Alcides Jorge Costa

Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária

Instituto Basileiro de Direito Tributário
Entidade Complementar à Universidade de São Paulo

Alcides Jorge Costa

Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária

São Paulo, Dezembro/1972

Instituto Brasileiro de Direito Tributário
São Paulo, inverno de 2003
www.ibdt.com.br

Instituto Brasileiro de Direito Tributário
Rua Brigadeiro Luís Antonio, 290, 9º Andar - Conj. 97 - São Paulo

Edição Especial
para a
Jornada de Direito Tributário
em Homenagem a Alcides Jorge Costa

Editora: Maria do Carmo Fortuna

Contato: *ibdt@terra.com.br*

Costa, Alcides Jorge
Contibuição ao Estudo da Obrigação Tributária
/ Alcides Jorge Costa – São Paulo : IBDT, 2003.

1. Tributário - Leis e legislação 2. Direito Tributário Brasil 3. Obrigação Tributária - Brasil

Índice para catálogo sistemático:
1. Brasil : Direito Tributário

Sumário

23. Dois pontos há que devem ser abordados. O primeiro é o que não existe uma relação jurídica administrativa ao lado da relação jurídica tributária. A propósito, vejam-se as ponderações de Basciu (op. cit., p. 36 e nota 28). O segundo é o de que a relação jurídica tributária é uma relação de direito público. Na raiz desta afirmação está a distinção entre direito público e direito privado, matéria cuja discussão fugiria ao âmbito deste trabalho.

CAPÍTULO III

24. Como foi visto no capítulo anterior, a relação jurídica tributária nasce com o aparecimento do dever positivo de uma prestação de dar, a ser cumprido pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo, isto é, do Estado. Este dever positivo será chamado, daqui em diante, de obrigação tributária. Conceituar-se a obrigação tributária exige, preliminarmente, que se saiba o que é obrigação. A palavra é, por vezes, usada em sentido impróprio. Cumpre, pois, esclarecer que não a mencionaremos no sentido de dever de todo homem de respeitar os direitos alheios, nem no sentido que confunde obrigação com o documento comprovador da sua existência, nem como sinônima de debênture, título de crédito de contornos bem delimitados. É ainda útil salientar que em cada obrigação, utilizada a palavra em seu sentido técnico, há um elemento ativo e um elemento passivo, e que, no contexto, a palavra obrigação não designa o elemento passivo. O Código Civil[7] menciona obrigação com o sentido de dever: arts. 19, IV, 35, § 4º, 150, 154, entre outros. A propósito dos diversos sentidos da palavra obrigação, veja-se Orosimbo Nonato, *Curso de Obrigações,* Ed. Forense, Rio, 1959, Vol. I, p. 58-62.

7 Lei nº 3.071 de 1º de janeiro de 1916 em vigor na época em que foi escrita esta tese (n.e.).

25. Excluídos significados não técnicos de obrigação, cumpre agora esboçar-lhe os contornos. É clássica a definição das *Institutas* (Livro III, Título XIII, pr.): "*obligatio est juris vinculum quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei secundum nostrae civitatis jura*", como famosa é a de Paulo (Dig. XLIV, Tit. 7, 3): "*Obligationum substantia non in eo consistit ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostram faciat, sed ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid vel faciendum vel prestandum*". Não estaria nos propósitos e limites deste trabalho dissertar sobre as clássicas definições herdadas do direito romano, nem sobre as críticas que suscitaram. Não caberia aqui, também, uma referência às inúmeras definições de obrigação, ainda que nos limitássemos aos autores nacionais. A matéria é vastíssima e cuidar dela em profundidade fugiria aos nossos propósitos. Por isso, referir-nos-emos apenas às duas grandes correntes doutrinárias existentes a respeito: a monista, que também podemos denominar voluntarista ou clássica, e a dualista.

26. A teoria voluntarista tem seus traços distintivos delineados de modo excelente por Henri De Page, que a segue. Em seu *Traité Elémentaire de Droit Civil Belge,* (Bruxelas, Établissements Emile Bruylant, 1948, 2ª edição, Tomo II, p. 388 e segs.) define a obrigação como um vínculo de direito em virtude do qual uma ou mais pessoas podem constranger uma ou diversas outras a dar, fazer ou não fazer qualquer coisa. Acrescenta que, por sua natureza, o vínculo de direito qualificado como obrigação não se concebe senão entre duas ou várias pessoas determinadas. O beneficiário da obrigação chama-se credor, aquele que deve chama-se devedor. Diz-se ainda que a obrigação é uma relação entre dois sujeitos, relativamente a um objeto e caracterizada pelo poder de coação. O sujeito ativo é o credor, o sujeito passivo é o devedor e o objeto, uma prestação positiva ou negativa. Continua o mesmo De Page: na obrigação há dois traços essenciais que

lhe caracterizam, ao mesmo tempo, a natureza e os efeitos. A obrigação tende unicamente à execução de uma prestação por parte de uma pessoa, o devedor, em proveito de outra, o credor. Ela não faz nascer senão um direito de crédito cujo único efeito é o poder exigir do devedor a execução de um ato, o ato ao qual o devedor se obrigou, seja qual for a sua natureza: dar, fazer ou abster-se. É por este traço que a obrigação, ou direito de crédito, distingue-se do direito real. Este é exercido sobre a coisa que é o seu objeto, sem intermediação de outra pessoa. O direito de crédito, traço característico da obrigação, é exercido a cargo de uma ou várias pessoas determinadas, das quais se obtém a execução de uma prestação. É por esta razão que o direito de crédito é denominado direito pessoal: não pode ser obtido senão a cargo de uma pessoa determinada, e graças a um ato desta pessoa, graças a sua intervenção. Isto é verdadeiro não somente para as obrigações de fazer ou não fazer, mas também para as de dar. A obrigação confere ao credor o poder de coagir o devedor à execução da prestação. Ela obriga (*ob-ligare*) aquele que é devedor. O credor pode perseguir esta execução *in natura*, isto é, tal como foi prometida. Por outro lado, existe o direito a uma indenização pela inexecução. Um ou outro destes modos de execução pode ser demandado, com o concurso da força pública, sobre todos os bens do devedor. Como se verifica pela exposição acima, extraída de De Page, na teoria voluntarista, a obrigação tem por conteúdo a submissão da vontade do devedor e por objeto, um ato do devedor. Este conceito monista de obrigação, formalístico, exangue e vazio, como o qualifica Strohal (*apud* Emilio Betti, *Teoria Generale delle Obbligazioni,* Ed. Giuffrè, Milão, 1953, Vol. II, p. 20, nota 19) suscitou críticas vigorosas na Alemanha, desde o fim do século passado. Como salienta Fabio Konder Comparato (*Essai d'Analyse Dualiste de l'Obligation en Droit Privé,* Librairie Dalloz, Paris, 1964), esta reação, partida de Bekker e Brinz insere-se historicamente na

vasta corrente positivista que, negando todos os princípios metafísicos até então admitidos, começava a opor-se no domínio do direito ao dogma da autonomia da vontade.

