



S1-45-12

S1-45-12

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL
INDUSTRIAL, ECONÔMICO E FINANCEIRO

Ano X

Nova Série

n. 1 - 1971

Fundador:

WALDEMAR FERREIRA

Diretor:

PHILOMENO J. DA COSTA

Conselho Editorial:

ANTONIO MERCADO JÚNIOR, DARCY ARRUDA
MIRANDA JÚNIOR, EGBERTO LACERDA TEIXEIRA,
FRAN MARTINS, GEORGE COELHO DE SOUZA,
HERNANI ESTRELLA, J. C. SAMPAIO DE LACERDA,
JOAO NASCIMENTO FRANCO, LUIZ GASTÃO PAES
DE BARROS LEÃES, MAURO BRANDÃO LOPES,
MODESTO SOUZA BARROS CARVALHOSA, NELSON
ABRÃO, OSCAR BARRETO FILHO, RODOLFO ARAÚJO,
RUBENS REQUIÃO, RUY JUNQUEIRA DE FREITAS
CAMARGO, SYLVIO MARCONDES, THEÓPHILO AZE-
REDO SANTOS

Diretor Executivo:

FÁBIO KONDER COMPARATO

Editor:

ARNALDO MALHEIROS FILHO

Expediente:

NASSARALLA SCHAHIN FILHO

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL
industrial, econômico e financeiro

Publicação trimestral do Instituto Brasileiro de Direito Comercial
Comparado e Biblioteca Tullio Ascarelli, anexo ao Departamento
de Direito Comercial da Faculdade de Direito da Universidade
de São Paulo

RT EDITORA
REVISTA DOS
TRIBUNAIS

Edição e distribuição da

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

Rua Conde do Pinhal, 78 — Tels. 37-8689 e 37-9772

01501 — São Paulo, SP.

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL
INDUSTRIAL, ECONÔMICO E FINANCEIRO

Publicação do
Instituto Brasileiro de Direito Comercial Comparado
e Biblioteca Tullio Ascarelli
anexo ao

Departamento de Direito Comercial da
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Edição da
Editôra Revista dos Tribunais Ltda.

Americano tenha feição própria, em pres-tígio não só das relações comerciais entre os Estados Membros, mas principalmente pela força que representará, ainda no âmbito internacional e, congregados todos os integrantes dessa comunidade, num bloco econômico coeso e estruturado devidamente, possa dar ao comércio em geral aquela característica de sua origem, isto é, procurando aten-

der às necessidades da coletividade para uma vida melhor. E o direito comercial, através de legislação apropriada, assumirá uma posição definida acomodando os interesses econômicos dos povos e assegurará assim, a tranqüilidade necessária para uma vida em comum, sem contrastes, sem contradições, sem interesses egoísticos, em benefício da Paz Universal.

A 1.^a edição esgotou-se em 3 meses!

ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA

ORLANDO GOMES

agora em

2.^a edição, revista e atualizada.

Primeira obra escrita após o recente Decreto-lei n. 911, de outubro de 1969, sobre o instituto da alienação fiduciária.

RT EDITORA
REVISTA DOS
TRIBUNAIS

Rua Conde do Pinhal, 78
— 01501 — São Paulo — SP

A ESTRUTURA DUALISTA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

LUIZ GASTÃO PAES DE
BARROS LEÃES

I — A estrutura dualista da relação obrigacional

1.1. O estudo do tema, a que aqui nos propomos, não dispensa a enunciação de algumas idéias gerais preliminares. Procuraremos ser nelas muito breve, explicando apenas o que entendemos por conceito dualista da relação obrigacional, noção que por certo vos é familiar, mas que, como toda noção prope-dêutica, está sujeita a ser empregada num sentido pessoal, já deformado pelas aplicações que dela pretende tirar o nosso pensamento. O termo relação jurídica (*vinculum juris*) é tomado, como se sabe, em várias acepções. Num sentido amplo, dado o caráter entrelaçante ou bilateral do direito, é toda relação da vida social, juridicamente relevante. Relação jurídica *stricto sensu* vem a ser unicamente a atribuição de um poder a uma pessoa e a correspondente imposição de um dever a outra. Poder e dever são estabelecidos pelo sistema legal para tutela de um interesse; e, é através desse nexo, e da respectiva atribuição de poder de vontade ao sujeito ativo da relação, que se subordina o interesse do sujeito passivo ao interesse do sujeito ativo (Manuel Domingues de Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Coimbra, 1966, vol. I, págs. 2 e segs.). Na relação jurídica, pois, ao poder de um sujeito corresponde sempre o dever de um outro ou de outros sujeitos. Já o conteúdo desse poder e do correlato dever, conforme o caso, são diferentes, donde serem também diferentes as estruturas das relações jurídicas. Assim, na relação jurídica privada, a figura típica — mas não exclusiva — é aquela em que o poder constitui um *direito subjetivo*. Grassa larga controvérsia a respeito da noção

