civil, e não em leis tributárias....

As restrições que o legislador insiste em fazer talvez tenham o propósito de proteger o Fisco contra práticas abusivas e fraudulentas. Entretanto, mesmo assim não se justificam. As fraudes devem ser combatidas com a aplicação das sanções, inclusive penais, cabíveis em cada caso concreto.

---

<sup>22</sup> Amaro (2005, p. 386)

<sup>23</sup> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

<sup>24</sup> Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo para que as compensações se aplicassem às dívidas fiscais e parafiscais.

Não podem servir de pretexto para restrições ao exercício regular dos direitos do contribuinte.”<sup>25</sup>

Na doutrina temos todos os matizes de interpretações, e neste feixe, encontramos em Venosa (2004) posição contrária à compensação fiscal, afirmando: “as dívidas fiscais estão fora da compensação”.<sup>26</sup> O citado civilista entende que a Administração temeu que se fizesse justiça fiscal através do dispositivo.

Talvez o tema mais polêmico do Código Tributário Nacional seria a chamada exclusão do crédito tributário. A justificativa para as isenções seria a concessão de privilégios fiscais, fundamentados segundo Lobo Torres (2004) “por considerações de justiça”<sup>27</sup>. Oscila-se na conceituação de isenção entre a retirada de eficácia da norma impositiva e a própria exclusão do surgimento do crédito tributário. Observação importante faz Carraza (2005):

“Não devemos confundir os incentivos fiscais (também chamados de benefícios fiscais ou estímulos fiscais) com as isenções tributárias. Estas são, apenas um dos meios de concedê-los. Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes e não, propriamente para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

Em suma, submetemos à meditação dos doutos a seguinte idéia: a lei isentiva a lei tributante convivem harmonicamente, formando uma única norma jurídica tributária (diferente da que existia antes de a isenção ser criada).

Portanto, isenção é uma limitação legal no âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial).

Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto”<sup>28</sup>

Dentro das polêmicas envolvidas no assunto, todas as críticas possíveis são tecidas às formas excludentes. No que tange à isenção, há uma região cinzenta, que, por vezes, faz se identificar isenção com alíquota zero.<sup>29</sup> Vejamos o entendimento de Derzi (2004):

“Portanto, a alíquota zero é o mesmo que isenção. Já registramos que, tecnicamente, existem formas distintas de o legislador negar a tributabilidade, vale dizer, conceder isenção, seja pela hipótese, seja pela

---

<sup>25</sup> Machado (2005, p. 215-217).

<sup>26</sup> Venosa (2004, p. 313).

<sup>27</sup> op. cit. p. 271.

<sup>28</sup> Carraza (2005, p. 819).

<sup>29</sup> Em contrário, Lobo Torres. Há também entendimento, segundo o qual, a alíquota não está nem no pressuposto, nem no conseqüente, mas trata-se de uma matéria intermediária.

consequência. Quando a norma concessiva de isenção atua através da consequência da norma da tributação, nulificando o dever (seja pela alíquota, pela base de cálculo ou pela sujeição passiva), a hipótese ou fato gerador não sai ileso. Ao contrário, os fatos com relação aos quais a norma de isenção nulificou o dever, atuando através da consequência, são automaticamente ceifados, retirados, alijados da hipótese”.<sup>30</sup>

O conceito mais discutido é a isenção, mas outra excludente, a anistia, também é questionada. Segundo Lobo Torres (2004) a anistia: “é o esquecimento da infração cometida à legislação tributária e o perdão da multa ainda não aplicada”.<sup>31</sup> A anistia deve conectar-se aos princípios de justiça e legalidade.

#### 4 O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

O sujeito passivo da relação jurídico-tributária pode ser o contribuinte<sup>32</sup> (que se subdivide em: contribuinte de direito e contribuinte de fato) e o responsável tributário. Na definição do contribuinte de direito e de fato existe uma semelhança com a obrigação civil, sendo esta dividida em duas situações jurídicas: de débito (schuld), e de responsabilidade (haftung).

A questão tormentosa reside na definição e classificação para os responsáveis descritos no Código Tributário Nacional. Quem é o responsável? Na concepção de Lobo Torres:

“é a pessoa que, não participa diretamente da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador. O responsável, ao contrário do contribuinte, tem a responsabilidade (haftung) exclusiva, solidária ou subsidiária, sem ter o débito (Shuld)”.<sup>33</sup>

No Código Civil, este não é o sentido exato da situação jurídica de responsabilidade. Examinemos as concepções de responsabilidade, encarada aqui como uma situação jurídica passiva; e a de garantia, como situação jurídica ativa. A responsabilidade no direito corresponde a uma relação de causalidade entre um fato e seu efeito e a garantia, como uma “segurança ou um poder de obter-se tudo que é direito nosso, ou seja, os conceitos são de difícil definição, pois misturam na mesma figura do responsável as situações jurídicas ativas e passivas. A primeira questão que se levanta é a que não existe em realidade a figura do

---

<sup>30</sup> Baleeiro (2004, p.930).

<sup>31</sup> op. cit. p. 314.

<sup>32</sup> Segundo Lobo Torres (2004, p. 248): “O Contribuinte de direito tem simultaneamente o débito (Schuld) e a responsabilidade (Haftung). Contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo, mas que não participa da relação tributária.”

<sup>33</sup> op. cit. p. 259.

garantidor tributário, ou seja, aquele que ofereceria, como o fiador na locação civil, a garantia do pagamento, caso o contribuinte não viesse a fazê-lo. O que se encontra é o responsável na absoluta situação de sujeito passivo, classificado na doutrina como substituto, solidário ou subsidiário.