27. Destas críticas e de seu desenvolvimento posterior resultou a teoria dualista cujos contornos tentaremos esboçar, baseados, sobretudo, na esplêndida monografia de Fabio Konder Comparato acima citada. Segundo esta teoria, podem-se distinguir, na obrigação, dois elementos: o dever (*debitum*, *Schuld*, *devoir*) e a responsabilidade (*obligatio*, *Haftung*, garantia). O primeiro elemento é o dever de executar a prestação. Para o devedor, este dever é a dívida, para o credor, é o dever de receber juntamente com o direito de receber. Este dever é, na maior parte das vezes, combinado com outro elemento, a garantia de que o credor goza, isto é, a pessoa ou as coisas que garantem a execução ou o poder de coação que o credor pode exercer sobre a pessoa ou os bens do devedor. Vamos precisar melhor estes elementos, servindo-nos da lição de Fábio Konder Comparato. Todas as prestações compreendem, normalmente, dois elementos: um elemento objetivo, que é o bem ou resultado desejado pelo credor, e um elemento subjetivo, que consiste na atividade que o devedor desenvolve para atingir este resultado. Os dois elementos juntos constituem o objeto do dever e são indissociáveis, a despeito de certas variações de intensidade e de importância: em virtude da relação crédito/débito, o devedor não só deve obter alguma coisa para o credor, como deve obtê-la agindo de certa maneira. A dívida é o dever que incumbe a uma parte, numa relação jurídica determinada, de executar uma prestação positiva ou negativa em favor de outra. Esta é a noção pura de dívida, isenta de qualquer idéia de coação, à qual se chega decompondo a obrigação em dois elementos e analisando o dever independentemente da responsabilidade. O crédito, por seu turno, reduzido à sua essência, aparece como o direito de

aproveitar-se da prestação devida pelo devedor, um direito de apropriar-se de um bem econômico que constitui o resultado desta prestação. O titular deste direito é o verdadeiro credor, mesmo que esteja despojado, em favor de terceiro, do direito de executar a dívida. A análise dualista distingue nitidamente o direito à prestação do direito de ação. Fabio Konder Comparato termina suas considerações a respeito do dever, dizendo que se contemplarmos o dever em seu conjunto, não é difícil apurar que ele se encontra na dependência da conduta do devedor. É esta conduta que aparece como elemento essencial, de que tudo depende em última análise. A posição do credor, na maior parte dos casos, é de simples expectativa. A lei impõe-lhe, é certo, um dever de colaboração na execução da prestação, mas este dever salienta mais o caráter secundário de sua atividade na relação crédito/dívida.

28. A responsabilidade, por seu turno, pode ser definida como a sanção do dever no seio da obrigação, tomada a palavra sanção em suas duas acepções principais, a saber, confirmação e punição. A responsabilidade pode ser pessoal ou real. Numa obrigação sem garantia real, a garantia é constituída pelo patrimônio todo do devedor, mas por nenhum bem em particular. Acresce que os bens que constituem a garantia não se separam da personalidade do devedor. Esta personalidade é importante na vida de uma obrigação, tão importante que embora a novação por substituição do devedor possa ser o consentimento deste (Código Civil, Lei nº 3.071/16, art. 1.001), o devedor não pode delegar a dívida a terceiro sem o consentimento do credor. Ainda mais: existe a execução forçada não patrimonial, que ocorre, por exemplo, na imissão de posse de um imóvel regularmente vendido e que o vendedor não entrega ao comprador. Em suma, como diz Fábio Konder Comparato, pode-se rejeitar categoricamente a opinião que vê na obrigação moderna uma espécie de

direito real *sui generis*, tendo por objeto todo o patrimônio do devedor. Sobre este ponto, Brinz havia visto claro quando afirmava que a obrigação contemporânea, é ainda uma responsabilidade da pessoa daquele que deve, à maneira da *obbligatio personae* do direito romano e não obstante a abolição da execução sobre o corpo do devedor. A massa dos bens patrimoniais, quando a execução recai sôbre ela (o que nem sempre acontece) é *in solutione* e não *in obligatione*. Ao lado da responsabilidade pessoal existe a responsabilidade real: um determinado bem do patrimônio do devedor é especificamente destinado a garantir a dívida, o que não significa a inexistência da responsabilidade que tem por objeto a totalidade do seu patrimônio. Como foi visto antes, a responsabilidade tem uma dupla função: ela é, ao mesmo tempo, uma confirmação e uma punição. A primeira é a de garantir o credor, de assegurar-lhe a satisfação de seu direito de crédito. Para isto, a lei coloca à disposição do credor, mesmo antes do vencimento da dívida, uma série de medidas preventivas ou reparatórias (a ação pauliana, por exemplo). Em seguida, não satisfeita a dívida, o credor pode recorrer à execução forçada. A segunda função da responsabilidade é a punição do devedor, ainda hoje existente, conforme exemplifica Fábio Konder Comparato. Vistos o objeto e a função da responsabilidade, pode ela ser definida, em seu aspecto passivo, como a sujeição do devedor ao poder de coerção do credor, como sanção da inexecução de uma obrigação. Sob o aspecto ativo: o estado característico da responsabilidade supõe o exercício do poder de coerção por um terceiro. Este poder que para Fábio Konder Comparato tem a natureza jurídica de uma pretensão, pareceu a certos publicistas, com Carnelutti à frente, uma figura de direito processual[8].

8 Uma exposição das idéias de Carnelutti é feita por Alfredo Buzaid, *Do Concurso de Credores no Processo de Execução*, p. 19 e seguintes.

Assim, Rosario Nicolo sustenta que "a concepção a prevalecer é a da bipartição entre débito e responsabilidade, não no sentido de que se trate de dois elementos da mesma entidade, mas sim no de que a responsabilidade do devedor e o correlativo poder do credor de agir sobre os bens do primeiro para a realização do seu direito, configuram uma situação jurídica autônoma, seja embora instrumental respeito à relação obrigatória", (*apud* Alcino Pinto Falcão, *Conceito de Obrigação*, Revista Forense, Vol. 128, p. 25-26). Esta concepção publicística da responsabilidade é um retorno à teoria monista da obrigação. No entanto, a teoria publicística aqui aludida não leva em conta que a ação constitui apenas um modo de atuação do poder de coerção contido na obrigação. Como diz Betti (*Teoria Generale delle Obbligazioni*, Ed. Giuffrè, Milão, 1953, Vol. II, p. 10) "*ciò che in esso processo viene attuato, non potrà essere che o l'obbligazione o l'azione. Ora, se l'azione esecutiva è el potere giuridico di porre in essere le condizioni per l'attuazione ulteriore (realizzazione) del diritto oggettivo accertato nel caso specifico, non potrà essere, essa stessa ciò di cui essa provoca l'attuazione. Non potrà essere ad uno tempo l'attuante e l'attuando, il potere di attuare e la ragione da attuare. Forza è dunque riconoscere che ciò che è destinato a venire realizzato nella esecuzione forzata, non è l'azione, bensi l'obbligazione: l'obbligazione - ben inteso - non quale aspettativa di prestazione, bensi quale aspettativa di soddisfazione, cioè di garanzia sul patrimonio del debitore*". A ação pressupõe a existência da responsabilidade e com ela não se confunde, o que fica claro e indiscutível se atentarmos para o fato de que, em nosso direito, pode a coerção ínsita na responsabilidade ser exercida sem qualquer ação judicial. É o caso da cédula hipotecária, criada pelo Decreto-Lei nº 70, de 21 de novembro de 1966. A cédula hipotecária, que tem por base uma hipoteca já inscrita no registro competente, pode ser emitida por instituições financeiras vinculadas ao Banco Nacional de Habitação, bancos de investimento, bancos de