de direito subjetivo. *Lato sensu*, sempre que é reconhecido diretamente ao indivíduo um poder para a realização de um interesse seu (*facultas agendi*), estamos perante um direito subjetivo. Ao direito, assim concebido, nem sempre corresponde, no lado passivo, uma *obrigação*. O conteúdo do direito subjetivo pode ser constituído por uma supremacia de vontade do titular, graças à qual êle próprio pode, por si, só, realizar o seu interesse. A essa supremacia, que se costuma chamar de *potestas*, corresponde, do outro lado da relação, não a uma obrigação, mas a uma simples *sujeição*, pois o sujeito é aí realmente passivo: êle "sofre" as consequências da *potestas*. Só quando o conteúdo desse poder é uma *pretensão* (isto é, "pretende" que a outra pessoa assumia certo comportamento) é que lhe corresponde uma obrigação: o sujeito passivo está obrigado a certa conduta, mediante a qual o sujeito ativo vê realizado o seu interesse. Se bem que a sujeição, correspondente à *potestas*, possa corretamente ser designada — e o é — como dever, não constitui um *dever de conduta*, como é a obrigação, mas antes um *dever de respeito* (F. Santoro-Passarelli, *Teoria Geral do Direito Civil*, tradução portuguesa, Coimbra, 1967, págs. 57 e segs.). Ademais, quando esse poder determinante se encontra em estado puro, estamos perante um *direito potestativo*, nome que indica que o conteúdo do direito subjetivo se esgota numa *potestas*, que tem como correlato passivo um simples estado de sujeição. Nas relações obrigacionais, ao contrário, o objeto imediato é dado pelo comportamento do sujeito passivo, porque o poder do sujeito ativo dirige-se a êste comportamento e só êle é apto para satisfazer o seu interesse. A êsse comportamento

do sujeito passivo, dá-se o nome técnico de prestação, que deve ter caráter patrimonial, e cujo conteúdo pode consistir num dar, num fazer, num não-fazer ou num deixar fazer ou suportar (*pati*).

1.2. Podemos, destarte, definir a obrigação como uma relação jurídica, em virtude da qual uma das partes (credor) tem direito subjetivo a receber de outra (devedor) uma prestação determinada. Esta noção de obrigação, no entanto, não é completa; refere-se apenas a um dos dois elementos que compõem a relação de direito: o elemento crédito-débito. Seu objeto é a prestação que é um ato da vontade do devedor. Na verdade, a relação de obrigação não contém apenas esse elemento crédito-débito. Se o devedor é inadimplente, ou seja, não cumpre a prestação ou deixa de cumpri-la no tempo, lugar e modo convenionados, sua colaboração volitiva não é mais levada em consideração pelo Direito, que concede ao credor "poder" de obter coativamente a satisfação de seu crédito. O credor vai apreender no patrimônio do devedor os bens que bastem para tanto. Destarte, o objeto desse segundo elemento da obrigação, que poderíamos chamar de *garantia-responsabilidade*, não é mais um ato de vontade do devedor que cumpre a prestação, mas um bem ou bens apreendidos diretamente pelo credor no patrimônio daquele. Trata-se agora de uma pura relação de poder e de sujeição, em que as partes não mais se colocam em plano de igualdade, como na relação crédito-débito. Essa decomposição entre *debitum* e *obligatio*, ainda que não aceita pela generalidade dos autores (entre nós, Alfredo Buzaid e Washington de Barros Monteiro a criticam: *Do Concurso de Credores no Processo de Execução*, São Paulo, 1952, págs. 15 e segs.; *Curso de Direito Civil, Direito das Obrigações*, 1.^a parte, 1.^a edição, pág. 25), é conhecida pelo nome de doutrina da dívida e da responsabilidade, e se im-

põe para clarificar a exposição de vários institutos do Direito das Obrigações. Como salienta Caio Mário da Silva Pereira (*Instituições de Direito Civil*, Rio, 1962, vol. II, pág. 29), mercê dessa análise dualista da relação obrigacional, a noção fundamental da obrigação mais se aclara e a percepção do *juris vinculum* mais nítido se desenha. Em suma: embora os dois elementos, dívida e responsabilidade, normalmente coexistam na obrigação, podem eles ser separados. De um lado, a dívida (*Schuld*), que consiste no dever de prestar por parte do devedor; do outro, a responsabilidade (*Haftung*), que exprime o estado de sujeição dos bens do obrigado à ação do credor. A dívida é assim um vínculo pessoal; a responsabilidade, um vínculo patrimonial. O credor *obriga-se*. Seu patrimônio *responde*. O direito de crédito tem como fim imediato uma prestação e remoto, a sujeição do patrimônio do devedor, se não paga a dívida. Encarada essa dupla finalidade sucessiva pelo lado passivo, pode-se distinguir o dever de prestação, que deve ser cumprido espontaneamente, da sujeição do devedor, na ordem patrimonial, ao poder coativo do credor (Fábio Konder Comparato, *Essai d'analyse dualiste de l'obligation en droit privé*, Paris, 1964).

II — A estrutura dualista da obrigação tributária

2.1. Ao vínculo jurídico que obriga o contribuinte a prestar algo (dar, fazer, não-fazer ou deixar fazer) ao fisco, dá-se o nome de *obrigação tributária*; obriga-se essa que se inscreve entre as obrigações *ex lege*. Como se sabe, a teoria tradicional do direito privado, inspirada no direito romano, sistematiza as fontes das obrigações em cinco grupos; a lei, o contrato, o quase-contrato, o delito e o quase-delito; donde, então, falar-se em obrigações *ex lege*, *ex contractu*, *quasi ex contractu*, *ex delicto* e *quasi ex delicto*. Essa classificação foi consagrada