Outra questão de difícil resolução é a classificação descrita acima, ou seja, o substituto não substitui realmente o contribuinte, pois na realidade passa a ser o contribuinte, porque o substituto responde não só pelas obrigações principais ou acessórias. Entre substituto e substituído não existe vínculo de natureza tributária, mas sim econômica, ou seja, participaram do mesmo processo de produção.

Questionamos, não só o fato do substituto realmente surgir com a aparência de contribuinte, mas com crédito em relação ao substituído. O substituto seria mais precisamente definido em lei, como alguém que voluntariamente se colocaria no lugar do substituído para cumprir com a obrigação principal e acessória, e manteria uma relação jurídica com o Estado, excluindo o substituído definitivamente da relação estatal e manteria também a relação de crédito civil com o substituído.

O garantidor tributário seria outra figura jurídica que se apresentaria numa situação jurídica passiva do Direito Civil para fornecer ao sujeito ativo (Estado) a garantia necessária ao pagamento do tributo. Quando nasceria a responsabilidade neste caso? No momento em que nasce a obrigação tributária ou no momento de seu descumprimento?

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em primeiro lugar devemos definir efetivamente o que é uma obrigação, ou seja, se tem caráter patrimonial ou não. Em outras legislações como o Código Português existe a obrigação acessória, que tem, por exemplo, o significado de se restituir aquilo que se cobrou a mais. Entendemos que as nossas obrigações acessórias do Código Tributário Nacional são, em verdade, deveres auxiliares do contribuinte com a Administração Pública.

O conceito de solidariedade deveria ser mais específico no Direito Tributário, e não se trata de separar um ramo do outro, ou mesmo de afastar cláusulas gerais, que aparecem comumente no Direito Civil, mas sim de criar uma regra mais clara sobre as obrigações, inclusive no tocante a institutos, como a solidariedade nas ditas obrigações acessórias.

O domicílio do contribuinte deve ser o seu domicílio civil, ou seja, não poderia ter a Administração Pública o poder de modificar uma situação eleita pelo contribuinte, vez que este é um direito e garantia individual do contribuinte à luz do princípio da Proporcionalidade,

que coíbe a exorbitância, bem como tem ele outra garantia técnica, que é livre escolha presente no Estado Social.

O nosso Código Tributário enuncia os responsáveis, mas não os classifica, ficando a cargo da doutrina a difícil missão de separar os responsáveis e suas funções, dos contribuintes de fato e de direito.

A doutrina brasileira vem há muito se debatendo se realmente o lançamento faz surgir o crédito ou se como disse o texto do Código Tributário Nacional constitui o crédito. Demanda-se, em especial, uma mudança na legislação para se definir uma questão que implica em várias consequências jurídicas, como prescrição, decadência etc. Concordamos com Lobo Torres (2004), no tocante ao lançamento, ou seja, sua natureza é declaratória da obrigação tributária, ponto que coincide com a obrigação civil.

Dentre as inúmeras controvérsias que se abatem no tema extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário, podemos destacar a compensação, que não tem as suas limitações no Direito Civil, mas tal tratamento pode gerar graves consequências para o contribuinte, pois a autoridade administrativa no serviço público brasileiro é lenta em decidir compensações, faz exigências que já deveriam ter sido feitas anteriormente, prejudicando desta forma um instituto que também é embalsamado pela Legalidade Tributária, mas não deveria ser engessado pela ineficiência do Estado.

A questão da natureza excludente da isenção que dispensa do pagamento do tributo, serviu, contudo, para descontentar, em muito, não só o contribuinte, como o Estado, pois muito se confundiu com não-incidência, até mesmo com a alíquota zero, ou seja, há que se reformar esta parte vetusta e ambígua da legislação que deu origem a tantas demandas que eternizam o problema no nosso Judiciário.

Não se poderia deixar de concluir pelo uso da novação na obrigação tributária também, pelos motivos já expostos anteriormente, contribuindo para a transparência das relações entre Administração Pública e contribuinte.

Outro problema destacado na relação entre Direito Privado e Direito Tributário é a privatização do Direito Tributário, ou seja, o Estado está atribuindo aos contribuintes, tarefas que caberiam à administração fiscal, como por exemplo, o cálculo do imposto que fica cada vez mais a cargo do contribuinte. Revela-se uma falsa relação de transparência, pois a relação entre Fazenda e contribuinte é, em verdade, de um antagonismo feroz. Ao mesmo tempo em que a Administração Pública passa tarefas suas ao contribuinte, fiscaliza-o com muito mais rigor, reforçando cada vez mais esta relação, que deveria ser cooperativa.

Enfim dentre todos os aspectos semelhantes ou divergentes, podemos concluir que os dois institutos já adquiriram bastante vigor e diferenças que deixam mais chance de uma mudança legislativa para atualizar os conceitos, do que a velha prática de se emprestar os conceitos de outros ramos do Direito. É importante observar que não se trata de voltar à velha discussão de primado do Direito civil ou do Direito tributário, mas sim de adaptar a legislação aos paradigmas da atualidade.

## **REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª. Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro atualizado por MIZABEL ABREU MACHADO DERZI**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

GIANNINI, A. D. **Istituzione di diritto tributario**. Milano: Giuffrè, 1974. p.100-101

JARACH, Dino. **El hecho imponible. Teoría general del derecho tributário substantivo**. 2ª. Ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

ROSENVALD Nelson e Cristiano Chaves de Faria. **Direito das Obrigações**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª edição. Rio de Janeiro. Ed. Renovar. 2004.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 4ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2004.

TEPEDINO, Gustavo. **A parte geral do novo Código Civil/Estudos na perspectiva civil-constitucional/** Gustavo Tepedino (coordenador). Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.