investimento, bancos de desenvolvimento e Caixa Econômica Federal e é transmissível por endosso. Se o devedor se tornar inadimplente, o proprietário da letra hipotecária pode executar a hipoteca em juízo, como pode optar por via extra-judicial: comunicação de instituição financeira ao devedor para que pague em vinte dias, seguindo-se a venda, em leilão, do imóvel hipotecado, na hipótese de o devedor não efetuar o pagamento naquele prazo. Se o produto da venda em leilão não cobrir a dívida, o devedor permanece obrigado pelo saldo.

29. Assim analisada a obrigação, um exame mais profundo, a partir das conclusões atingidas, demonstra que existe casos em que o dever não é acompanhado da responsabilidade, e casos em que a responsabilidade existe desacompanhada do dever. O Código Civil (Lei nº 3.071/16) tem pelo menos um exemplo de responsabilidade desacompanhada de dever. É o art. 764, segundo o qual "salvo cláusula expressa, o terceiro que presta garantia real por dívida alheia, não fica obrigado a substituí-la ou reforçá-la, quando, sem culpa sua, se perca, deteriore ou desvalie". A concepção dualista da obrigação ainda não encontrou acolhida pacífica em doutrina mas, aos poucos, vai ganhando terreno. Mesmo em França, onde a teoria dualista custou mais em ganhar adeptos, produziu-se uma evolução recente no sentido da aceitação, como nota André Tunc, no prefácio ao livro de Fábio Konder Comparato. Um tratado novo, como o de Gabriel Marty e Pierre Raynaud (*Droit Civil*, Ed. Sirey, Paris, 1962) expõe a teoria, diz que a doutrina francesa atribui pouca importância a uma distinção que não se pode dizer tenha entrado na concepção francesa de obrigação, mas acrescenta que certos autores tiraram interessantes conclusões da teoria dualista.

CAPÍTULO IV

30. Até aqui foram examinados a teoria da relação jurídica e o conceito de obrigação, com ênfase especial para a teoria dualista. Foi dito, também, que a relação jurídica tributária é uma relação de direito público (cf. nº 23, acima), do que decorre que a obrigação tributária, como relação jurídica, também é de direito público. Ora, toda a construção da doutrina dualista da obrigação foi feita pelos privatistas. Em conseqüência, será aplicável à obrigação tributária se esta é idêntica à de direito privado.

31. De início, convém assinalar que Antonio Berliri (*Principii di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Milão, 1957, Vol. II, Tomo 1, p. 63), adverte, e a advertência é repetida por Carlos M. Giuliani Fonrouge (*Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2ª ed., 1970, Vol. I, p. 377) que saber se a obrigação de direito público é idêntica à de direito privado é problema de pouco interesse prático. Se se concluir pela unidade do conceito de obrigação no direito público ou no direito privado, não se poderá negar que as normas do direito privado, insertas no Código Civil, sofrem numerosas alterações pelas normas e princípios que regulam as obrigações de direito público. Se, pelo contrário, se entender que as obrigações do direito público são diferentes das de direito privado, ainda que umas e outras apresentem certas afinidades, não se poderá negar que, na falta de norma disciplinadora das obrigações de direito público, ter-se-á que

recorrer às normas do direito privado para preencher a lacuna. Berliri conclui que, seja qual for a solução que se adote, chega-se a este resultado: as normas de direito privado aplicam-se às relações de direito público desde que não sejam incompatíveis com as normas e princípios concernentes a tais relações. A observação de Berliri parece-nos improcedente porque, apesar de dizer indiferente a adoção deste ou daquele ponto de vista, Berliri parte, na verdade, da identidade estrutural de ambas as obrigações. Se esta unidade inexistisse, se ambas as obrigações não tivessem nada em comum, a aplicação de normas de direito privado às obrigações de direito público careceria de qualquer sentido. A. D. Giannini (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, cit., p.151) salienta a importância prática da identificação.

32. Na doutrina alemã, Albert Hensel (*Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Milão, 1957, trad. italiana, p.71) diz que a obrigação tributária apresenta certas características próprias em face da obrigação de direito privado, a saber: na obrigação de direito privado, o conteúdo e a medida da prestação devida são determinados por acordo entre as partes, ao passo que na obrigação tributária derivam da lei. Na obrigação tributária, nem o credor nem o devedor podem influir com sua vontade. Na doutrina italiana, Ingrosso (*Diritto Finanziario*, Ed. Jovene, 1956, p. 537) sustenta que a obrigação tributária não pode ser considerada como uma espécie particular inserta na categoria geral da obrigação de direito privado. A obrigação tributária é uma obrigação *ex lege* diferente da obrigação *ex lege* de direito privado. Esta cria deveres jurídicos que derivam de situações formadas nas relações da vida social, pelo livre jogo das necessidades naturais, econômicas e espirituais do indivíduo. A obrigação tributária, pelo contrário, deriva exclusivamente da vontade do Estado, que é o sujeito ativo da obrigação. Na obrigação de direito privado, o ato ou fato do qual deriva é estranho, quanto à sua origem e