pelo Código de Napoleão (art. 1.370) e pelo Código Civil italiano de 1865 (art. 1.097). O Código Civil Brasileiro não dispõe de um artigo que contenha a menção sistemática das fontes genéticas das obrigações, mas, atentando para o seu sistema, vemos que três são as fontes das obrigações: a lei, o contrato e o delito, afastadas as figuras espúrias do quase-delito e do quase-contrato, que os nossos escritores do século XIX ainda cultivavam. No que tange à lei, muitos procuraram elevá-la à posição de fonte única das obrigações (Tito Fulgêncio, *Direito das Obrigações*, Rio, 2.^a ed., 1958). Ora, se bem que a lei seja sempre necessária para que exista uma obrigação (e, nesse sentido, poderia dizer-se que todas as obrigações são *legais*), nas obrigações *ex lege* é a lei que estabelece obrigação para o indivíduo, em face de comportamento seu, independentemente de manifestação volitiva para que ele se vincule à outra pessoa. Assim sucede, por exemplo, na obrigação que toca aos parentes de prestarem alimentos uns aos outros, de que necessitem para subsistir (CC, arts. 396 e segs.). Essa obrigação alimentar constitui uma verdadeira obrigação. Tem caráter patrimonial, importando sempre num acréscimo para o patrimônio de quem a recebe e numa correlata diminuição patrimonial de quem a solve. Demais, sua inexecução comporta diversas sanções. Outro exemplo: pelo fato de ser vizinha de outra, toda pessoa tem obrigações impostas pela lei (deveres e direitos de vizinhança), independentemente de declaração de vontade de assim vincular-se à pessoa de seu vizinho (CC, arts. 554 e segs.). Já nas obrigações *ex contractu* e *ex delicto*, são os próprios fatos jurídicos as fontes geradoras da relação jurídica, sem querer com isso significar a soberania da declaração de vontade ou sua independência da ordem legal. Nesse caso, a lei continua a ser a fonte mediata, mas o ato humano é a

sua fonte imediata. Para muitos civilistas, as obrigações legais, antes de serem obrigações, seriam simples deveres jurídicos. É a opinião de Washington de Barros Monteiro, "no encargo alimentar, (avulta) um elemento não-patrimonial, vale dizer, a insígnia moral e social, que o diferencia, de modo nítido, dos demais direitos obrigacionais, exclusivamente patrimoniais. Sua disciplina jurídica há de ser ministrada, de consequente, por disposições peculiares e especiais, cujo suporte se encontra naturalmente no Direito de Família" (ob. cit., pág. 44). Acreditamos, no entanto, que impossível é negar à prestação alimentar, sob o ponto de vista estrutural, o caráter de obrigação. Na verdade, essa insígnia moral e social, que diferenciaria as obrigações *ex lege* das demais obrigações, não chega a desnaturá-las. Ainda que se afigure algo anômalas obrigações que tais, decorrentes exclusivamente da lei, e ditadas por motivos de ordem moral e social, não podemos ignorá-las, mormente no moderno Estado intervencionista e social, onde se multiplicam essas relações obrigacionais legais na vida civil (San Thiago Dantas, *Problemas de Direito Positivo*, Rio, 1963, estudo sob o título "Evolução Contemporânea do Direito Contratual").

2.2. Admitida, assim, na esfera civil, a existência da obrigação *ex lege*, a essa categoria cumpre inscrever a obrigação tributária. "Nessa figura da relação obrigacional pode ser classificada, sem dificuldade, a relação fundamental do direito tributário. Consiste ela no direito do Estado de *pretender* de uma pessoa a prestação chamada "impôsto". Essa afirmação de Albert Hensel, em seu livro *Direito Tributário* (trad. ital., Milão, 1956, pág. 71), cuja primeira edição é de 1924, é hoje endossada, quase sem discussão, pelos tributaristas de todo o mundo. Em monografia recente, declara A. F. Basciu: "em ambas as hipóteses (obriga-

ção civil e obrigação tributária), com efeito, encontramos perante uma relação entre dois sujeitos, um dos quais é obrigado a efetuar uma determinada prestação em favor de outro, o qual, para obtê-la, poderá, se necessário executar coativamente os bens do devedor. Sob esse aspecto, não se vislumbra nenhuma diferença entre as posições jurídicas do contribuinte e do Estado, e, por exemplo, as do mutuário e do mutuante, ou as do ofendido e do autor de um ato ilícito: nenhuma relevância tem a circunstância de que, num caso, as referidas posições jurídicas emanem da lei diretamente, com vistas à realização de um interesse público, e, noutro, derivem de uma manifestação de autonomia privada" (in *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Nápoles, 1966, pág. 24). O direito positivo brasileiro fala expressamente em "obrigação tributária" (CTN, arts. 113 e segs.); e, nessas condições, como obrigação, e como obrigação legal, é que cumpre analisá-la, assimilando o seu esquema formal ao da obrigação civil, "ou, mais exatamente, ao da obrigação geral, cuja disciplina, sóem conter os códigos civis dos diversos ordenamentos jurídicos" (Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Madri, 1966, pág. 141). A estrutura dualista da relação obrigacional, que atrás apontamos, deve a obrigação tributária, assim, afeiçoar-se.

2.3. Para tanto, voltemos ao exemplo citado da prestação alimentar como obrigação civil *ex lege*. O elemento crédito-débito se revela aí na obrigação legal que toca, digamos, ao descendente de alimentar o ascendente. O inadimplemento comporta diversas sanções ordinárias, que vão desde a simples execução patrimonial, com desconto nas vantagens pecuniárias do cargo ocupado pelo alimentante, ou reserva de alugueis (Decreto-lei n. 3.200, de 19-4-1941, art. 7.º e parágrafo único), bem como a possibilidade da penhora de seus vencimen-

tos (Decreto-lei n. 3.070, de 20-2-1941, art. 49, até a sua prisão coercitiva (CPC, art. 920, § 3.º). É o elemento garantia-responsabilidade. Pois bem: na obrigação tributária — também *obligatio ex lege* — há idêntica configuração: o elemento crédito-débito se traduz na obrigação, estabelecida por lei, de dar o *quantum* do tributo ao fisco; e o elemento garantia-responsabilidade, no poder de o exator agir sobre os bens do devedor, mobilizando as forças cogentes do Estado no sentido de assegurar o cumprimento da obrigação.

2.4. Aster Rotondi, em estudo dedicado ao lançamento tributário (in *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Pádua, 1950, págs. 110 e segs.), procurou aplicar ao direito tributário a teoria dualista da obrigação civil. Fê-lo, contudo, através da elaboração doutrinária desenvolvida por Giovanni Pacchioni, que, assinale-se, foi o primeiro dos autores italianos a tomar em consideração os resultados da pesquisa germânica no tocante à teoria da dívida e da responsabilidade. Desenvolvendo essa análise, declara Pacchioni (*Delle obbligazioni in generale*, Pádua, 1941, vol. I, pág. 16), que o *diritto à prestação* não é um conceito único senão em aparência, pois indica duas coisas diversas e distintas: a *expectativa* do credor de ser satisfeito espontaneamente pelo devedor (expectativa que só imprópriamente pode ser chamado "direito", já que a prestação, como ato de vontade do devedor, é sempre incoercível) e o *diritto genuíno* apenas este, que o credor, frustrada aquela expectativa, pode efetivamente exercer sobre o patrimônio do devedor, para obter, não a prestação descumprida, mas o seu valor econômico. A verdadeira obrigação, como instituto de direito patrimonial, resulta de dois elementos, uma dívida e uma responsabilidade, que devem ser analisadas separadamente e dão lugar a duas relações distintas. A primeira é simples

relação de dívida, constituída por dois termos correlatos: Primeiro pelo dever do obrigado, que pode ser definido como um estado de pressão psicológica, no qual o próprio devedor se encontra pela simples existência de uma norma jurídica que lhe impõe executar certa prestação para determinada pessoa; segundo por uma legítima expectativa dessa pessoa, que pode ser definida como um estado de "confiança jurídica", no qual se acha, de receber aquela prestação, pelo simples fato de que lhe é juridicamente devida. A segunda é a *relação de responsabilidade*, que pode juntar-se a cada relação de dever jurídico e dá origem, por sua vez, a dois termos correlatos: 1.º) um estado de sujeição de uma pessoa, de uma ou mais coisas, ou de todo um patrimônio; 2.º) o correspondente direito, daquele a quem seja devida a prestação, de fazer valer tal sujeição, para tornar mais provável o cumprimento da prestação, por quem a deve, e obter o seu objeto ou o valor respectivo, quando não espontaneamente cumprida. Nessas condições, os termos separados e distintos na relação obrigacional são: 1.º) puro *débito jurídico*, a que corresponde uma legítima expectativa; 2.º) *responsabilidade*, a que corresponde um verdadeiro e próprio *diritto de crédito*. Cumpre assinalar que esse direito de crédito não é o termo correlativo de débito. Débito e crédito constituem (sempre segundo Pacchioni) duas relações distintas e independentes, conquanto conexas, tendo cada uma o seu objeto. O débito tem por sujeito passivo o devedor, por objeto a prestação e não possui sujeito ativo; o crédito tem, por sua vez, o credor por sujeito ativo, por objeto o patrimônio do devedor e não possui sujeito passivo, posto que o processo executivo, se tem lugar em confronto com o executado, não dispõe por objeto senão os bens do mesmo. Tendo em vista essa análise de Pacchioni, e aplicando-a à

relação jurídica tributária, conclui Rotondi, no seu estudo citado, que "o débito do imposto surge no momento em que se verifica o pressuposto de fato no qual a lei baseia o nascimento do débito, mas nesse momento não nasce ainda a obrigação tributária, a qual, ao invés, surge em virtude de um *ato de nascimento*, que é realizado pela administração pública e se chama *lançamento* (ob. cit., pág. 113).

2.5. À doutrina de Pacchioni, cabe opor uma doutrina mais bem elaborada, mediante a qual, na relação de obrigação, podem e devem por certo ser discriminados o dever do obrigado, de cumprir a prestação e sua sujeição ao poder de coação do credor, no caso de inadimplemento, ou seja, a sua responsabilidade.¹ Mas àquele dever, que constitui propriamente a dívida, corresponde, sem dúvida, o "direito" do credor de exigir-lhe a própria prestação (relação crédito-débito); à responsabilidade, o "direito" de constrangê-lo ao cumprimento, agindo judicialmente e agredindo seu patrimônio, para conseguir a satisfação da dívida, ou o equivalente em dinheiro (relação garantia-responsabilidade). Na relação crédito-débito, estamos, pois, perante um autêntico *diritto* — não mera expectativa — de receber a prestação, ou melhor, perante o direito de o credor se apropriar do bem