causa, ao ordenamento jurídico que o reconhece e disciplina. A obrigação tributária, pelo contrário, repete a própria origem da vontade mesma da lei, que faz nascer o dever jurídico tributário do qual a obrigação é manifestação direta e concreta. Esta a opinião de Ingrosso, que confunde Estado-legislador e Estado-administrador ou, como diz Vanoni (op. e loc. cit., cf. Item 3 do Capítulo I, acima), entre o Estado-autor do ordenamento jurídico e o Estado-sujeito do mesmo ordenamento. Feita esta distinção, conclui-se, ao contrário do que afirma Ingrosso, que a obrigação tributária não se distingue da obrigação *ex lege* de Direito Privado uma vez que, verificados os pressupostos previstos na lei e nascida a obrigação, Estado e contribuinte encontram-se em igualdade, no sentido de que ambos têm o direito e o dever de agir segundo a lei. Também contra a identificação das duas obrigações, a tributária e a de Direito Privado, Girola (citado por Berliri, *Principii*, cit., Vol. II, Tomo I, p. 64) diz que a obrigação *ex lege* de Direito Privado distingue-se da de Direito Público porque o objeto da primeira é um interesse privado e o da segunda, um interesse público. Mas o interesse que constitui o objeto da obrigação não é uma nota distintiva suficiente para colocar em espécies diferentes a obrigação tributária e a obrigação de Direito Privado. Gargiulo (*apud* Berliri, op. cit., p. 68) diz que entre a obrigação de direito privado e a de Direito Tributário não existe mais do que mera analogia, o que se torna evidente pelo fato de que a obrigação tributária se forma apenas pela vontade do Estado, não sendo necessária a manifestação de vontade do particular, que só intervém quando a obrigação já nasceu. Mas essa observação não leva em conta que as fontes das obrigações podem ser duas: o fato humano e a lei, que Ripert quer reduzir à lei, porque o fato humano desprovido de sanção legal não produz obrigações. Ainda mais, no direito privado, as obrigações *ex lege* também se formam sem necessidade de intervenção do obrigado como ocorre, por exemplo, na obrigação

de prestar alimentos. A respeito da observação de Gargiulo, diz Berliri (op. cit., p. 69) que dentro de um conceito de obrigação comum ao direito público e ao privado, a natureza do ato do qual nasce a obrigação pode provocar uma sub-distinção: obrigações derivadas da vontade do obrigado (contrato e ato unilateral) e obrigações derivadas de um fato jurídico voluntário ou involuntário. Esta distinção feita por Berliri reduz-se, afinal, à que existe entre obrigações derivadas da lei e obrigações derivadas da vontade humana (cf. Clovis Bevilaqua, *Direito das Obrigações*, 5a. edição, p. 18; Messineo, *Manuale di Diritto Civile e Commerciale*, 8ª ed., Milão, 1950, Vol. II, Parte V, p. 22 e segs.; substancialmente no mesmo sentido, Pacchioni, *Delle Obbligazioni in Generale*, Cedam, Pádua, 1935, 2ª ed., Vol. I, p. 255).

33. Antonio Ferdinando Basciu (op. cit., p. 23-24) salienta que a maior parte das objeções levantadas contra a identidade da obrigação do direito público e da de direito privado não diz respeito à estrutura jurídica de ambas, aspecto sob o qual aquela identidade tem sido sustentada. Na realidade, as objeções feitas à identidade estrutural das obrigações carecem de fundamento, como foi demonstrado e como demonstra, entre outros, o autorizado A. D. Giannini (*I Concetti Fondamentali*, cit., p. 147-151) para quem a obrigação tributária, considerada em sua estrutura jurídica intrínseca, não se diferencia de qualquer outra obrigação, segundo o esquema tradicional elaborado no direito privado. Idêntica é a conclusão de Giorgio Tesoro (*Princiipi di Diritto Tributario*, Ed. Macri, Bari, 1938, p. 49): não existe uma diferença estrutural entre a obrigação tributária e a obrigação de direito privado. A obrigação tributária, considerada na sua natureza intrínseca, não se diferencia da obrigação elaborada e disciplinada pelo direito privado, pois todas as características que diferenciam uma obrigação de outra não alteram a estrutura íntima do instituto jurídico da obrigação, não infirmam sua unidade

conceptual. No mesmo sentido, Rubens Gomes de Sousa (*Compêndio de Legislação Tributária*, Ed. Financeiras, 3ª ed., p. 63). Esta é, sem dúvida, a posição adotada pelo Código Tributário Nacional[9], que dedica o Título II do Livro II à obrigação tributária; o Código não a define, mas dá-lhe um tratamento que a identifica, estruturalmente, com a obrigação do direito privado.

34. Portanto, a estrutura da obrigação é a mesma, em direito privado como em direito público. Nestas condições, a teoria dualista da obrigação, construída à luz do direito privado pode ser aplicada, sem qualquer óbice, à obrigação tributária, aplicação que não constitui novidade. Myrbach-Rheinfeld, escrevendo em 1909, data do prefácio do seu livro, cuja tradução francesa veio a lume em 1910 (*Précis de Droit Financier*, Ed. V. Giard & E. Briere), depois de referir-se à teoria dualista, com apoio em Brinz, Amira e Puntschart (p. 124 e nota 3, especialmente) dizia *que "cette conception du droit allemand est plus admissible dans le droit des impôts qu'en aucune autre matière juridique"* (p. 125). Mais adiante, cuidando da responsabilidade, dizia que "*on peut 'répondre' de sa propre dette ou d'une dette étrangère; ce peut être une personne qui répond, mais ce peut aussi être une chose*". Em 1935, Vanoni referia-se à distinção entre débito e responsabilidade em artigo de revista (*I Soggetti Passivi del Rapporto Giuridico Tributario*, in Foro it., 1935, IV, p. 323 e segs.), depois reproduzido quase integralmente, segundo nota do autor, como o Capítulo II do Título II de seus *Elementi di Diritto Tributario* (in Opere Giuridiche, Ed. Giuffrè, Milão, 1962, Vol. II), neste capítulo, Vanoni diz que a distinção entre débito e responsabilidade (*Schuld* e *Haftung*), que deu lugar a tantas incertezas no Direito Privado, encontra evidente aplicação no Direito Tributário (p. 134).

9 Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (n. e.)

Mais adiante, explica a hesitação da doutrina prevalente, que considerava (e ainda considera) a obrigação tributária segundo a teoria monista, em identificar o sujeito da obrigação quando débito e responsabilidade não coincidem na mesma pessoa. Ainda em 1935, Mario Pugliese, em livro anterior às suas *Istituzioni*, largamente difundidas entre nós através da tradução publicada no México, distinguia débito e responsabilidade, embora assinalasse ser desnecessário recorrer à teoria privatística que distingue, nas obrigações, débito e responsabilidade (*Schuld* e *Haftung*). O livro em questão é o *Corso di Diritto e Procedura Tributaria* (Ed. Cedam, p. 55). Em 1938, Giorgio Tesoro (op. cit., p. 93, *in fine*, e segs.) também partiu do conceito dualista de obrigação para estudar a figura do sujeito passivo. Aster Rotondi, em livro publicado em 1950 (*Appunti sull'Obbligazione Tributaria*, Ed. Antonio Milani, Pádua, p. 110-119) socorreu-se da doutrina dualista da obrigação, tal como exposta por Pacchioni para estudar a natureza jurídica do lançamento. Andrea Parlato (*Il Responsabile d'Imposta*, Ed. Giuffrè, Milão, 1963, p. 11, nota 17) dá-nos um quadro da aplicação da teoria dualista à obrigação tributária na doutrina alemã. O mesmo autor (p. 16) manifesta-se contrário à doutrina dualista; Buerger (*apud* Mario Pugliese, *Instituciones de Derecho Financiero*, Fondo de Cultura Económica, México, 1939, p. 74, nota 18) entende insuficiente a teoria dualista para explicar as diferentes situações jurídicas que se apresentam no campo do direito tributário. É interessante salientar também que os tributaristas que aceitaram a teoria dualista da obrigação não lhe deram aplicação integral, invocando-a ora no exame do sujeito passivo (Myrbach-Rheinfeld, Tesoro), ora no estudo do lançamento (Rotondi). Na doutrina dos tributaristas brasileiros não se acha referência à teoria dualista da obrigação. Sem embargo, Rubens Gomes de Sousa afirmou, ao fazer sua argüição, na qualidade de membro da banca examinadora de concurso realizado na Faculdade de Direito da