1. Além da obra de Fábio Konder Comparato, já citada, ver: Alfredo Rocco, *Studi sulla teoria generale del fallimento*, in "Rivista del diritto commerciale", Milão, 1910, vol. 8, 1.ª parte, págs. 669 e segs.; Calogero Gangi, *Il concetto dell'obbligazione e la distinzione tra debito e responsabilità*, in *Le obbligazioni*, Milão, 1951; Lodovico Barassi, *La teoria generale delle obbligazioni*, Milão, 1963, vol. I; Antonio Cicu, *L'obbligazione nel patrimonio del debitore*, Milão, 1948; Emilio Betti, *Teoria generale delle obbligazioni*, vol. II (Struttura dei rapporti d'obbligazione), Milão, 1953; Domenico Rubino, *La responsabilità patrimoniale*, 2.ª edição, Turim, 1956; Sylvio Marcondes, *Problemas de Direito Mercantil*, São Paulo, 1970, págs. 101 e segs.

econômico que constitui o "resultado" da prestação de que é destinatário. Trata-se, assim, de um direito de gozo, a que não é alheio um poder de ação, dêle separável, mas que o enforma e lhe dá juridicidade. Como adverte Lodovico Barassi, "não é possível isolar, completamente, o direito à prestação do elemento coativo; não é possível, pôsto que êsses dois elementos, estruturalmente unidos em binômio, constituem a integral e complexa relação jurídica da obrigação, justamente porque o segundo desses elementos é que confere a plena juridicidade do primeiro". E mais: "Não fôra o credor titular de um direito (não mera expectativa) a um comportamento do devedor, êste não teria, na verdade, sequer um dever de agir, nem a sua inação seria caracterizada antijurídica" (ob. cit., vol. I, pág. 43). Ou, como adverte Karl Larenz, em linguagem florida, a responsabilidade segue a dívida "quase como uma sombra", e é ela quem confere à dívida "como que peso terreno". (Cf. *Lehrbuch des Schuldrechts*, vol. I, 1953, págs. 10 e 14, citadas por M. A. Domingues de Andrade, *Teoria Geral das Obrigações*, Coimbra, 1966, pág. 27). Advirta-se, contudo, que o "poder" de obter coativamente a satisfação de seu crédito, não se confunde nem com tal direito de crédito, que visa proteger, nem com a ação judicial, que é o seu meio normal de exercício; e tem como correlato passivo o aludido estado de sujeição do devedor. Nessas condições, a relação débito-crédito surge no momento em que se manifesta a vontade negocial (nas obrigações *ex contractu*) ou no momento em que se verifica o pressuposto de fato previsto em lei como gerador da obrigação (nas obrigações *ex lege*). Já a relação garantia-responsabilidade somente aparece — emerge — no caso de ocorrer inadimplemento por parte do obrigado, propiciando a execução coativa da obrigação ou o ressarcimento ou a inte-

gração da dívida primária. Assim, já na primeira relação, preexistem ambos os elementos pessoal e coativo, se bem que o exercício do elemento patrimonial fique subordinado ao não cumprimento espontâneo da prestação por parte do devedor (Barassi, ob. cit., págs. 94 e segs.). Não se diga, pois, que, quando a obrigação se executa espontaneamente (e é o que normalmente ocorre), não haveria falar no segundo elemento. A responsabilidade é um estado *potencial*, continente de duas funções: a primeira, preventiva, cria um "estado de coerção", induzindo o devedor ao cumprimento; a segunda, caso a primeira falhar, é a garantia, que assegura efetivamente a satisfação do credor. Nessas condições, o mesmo fato gerador do débito produz contemporaneamente a responsabilidade, embora o mecanismo do poder-sujeição só se desencadeie com o inadimplemento, isto é, com o não cumprimento da prestação devida no tempo, lugar e modo convençados ou fixados em lei.

2.6. Nesta altura, esbarramos numa das questões mais controvertidas do direito financeiro, ou seja, a determinação do "momento" em que nasce a obrigação tributária. Desnecessário sublinhar a importância de que se reveste a fixação do instante em que surge o crédito em favor do sujeito ativo da relação jurídica impositiva, já porque, somente a partir desse momento, é que o contribuinte pode e deve considerar-se obrigado a prestar o tributo e os demais deveres derivados dessa situação obrigacional. Em face do problema, divisamos duas posições doutrinárias. No primeiro caso, a norma é vista como fonte direta da obrigação tributária, pôsto que esta se inscreve como obrigação *ex lege*: a obrigação surge no momento em que se verifica, na realidade, o pressuposto de fato previsto *in abstracto* na lei como gerador da relação obrigacional, ensejando, em posi-

ções contrapostas, um *direito* (subjeto) de crédito para o sujeito ativo e uma *obrigação* para o sujeito passivo. Os atos que venham a intervir no desenvolvimento da concreta realização do tributo dizem respeito apenas à atuação do conteúdo material do efeito já produzido. Para a segunda corrente, a norma tributária, em se verificando os pressupostos de fato nela previstos, atribui ao sujeito ativo o *poder* de fazer surgir, mediante ato próprio, que Allorio (*Diritto processuale tributario*, Milão, 1962, págs. 80 e segs.) denomina de *ato de imposição*, o dever de uma prestação a cargo do contribuinte. Aos partidários da primeira corrente, o lançamento teria efeito exclusivamente *declaratório*; aos partidários da segunda corrente, efeito *constitutivo* da obrigação tributária. Sem nos demormos no estudo do tema e dos argumentos desafiados por uma e outra corrente², e advirta-se, na esteira de Berliri (*Principi di diritto tributario*, Milão, 1957, vol. II, tomo I, pág. 188), que o problema se simplifica enormemente se se tem presente que um ato pode ser declaratório no que respeita a determinados efeitos, e constitutivo no que toca a outros. O lançamento, destarte, tem, a nosso ver, função declaratória, para certos efeitos jurídicos (reconhecimento da existên-

2. Efeito declaratório: A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milão, 1968, 9.^a edição, pág. 182; Mário Pugliese, *Instituciones de Derecho Financiero*, trad. esp., México, 1939, pág. 143; Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, 1943, págs. 33 a 39; Ezio Vanoni, *Opere giuridiche* ("Elementi di diritto tributario"), Milão, 1962, pág. 293; Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3.^a edição Rio, 1960, pág. 83; Amílcar de Araujo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Rio, 1964, pág. 108; Ruy Barbosa Nogueira, *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo, 1965. Efeito constitutivo: E. Allorio, ob. cit.; Berliri, ob. cit.; Massimo Severo Giannini, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, pág. 68; Gustavo Ingrosso, *Istituzioni di diritto finanziario*, Nápoles, 1937, tomo II, pág. 223.

cia, a cargo de determinado sujeito, da obrigação tributária; fixação quantitativa e qualitativa da referida prestação), e constitutiva para outros efeitos (exigibilidade da prestação; fluxo do prazo de prescrição; constituição em mora). A exata compreensão dessa colocação do tema, exige, contudo, um exame acurado da natureza jurídica da obrigação tributária.

III — A natureza jurídica da obrigação tributária

3.1. A obrigação tributária (principal) é uma obrigação de dar coisa incerta. A obrigação de dar coisa incerta é aquela na qual o objeto da prestação não é especificamente individualizado, mas indicado apenas pelo seu gênero, isto é, pelo seu tipo abstrato, configurado através das notas essenciais que o distinguem. Em outras palavras: a prestação, nesse caso, deve ser, se não determinada, ao menos determinável (CC, art. 874); desde logo, a obrigação se aperfeiçoa, embora falte a individualização da *res debita*, como existe nas obrigações de dar coisa certa. Esse estado, contudo, de indeterminação deve ser transitório, sob pena de faltar objeto à obrigação. A passagem da indeterminação relativa para a determinação chama-se de *concentração de débito*. Uma vez concentrado, a prestação individualiza-se, convertendo-se em obrigação específica. Feito o acertamento, ou pelo credor (quando a êste é atribuída essa função no título), ou pelo devedor (na falta de menção em contrário no título), ou por terceiro que funcione como árbitro, perde a prestação o caráter de indeterminação, que era relativa e provisória, passando então a considerar-se como de dar coisa certa. Ora, a obrigação tributária se inscreve como obrigação de dar coisa incerta: nasce por ocasião da realização do pressuposto de fato configurado pela norma legal, mas só adquire o caráter de líquida e exigível em

conseqüência de um ato do fisco credor, dirigido a produzir esse efeito: a *concentração do débito tributário*. Nesse sentido, o lançamento tem efeito declaratório — é um “*ascertamento*”, como dizem os italianos.

3.2. Acrescente-se que a obrigação tributária, sobre ser incerta no que se refere ao objeto da prestação, é também indeterminada no que concerne ao sujeito passivo da relação de direito. Via de regra, os sujeitos são, desde o momento da constituição da obrigação, diretamente identificados. Mas, por vezes, essas pessoas não se identificam, *ab initio*, claramente: a ligação entre a relação obrigacional e os respectivos sujeitos se faz de maneira indireta ou mediata, de sorte que o credor ou o devedor não são desde logo designados nominalmente, mas precisados por um evento ulterior (Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, Coimbra, 1968, pág. 178 e segs.); Ruggero Luzzatto, *Le Obbligazioni nel Diritto italiano*, Turim, 1959, pág. 58 e segs.). Como exemplos de indeterminação ativa, podem-se alinhar os créditos incorporados aos títulos ao portador e as obrigações oriundas de promessa de recompensa. Num cheque ao portador, credor será aquele que, tendo a posse do título, se apresenta ao banco sacado para o respectivo pagamento (Decreto n. 2.591, de 7-8-1912, art. 3.º). Em todos os títulos ao portador, em suma, credor será sempre aquele que tiver a posse respectiva. Nessas relações jurídicas, o credor é a pessoa incerta, que se determina pela apresentação do título. Numa promessa de recompensa, formulada através de anúncios públicos, credor é aquele que, tendo prestado o serviço reclamado, assim se recomenda ao recebimento do prêmio prometido (CC, arts. 1.513 e segs.). Como pertencendo ao grupo das obrigações de sujeito passivo indeterminado, temos as obrigações

propter rem ou ambulatórias (*ambulat cum domino*). Veja-se o exemplo clássico do condomínio sobre determinado muro ou parede. (Por força de lei, respondem os condôminos, proporcionalmente, pelas despesas respectivas de conservação (CC, art. 642, combinado com o art. 569). Essa obrigação subsiste apenas enquanto eles sejam proprietários, passando de uma para outra pessoa, com a transferência do domínio. Ora, na obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador, a relação jurídica se estabelece de maneira indireta. O credor é sempre o fisco, perfeitamente identificado; já o devedor — o contribuinte ou responsável — será precisado pelo evento do lançamento, se bem que desde o início se saiba que se trata de um contribuinte ou responsável (CTN, art. 121, parágrafo único). O lançamento desempenha, na espécie, a função de fixar a relação de pertinência da prestação para o devedor da mesma, até então designado de maneira incerta e indireta, tal como desempenha a função de concentrar o débito na obrigação tributária.