USP, ter sido influenciado por esta concepção quando, no projeto de Código Tributário Nacional, distinguiu obrigação e crédito. Por último, em 1971, Luiz Gastão Paes de Barros Leães publicou interessante monografia sob o título *Obrigação tributária* (Ed. José Bushatsky), em que faz expressa aplicação da teoria dualista à obrigação tributária, com especial referência ao lançamento e à decadência e prescrição no direito tributário.

CAPÍTULO V

35. A aplicação da teoria dualista das obrigações à obrigação tributária produz resultados excelentes e torna claros muitos pontos que têm sido objeto de discussões aparentemente intermináveis. Um dos problemas que maiores debates tem causado entre os tributaristas é o que se refere ao momento do nascimento da obrigação tributária. Por outras palavras, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador ou decorre do lançamento? O lançamento é declaratório ou constitutivo? Diversas respostas têm sido dadas a estas perguntas. Fugiria ao âmbito deste trabalho um maior alongamento sobre elas. Carlos M. Giuliani Fonrouge (*Derecho Financiero*, cit., Vol. I, p. 479 e segs.) faz um excelente e atualizado resumo, ao qual nos reportamos. Aqui, basta dizer que, em linhas gerais, a doutrina ora atribui efeito declaratório ao lançamento, do que decorre que a ocorrência do fato gerador é que dá nascimento à obrigação tributária, ora confere ao lançamento o efeito de constituir a obrigação tributária, ora busca uma posição intermédia, lançando mão, inclusive, de premissas tiradas do direito processual, como por exemplo, Zotta (*Sull'Accertamento Tributario*, *in* Rivista Italiana di Diritto Finanziario, 1939 - I, p. 81 e segs.) e Enrico Allorio (*Diritto Processuale Tributario*, Utet, Turim, 4ª edição, 1962, cuja primeira edição é de 1942), que substitui a noção de lançamento (*accertamento*) pela de imposição (*imposizione*). Menção particular merece Aster Rotondi que, como

foi assinalado, parte da concepção dualista de obrigação para concluir que o dever surge no momento em que ocorre o pressuposto de fato, enquanto que a responsabilidade (por ele denominada *obbligazione*) resulta do lançamento que, segundo ele, é *um "atto a cui non può sottrarsi la finanza, cioè non è atto volontario nel senso che può essere o non essere compiuto, ma che tuttavia è evidentemente costitutivo dell'obbligazione tributaria, in quanto è esso appunto che non soltanto accerta la sussistenza del debito e ne determina l'ammontare, ma chiarisce anche chi sia obbligato al pagamento di quel debito*" (op. cit., p. 113). L. G. Paes de Barros Leães, em sua monografia já mencionada, conclui que "a relação jurídica de lançamento é portanto uma relação de poder-sujeição, com dupla função: confirma a relação crédito-débito (caráter "declaratório" do lançamento) e dá ao credor um direito de controle sobre o patrimônio do devedor, a fim de que possa obter, por meio dele, o cumprimento coercitivo da obrigação. Nesse sentido, o lançamento também tem natureza "constitutiva", sendo a fonte de uma nova situação jurídica: a relação de exigibilidade. Mas não se veja no ato do lançamento a fonte genética da relação crédito-débito, pois esta já nascera no momento em que se verificou o pressuposto de fato previsto em lei como gerador da obrigação tributária". (p. 33)

36. A nosso ver, uma boa parte, senão a totalidade, das dificuldades encontradas na solução do problema resulta da circunstância de se ter, de modo geral, encarado o lançamento como algo externo à relação jurídica tributária, algo que lhe declara a existência ou que a constitui, mas não como um elemento mesmo da relação. A esta crítica fugiria Benedetto Cocivera, com seu fato gerador complexo (verbete *Accertamento Tributario*, na Enciclopedia del Diritto, Milão, 1962), sem todavia, afastar-se da concepção monista da obrigação. No entanto, a posição mais correta é, a nosso ver, a de considerar o lançamento como um

elemento da relação jurídica tributária, tal como delineada antes (Capítulo II, nº 21). O fato gerador dá nascimento, por si só, à obrigação tributária em seus dois elementos: o dever e a responsabilidade, ainda quando dissociados um do outro. Portanto verificado o fato gerador, o sujeito passivo do dever tem que executar uma prestação em favor do sujeito ativo, isto é, do Estado, enquanto este tem o direito de aproveitar-se da prestação devida pelo vendedor. Lembremo-nos agora da figura de ônus, ou seja, do dever de observar, no exercício de um direito subjetivo, uma determinada conduta, ou de acompanhar tal exercício com determinadas ações, com a sanção da perda do direito, em caso de inobservância (cf. Capítulo II, nº 19). Pois bem, o lançamento é um ônus que, em certos casos, a lei impõe ao Estado para o exercício do poder de sujeitar o patrimônio do sujeito passivo. Embora sendo um ônus, o lançamento é um ato administrativo, com tudo quanto disso decorre. Em suma: os dois elementos da obrigação, dever e responsabilidade, decorrem do fato gerador e nascem assim que este ocorre. A responsabilidade pode ser de terceiro, quando há separação entre dever e responsabilidade, mas ambos os elementos decorrem do fato gerador. Em certos casos, a lei impõe ao Estado o ônus do lançamento, noutros não. Nestes últimos, inexiste lançamento, não havendo pois, fundamento para a doutrina que propugna a existência de um auto-lançamento. A obrigação tributária nasce de um fato gerador: em certos tributos, o exercício do poder a que corresponde a sujeição depende de um ônus que cabe ao Estado, noutros não. Este ônus é o lançamento; deste modo, conclui-se haver tributos com lançamentos e tributos sem lançamento. Não há, pois, motivo para discutir se existe ou não o chamado auto-lançamento pois seria um contra-senso que o ônus coubesse ao sujeito passivo. Embora com outra argumentação, parece-nos que Tesoro (op. cit., p. 281-284) tem razão quando afirma inexistir o auto-lançamento. Sem embargo,

a doutrina nacional, na esteira de conceitos tradicionais, inclina-se pela natureza declaratória do lançamento (cf. Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio*, cit., p. 79; Ruy Barbosa Nogueira, *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo, 1965; Geraldo Ataliba, *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1969, p. 276; Amilcar Araujo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Ed. Revista dos Tribunais, 2ª ed., 1971, p. 97 e segs; Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais do Poder de Tributar*, 2ª ed., p. 36-37; Fabio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Resenha Tributária, 1971, p. 135 - 136).

37. Conforme foi visto acima, a elaboração do projeto de Código Tributário Nacional levou em conta a teoria dualista da obrigação, fato também referido por L. G. Paes de Barros Leães (op. cit., p. 2). Vamos, portanto, examinar até que ponto as normas do Código se afeiçoam à teoria dualista. O art. 113, § 1º, diz que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, o que elimina o caráter constitutivo do lançamento. Mais adiante, diz que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139), acrescentando que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (art.142). A colocação que o CTN dá à obrigação tributária coaduna-se com a teoria dualista; houve, de fato, uma adesão a esta concepção embora, em momento algum, o alentado e substancioso relatório da comissão que elaborou o Código a ela fizesse menção específica. Note-se, porém, que ao justificar a posição adotada pelo projeto, o relatório em questão faz remissão a Rotondi (op. cit.) e especialmente ao § 68 dessa obra (cf. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Ministério da Fazenda, Rio, 1954, p. 203-204). Ora, este § 68, reportando-se ao princípio do *solve et repete* diz que se existe

obrigação de pagar tributo contestado como condição *sine qua non* da proponibilidade de demanda judicial tendente a obter da autoridade judiciária um pronunciamento sobre o *an* e o *quantum debeatur*, nenhuma dúvida pode restar sobre a distinção entre dever e responsabilidade (que Rotondi denomina *debito* e *obbligazione*, respectivamente), entre obrigação tributária e dever (*obbligo*) de pagar o imposto. Se o exame dos antecedentes do CTN conduz a conclusão de ter a estrutura da obrigação tributária, tal como nele contida, sofrido forte influência da teoria dualista, a análise do CTN, *per se*, sem o recurso de seus antecedentes, não conduz a outro resultado. Há uma nítida separação entre dever (que o Código denomina obrigação) e responsabilidade (crédito na terminologia do Código), esta decorrendo daquele e nascendo com o lançamento. A esta mesma conclusão chegou L. G. Paes de Barros Leães, na monografia já citada, Capítulo IV.

38. Como dissemos antes, especialmente no Item 36 deste Capítulo, o lançamento é um ônus que a lei impõe ao Estado para que este possa exercitar o direito que lhe advém da relação de responsabilidade, que deriva, também ela, da ocorrência do fato gerador. No CTN, o lançamento é constituído da relação de responsabilidade. Esta implantação conduz ao problema a que o CTN deu, em seu art. 144, uma solução pouco lógica. Se o lançamento é que constitui a relação de responsabilidade, o certo seria que esta fosse regida pela lei vigente na data da constituição. Mas daí adviria a conseqüência prática de dar ao lançamento o efeito constitutivo de toda a obrigação tributária e não apenas de um de seus elementos, a responsabilidade. Dizemos conseqüência prática, pois se o tributo não pode ser exigido antes do lançamento e se a lei aplicável à relação de responsabilidade fosse a vigente na data do lançamento, então a lei vigente na data do fato gerador tornar-se-ia irrelevante, malgrado o disposto

do art. 113, § 1º. O CTN não desatou o nó. Cortou-o, estatuindo no art. 144 que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada". Solução pouco lógica, tanto mais que o lançamento, enquanto ato administrativo, rege-se pela lei em vigor na data em que for realizado. Tome-se, ágora, conforme propomos, o lançamento como ônus. A relação de dever e a de responsabilidade nascem com a ocorrência do fato gerador; a lei que as regula é a vigente na data do fato gerador. O lançamento, mero ônus imposto ao Estado, não altera a situação e nem é necessário esclarecer que é irrelevante, para caracterizar o fato gerador e a obrigação tributária, qualquer alteração posterior da lei. Mas o lançamento, enquanto ato administrativo, só pode reger-se pela lei em vigor ao tempo em que é praticado. A luz do que foi dito, o art. 144, § 1º do CTN longe de ser uma exceção, como parece ser no Código, é a regra geral uma vez que seu conteúdo diz respeito ao lançamento enquanto ato administrativo.

39. Também passível de crítica o CTN ao mencionar o lançamento por homologação. Dentro da concepção de lançamento como ônus, o lançamento por homologação carece de sentido: se o tributo foi corretamente pago, não há como entender que a lei impõe um ônus *a posteriori* ao Estado.

CAPÍTULO VI

40. Onde, talvez, a teoria dualista da obrigação se mostra mais fértil é no estudo do sujeito passivo da obrigação tributária. De início, é preciso distinguir sujeito passivo da soberania financeira do Estado e sujeito passivo da obrigação tributária. Esta pressupõe aquela, mas com ela não se confunde. Todas as pessoas sujeitas à soberania financeira podem ser sujeitos passivos da relação jurídica tributária, mas só se vêem nesta situação as que a lei coloca numa situação concreta de sujeição passiva. Como assinala A. D. Giannini (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Ed. UTET, 1956, p. 201) podem ser sujeitos passivos da soberania financeira do Estado todos os cidadãos, seja onde for que residam e todos os que se acham, com o Estado, numa certa relação, quer pessoal (domicílio, residência), quer de caráter econômico (propriedade de bens no território do Estado, exercício de atividades). Mas, acrescenta o mesmo autor, refletindo a *communis opinio*, no direito tributário atual, a sujeição à soberania financeira do Estado tem por base, sobretudo, o fato de ser o sujeito passivo, cidadão ou estrangeiro, residente ou não no país, interesses econômicos no território do Estado.

41. Feita esta distinção, aduzimos que iremos tratar do sujeito passivo da obrigação tributária. Segundo a concepção antes exposta, a obrigação aparece obrigatoriamente na relação jurídica tributária. Se inexiste, ocorrem apenas deveres que a lei impõe aos

sujeitos passivos da obrigação tributária, no interesse da arrecadação. Aduzimos ainda que a Ciência das Finanças distingue o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, aquele o que é legalmente obrigado a recolher o tributo, e este o que suporta, sob o ponto de vista econômico e por efeito do fenômeno da repercussão, o encargo do tributo. O esclarecimento é necessário porque um autor do porte de Vanoni, seguido por Pesenti, emprestaram relevância jurídica ao chamado contribuinte de fato. No entanto, como diz, e com razão Andrea Parlato (*Il Responsabile d'Imposta*, Ed. Giuffrè, 1963, p. 9-10, nota 14) se se atribui relevância jurídica ao contribuinte de fato por ser esta figura indicada e prevista na lei, esta relevância existe realmente, mas como emanação da norma. Se se argumenta, contudo, que a lei não pode ignorar o fenômeno da repercussão e deve, portanto, adequar-se ao elemento econômico e político que é o seu conteúdo, existe então um problema de política do direito, mas não um problema jurídico.