3.3. Ademais, como toda obrigação de dar coisa incerta, e de sujeito indeterminado, a obrigação tributária é uma *obrigação condicional* (A. D. Giannini, ob. cit., págs. 182 e segs.). Verificado o fato gerador previsto em lei, não está ainda o contribuinte habilitado a pagar, nem a administração pública pode pretender o pagamento. O implemento da obrigação só se torna possível num momento sucessivo, quando intervém determinado ato do credor — o lançamento — concentrando o débito e individualizando o devedor. Ora, tal circunstância é tida pelos fautores da teoria, que encaram o lançamento como a vera fonte da obrigação tributária, como “*il fulcro saldissimo dell'efficacia costitutiva dell'imposizione*” (Allorio, ob. cit.). Pois, ao esboçarmos a obrigação fiscal ao esque-

ma das obrigações sob condição suspensiva, é preciso não esquecer que a condição suspensiva é uma cláusula acessória que subordina a eficácia da obrigação a um acontecimento futuro e incerto. Por via de conseqüência, *pendente conditione*, os efeitos típicos da relação jurídica ficam suspensos, não se podendo dizer, a rigor, que o sujeito tenha adquirido o direito a que visa, nem muito menos que a *obligatio* exprima já um autêntico débito (*nihil interim debetur*). Há uma simples “*expectativa*”, a expectativa da eventual aquisição do direito que o negócio tende a conferir ao credor, com a correlata e eventual imposição de uma obrigação ao devedor condicional. “Subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva — reza o art. 118 do CC — enquanto esta não se verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa”. Em conseqüência, somente uma vez ocorrido o implemento da condição é que a obrigação passa a ser devida (CC, art. 953), tudo se passando como se esta estivesse em vigência desde o momento de sua constituição. Reversamente, se não ocorrer a condição, a obrigação desaparece como se jamais houvesse existido. Nesses termos, dada a impossibilidade, antes do lançamento, de o obrigado adimplir, ainda que querendo e tendo o assentimento do credor, seria óbvia a inexistência da relação jurídica tributária anterior ao ato de lançamento, e a natureza constitutiva deste.

3.4. A nosso ver, a argumentação e a crítica acima expostas não procedem, mas mostram quão delicada é a adaptação do esquema condicional à obrigação tributária. Sem embargo, no negócio sob condição suspensiva, a modalidade obsta a que se produzam, de pronto, os efeitos próprios do negócio condicionado, e que entre em vigor a regulação de interesse nele estatuído. É certo, porém, que as partes ficam, desde já, vinculadas entre si. A autonomia privada

é, em princípio, imediatamente operante, razão pela qual o negócio se reputa desde logo “*formado*”, embora tenha os seus efeitos típicos suspensos, subordinados à realização do evento condicionante (Luigi Cariota Ferrara, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Nápoles, s/d, pág. 121). Não há confundirem-se a *existência* do fato jurídico e a sua *eficácia*. Com efeito, costuma-se embaralhar o plano de eficácia com o plano de existência, e identificar erradamente o negócio jurídico com os seus efeitos. Assim, salienta Pontes de Miranda: “*diz-se que há negócios jurídicos condicionais, contratos condicionais atos jurídicos stricto sensu condicionais*. Em verdade, condicional, ou melhor, condicionada, é apenas a eficácia deles. A condição atinge, na sua concepção, a eficácia do ato jurídico: não o próprio ato jurídico, em sua existência” (*Tratado de Direito Privado*, Rio, 1955, vol. V, pág. 70). Pode-se, destarte, não ser ainda obrigado ao pagamento de um débito *que todavia já existe*, nos casos em que o débito não é ainda exigível, porque submetido a uma condição suspensiva. Porém, um vínculo de direito sempre existe, que adstringe os agentes ou partes e não lhes permite revogar ou alterar, unilateral e discricionariamente, o ato jurídico praticado, ou os seus efeitos. Esse vínculo jurídico, adverte Giorgi, “*que liga os contraentes enquanto a condição pendente, constitui um verdadeiro direito adquirido que não pode ser alterado pelas leis novas modificadoras dos requisitos e efeitos dos contratos já concluídos*” (*Teoria de las Obligaciones*, trad. esp., Madri, 1930, vol. IV, n. 342/360). Portanto, se o direito do credor não é ainda exercitável, não quer isso dizer que ele não frui sequer de um direito, ou que a sua posição deva ser confinada a uma simples “*expectativa*”. A posição do credor cifra-se num autêntico direito, embora com consistência especial:

trata-se de um direito *nascituro* (Ferrara), *eventual* (Verdier) ou *expectativo* (Pontes de Miranda). Este último, aliás, expõe magistralmente a conceituação desses "direitos expectativos" nos tomos I, §§ 46, 4; III, §§ 270, 5; e V, §§ 573, 10; §§ 576, 578, de seu *Tratado*. Os direitos ou nascem instantaneamente com a ocorrência, de uma só vez, do fato gerador, ou nascem uma vez ocorrida uma série de fatos diferentes ou reiterados, que vêm uns após outros, necessários à sua aquisição. Nessas condições, cada etapa desse processo é um passo para a aquisição do direito colimado, mas não substancia ainda a aquisição, estando os futuros titulares do direito expectado "em expectativa". Não há confundir, no entanto, a *mera expectativa*, fato fora do mundo do direito, com o *direito expectativo*, que adquiriu foros de cidadania no mundo do direito. O direito pátrio acolhe essa diferença, quando dispõe, no art. 121 do CC, que "ao titular do *direito eventual*, no caso de condição suspensiva, é permitido exercer os atos destinados a conservá-lo". A obrigação tributária, concebida como obrigação condicional, começa a existir desde o momento em que tem lugar o fato gerador, previsto em lei, mas só se aperfeiçoa ao ensejo do evento condicionante (o lançamento), que desencadeia os seus efeitos típicos. O ato ou procedimento administrativo do lançamento, diz Alfredo Augusto Becker: "acrescenta a exigibilidade ao conteúdo jurídico da *preexistente* relação jurídica tributária que nascera com conteúdo mínimo: direito e correlativo dever" (*Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, 1963, pág. 327).