42. Isto posto, podemos passar ao exame dos problemas levantados pela sujeição passiva na obrigação tributária. Fica esclarecido que, segundo exposto antes, o sujeito passivo da obrigação tributária é sempre, também, sujeito passivo da relação jurídica tributária, pois esta não existe sem aquela (cf. Item 21 do Capítulo III). Mas, ainda segundo a opinião expedida, a relação jurídica tributária é complexa, compondo-se da obrigação tributária, com a qual nasce, e de deveres conexos e decorrentes da existência da obrigação. O presente capítulo cuidará do sujeito passivo da obrigação tributária, esclarecendo-se, no final, as relações entre este sujeito passivo e o da relação jurídica tributária, nas hipóteses em que não existe coincidência entre sujeição passiva do dever e sujeição passiva da responsabilidade.

43. Discutir o problema da capacidade jurídica de ser sujeito passivo da obrigação tributária é tarefa que foge aos limites deste trabalho (cf. a respeito, A. D. Giannini, *Istituzioni*, cit., p. 206-211; Tesoro, op. cit., p. 110-114; Pugliese, *Instituciones de Derecho Financiero*, cit., p. 60, paráfrago 7). Basta assinalar que a sujeição à soberania financeira do Estado e a capacidade jurídica de ser sujeito passivo constituem os pressupostos necessários da sujeição passiva da obrigação tributária. Esta última sujeição passiva nasce quando uma pessoa natural ou jurídica que preenche os pressupostos necessários, acha-se em determinada relação com a situação de fato que, nos termos da lei, constitui o fato gerador do tributo. Ou, como diz A. D. Giannini (op. cit., p. 238) "*soggeto passivo d'imposta è la persona che si trova in una determinata relazione, stabilita dalle leggi tributarie, con la situazione di fatto costituente il pressupposto materiale del tributo*", lição que, sem dúvida, influenciou a redação do art. 121, § único, I, do CTN Mas, freqüentemente, a lei torna responsável pelo pagamento do tributo, quer em conjunto com o sujeito passivo tal como definido, quer em substituição a eles, outras pessoas que não se acham em relação direta com o fato gerador. Daí o aparecimento de outras figuras, designadas com terminologia não uniforme como responsáveis, substitutos, etc., e classificadas de maneira vária.

44. A. D. Giannini (op. cit., p. 238 e segs.) menciona a *solidariedade*, que ocorre quando mais de uma pessoa se encontra, em relação ao mesmo fato gerador, na condição de sujeito passivo; a sucessão, de que se pode falar quando uma pessoa substitui outras nos deveres resultantes de uma relação jurídica tributária já existente, o que supõe uma obrigação já nascida, embora ainda não objeto de lançamento, e ainda não extinta; a *responsabilidade*, ou seja, a extensão da obrigação tributária a pessoas estranhas ao fato gerador; por fim, a *substituição*: dando um passo além, a lei tributária substitui completamente aquele que se acha em relação com o fato gerador por outra pessoa, que assume o lugar da primeira e que fica obrigada ao cumprimento

da todos os deveres que resultam da relação jurídica tributária. Hensel, por seu turno (op. cit., p. 94 e segs.), ao cuidar dos casos em que a sujeição passiva não corresponde à relação direta com o fato gerador, menciona: (a) *pluralidade de devedores*, ou seja, devedores solidários; (b) *sucessão*; (c) *responsabilidade colateral* – pressuposto necessário desta é a realização do fato gerador por um devedor principal– com base em fato gerador colateral ocorre a intervenção de outra pessoa, que tem ou com o sujeito passivo da relação principal ou com o fato gerador principal uma relação que justifica a posição jurídica igual à do sujeito passivo principal; (d) *responsabilidade de garantia* – pode surgir quando exista uma responsabilidade especial de pessoa encarregada de vigiar a observância das normas legais para evitar a evasão.

45. As classificações mais conhecidas são as de Tesoro e de Pugliese. Tesoro (op. cit., p. 96-110) partindo da distinção entre *debitum* (*Schuld* ou dever) e *obligatum esse* (*Haftung* ou responsabilidade), distingue: (a) *devedor* (*debitore*) – sujeito passivo principal da obrigação tributária, sujeito passivo em sentido formal, aquele a que incumbe diretamente a obrigação de pagar o débito tributário, ainda que este, a final, não fique a seu cargo; (b) *contribuinte* – sujeito passivo em sentido material, substancial, aquele a quem incumbe pagar, sendo chamado a "contribuir" para a finança pública; (c) *responsável* – titular de uma obrigação tributária subsidiária, ao qual incumbe a obrigação de pagar e o dever de suportar a coação em caso de inadimplemento do devedor ou do contribuinte, e isto em conseqüência de uma relação especial com tais pessoas ou com o objeto do tributo. Partindo desta distinção, Tesoro classifica:

(a) Sujeitos passivos em sentido formal e substancial –
  1 - devedor – contribuinte,
  2 - sucessor do devedor,

  3 - devedor por inteiro - contribuinte *pro-rata*.

(b) Sujeitos passivos apenas em sentido formal –
  1 - devedor não contribuinte.

(c) Sujeitos passivos apenas em sentido substancial –
  1 - contribuinte não devedor.

(d) Responsáveis –
  1 - Por responsabilidade subjetiva,
    I) em virtude de uma função
    II) em virtude de uma atividade econômica
    III) em virtude de vínculos familiares.
  2 - Por responsabilidade subjetiva,

46. Pugliese, por seu turno (*Instituciones*, cit., p. 73 e segs. e *Corso*, cit., p. 19), distingue devedor, aquele que suporta uma diminuição em seu patrimônio para cobrir o crédito do Estado, e responsável, aquele que a lei designa como sujeito passivo da obrigação tributária apenas para fins de cumpri-la, sem que a esse dever corresponda uma relação real de dívida. Embora afirmando que para explicar no campo do direito tributário a separação entre dívida e responsabilidade é desnecessário recorrer à teoria privatística que distingue esses dois elementos na obrigação, mas não sem dizer, contraditoriamente que as investigações concernentes a essa teoria são de utilidade evidente no direito tributário, oferece uma classificação que só tem validade se aceita a teoria dualista. A classificação é a seguinte:

A - Sujeitos passivos por dívida própria com responsabilidade direta
  1. Contribuinte devedor do tributo
  2. Sucessor do contribuinte: (a) *mortis causa*, (b) *inter vivos*.

Aa) Sujeitos passivos por dívida de caráter misto com responsabilidade direta
  1. Chefe de família.

Ab) Sujeitos passivos em parte por dívida própria e em parte por dívida alheia com responsabilidade em parte direta e em parte solidária

1. Partes contratantes (em atos e convênios) e partes em causa
2. Sócios e participantes em sociedades e associações comerciais
3. Co-herdeiros

B - Sujeitos passivos por dívida alheia com responsabilidade substitutiva

1 - Contribuintes com direito de regresso
2 - Substitutos legais do contribuinte direto em geral.

C - Sujeitos por dívida alheia com responsabilidade solidária:

1. Funcionários, magistrados, procuradores, notários, etc.
2. Co-responsáveis solidários em geral.

D - Sujeitos passivos por dívida alheia com responsabilidade objetiva:

1. Terceiros proprietários de imóveis;
2. Proprietários de imóveis sujeitos a privilégio fiscal e sucessores na gestão de empresas.

47. Notável pela singeleza é a classificação proposta por Rubens Gomes de Sousa (*Compêndio,* cit., p. 66-67), que assim se pode resumir:

I - Sujeição passiva direta

II - Sujeição passiva indireta

a) Transferência

1. Solidariedade
2. Sucessão
3. Responsabilidade

b) - Substituição

48. O problema das classificações não é só terminológico, mas de critério. Das classificações enumeradas, a de Rubens Gomes de Sousa não entra em justificações mais profundas certamente por encontrar-se em livro didático que, como nele se lê, destinava-se ao uso em Faculdades de Ciências Econômicas e Administrativas. Hensel faz mais uma enumeração do que uma classificação, afirmando ainda que a enumeração não é completa (op. cit., p. 102). Restam as classificações de Tesoro e Pugliese, ambas norteadas pela distinção entre dever e responsabilidade, embora com as ressalvas de Pugliese à teoria dualista da obrigação, mas ambas sem aplicação integral da teoria em que se basearam. Daí o terem se equivocado na conceituação da mais controvertida das figuras de sujeição passiva, geralmente denominada substituição. Vários foram os fundamentos apresentados para esta figura em que o obrigado a pagar o tributo não é aquele que se acha em relação direta com o fato gerador, mas um terceiro designado por lei. Alguns autores sustentam que a substituição é uma forma especial de execução contra terceiros, determinada por lei (Pugliese, Tesoro, Stellarichter, Blumenstein). Outros entendem que o chamado substituto não deve ser considerado um devedor do tributo, mas um simples intermediário que promove a arrecadação por conta do Estado (Buhler, Quarta, Boidi); há quem, como Myrbach-Rheinfeld, lhes atribua o caráter de órgãos de arrecadação. Segundo outra opinião, o que se pode ver na substituição é uma representação *ex-lege* (Uckmar). Para Bodda, a substituição em direito tributário pode ser reconduzida ao instituto geral da substituição, de larga aplicação no direito substantivo como no processual. Por fim, para A. D. Giannini, a substituição é uma figura típica do direito tributário. Uma exposição crítica das doutrinas pode ser encontrada em excelente artigo de P. Bodda (*Il Sostituto d'Imposta,* in *Jus,* 1941, p. 194 e segs.), do qual nos socorremos. Por seu turno, a opinião de Bodda é criticada por Giannini (op. cit., p. 258), com

argumento a nosso ver irrefutável. Mas Giannini, por sua vez, nada explica ao propor a substituição como figura própria do direito tributário. A chamada "responsabilidade" tem dado margem a muitas discussões (cf. Andrea Parlato, op. cit.).

49. Voltamos agora, um pouco à doutrina dualista da obrigação. Como nota Fábio Konder Comparato (op. cit., p. 168), a obrigação moderna representa uma síntese de dever e responsabilidade. Quem diz síntese, diz combinação ou composição. Isto significa que, analisando a obrigação moderna, achamo-nos em presença de dois elementos distintos, que todavia se unem a fim de compor uma relação jurídica segundo uma certa ordem. Assim, a pessoa submetida à soberania financeira do Estado, que se encontrar em relação direta com o fato gerador da obrigação tributária previsto em lei, será o sujeito passivo do dever e da responsabilidade, que são os elementos da obrigação. Acrescentamos que a relação direta com o fato gerador é a de quem tira proveito econômico do fato, de modo geral. Por exemplo, o vendedor numa venda. Mas a responsabilidade pode ser maior do que a dívida. É o caso da solidariedade, a cujo respeito diz Fabio K. Comparato: "*Avec la solidarité nous nous trouvons, nous semble-t-il, en face d'un seul engagement avec une pluralité de créances ou de dettes. Or, ceci entraîne une dissociation d'étendue entre les deux éléments de l'obligation, étant donné que l'engagement est toujours total et que les créances ou les dettes sont toujours partielles. Ainsi, dans la....solidarité passive, la responsabilité de chacun des débiteurs est plus étendue que sa dette*" (fls. 191). A solidariedade, ou seja, responsabilidade mais extensa que a dívida, está prevista no CTN, art. 124, I. A existência de uma só dívida com vários responsáveis torna-se ainda mais clara pelo disposto no art. 125. O CTN é omisso quanto às relações entre os sujeitos passivos solidários. Estas relações regulam-se pelo direito privado.

50. Além da hipótese de responsabilidade mais extensa do que dever, existem os casos de dissociação entre dever e responsabilidade. Recorrendo outra vez a Fabio K. Comparato, a dissociação entre dever e responsabilidade aparece sempre que, em caso de inexecução, o credor pode coagir outro que não o devedor a pagar a dívida (op. cit., fls. 209). Podemos ir além e dizer que a responsabilidade de terceiro pode ser pré-estabelecida, sem cogitar da inexecução pelo sujeito passivo do dever. A dissociação pode ser relativa ou absoluta. No primeiro caso existe uma responsabilidade acessória ao lado da responsabilidade pessoal do sujeito passivo do dever, como na fiança. No CTN esta dissociação relativa é encontrada no art. 134, aplicável apenas quando impossível a exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, usando-se aqui a terminologia do CTN. O art. 135, por seu turno, parece-nos ter instituído, nos casos em que menciona, não a transferência da responsabilidade mas o dever e a responsabilidade concentrados numa só pessoa. Por fim, há o caso de dissociação absoluta entre dever e responsabilidade; um exemplo no art. 128 do CTN segundo o qual a responsabilidade pode ser atribuída a terceira pessoa com exclusão da responsabilidade do contribuinte (ou seja, do sujeito passivo da relação de dever). Esta exclusão implica no que a doutrina, de modo geral, denomina substituição.

51. Resta assinalar que, na sucessão a que se refere os arts. 129 a 132 do CTN existe uma transferência da dívida e da responsabilidade, isto é, dos dois elementos da obrigação tributária. A transferência da responsabilidade ora é integral, ora é limitada como, por exemplo, no art. 132, II. Para rematar estas considerações, assinalo que o art. 133 contém uma dissociação entre dívida e responsabilidade, absoluta no inciso I e relativa no inciso II.