3.5. Assimilável a obrigação tributária ao esquema da obrigação sob condição suspensiva, é preciso, contudo, frisar que não se pode subsumi-la *sic et simpliciter*, já que estamos perante uma obrigação legal, com características

próprias que a extremam das obrigações com outras fontes genéticas. Com efeito, a obrigação *ex lege* não se constitui pelos interessados, mediante a força criadora de suas vontades, amparadas pela ordem jurídica positiva. Não são eles, ademais, que introduzem cláusulas acidentais, como prazo ou condição, na obrigação em tela. É a norma jurídica que subordina a eficácia da obrigação à verificação do acontecimento futuro. Fala-se, então, em condição legal ou *conditio juris*, em contraposição à condição voluntária, a que se dá o nome de *conditio facti*. Dada a importância de que se reveste o conceito de condição legal na presente dissertação, é de interesse nos alongarmos um pouco nessa noção. O direito, como se diz, origina-se do fato: *ex facto oritur us*. A lei define o direito *in abstracto*, que se tornará realidade mediante a ocorrência de um fato que converte a potencialidade de um interesse em um direito individual. A esse evento, dá-se o nome de *fato jurídico*. O fato que a norma prevê em abstrato toma o nome técnico de *hipótese-de-fato* (*factio species*), e, por obra do mesmo, a relação jurídica sai do limbo das possibilidades para surgir como realidade concreta. Esses fatos podem desenrolar-se no campo da atividade humana, ou desta serem independentes, donde serem classificados em fatos jurídicos *voluntários* e fatos jurídicos *naturais*, sendo os primeiros, como se sabe, chamados de atos jurídicos em sentido lato, em contraposição aos segundos, denominados de fatos jurídicos em sentido estrito. Dentre os atos jurídicos, cabe ainda distinguir os negócios jurídicos dos atos jurídicos em sentido estrito. Estes últimos são ações humanas lícitas, cujos efeitos jurídicos, embora eventual ou até normalmente concordantes com a vontade dos seus autores, não são determinados pelo conteúdo desta vontade, mas impostos pela lei. Nesse sentido, diz-se que os efeitos desses atos se produzem *ex lege*, não *ex*

voluntate. Já os negócios jurídicos são ações humanas lícitas, a que a ordem jurídica atribui efeitos de um modo geral concordantes com a vontade de seus autores. Os efeitos desses atos produzem-se, portanto *ex voluntate*, e não apenas *ex lege*. No negócio jurídico, há, pois, de estar sempre presente uma finalidade, efetivamente querida pelo agente. É certo, contudo, que para que esse ato da autonomia privada receba do ordenamento jurídico reconhecimento pleno e produza todos os efeitos, é de mister que revista certos requisitos que dizem respeito à pessoa do agente, ao objeto da relação e à forma da emissão da vontade. É o que deflui do art. 82 do CC. São esses requisitos chamados de elementos essenciais do negócio (*essentiali negotii*), porque a sua presença é fundamental. Afora esses requisitos essenciais, sem os quais não se configura a existência dos negócios jurídicos, outros elementos podem neles estar presentes, imprimindo-lhes modalidades especiais. Como não integram o esquema natural do ato, dizem acidentais (*accidentalitatis negotii*); acidentais porque a figura abstrata do ato negocial prevista em lei se constrói sem a sua presença, e são apostos ao ato pela vontade do declarante. Aos elementos essenciais, porque dizem respeito à existência e à validade do ato, dá-se o nome de *requisitos de validade*; aos elementos acessórios, porque dizem respeito apenas à eficácia do negócio, dá-se o nome de *requisitos de eficácia* (Cariota Ferrara, ob. cit., pág. 653). Os requisitos de eficácia, conforme sejam determinados pela vontade do declarante ou pelo ordenamento jurídico, podem ser voluntários ou legais. Assim, entre os requisitos de eficácia, temos a condição, que pode ser voluntária ou legal. "Existe uma diferença essencial entre os dois fenômenos", adverte Santoro Passarelli. A *conditio juris* é um elemento da situação produtora dos efeitos, não arbitrário e contingente, como a condição pró-

priamente, mas *necessário e constante*: uma vez que é a norma que subordina os efeitos do negócio a um dado acontecimento, sem este acontecimento aqueles efeitos nunca se verificam" (ob. cit., pág. 162). Em outras palavras: a condição voluntária é um elemento que *pode* — e não *deve* — concorrer para formar a estrutura do negócio; a condição legal é um elemento que *deve* — e não simplesmente *pode* — ocorrer no negócio. A título de exemplo: para a eficácia das disposições testamentárias, torna-se condição que o testador venha a falecer antes do instituído (CC, art. 1.717) e que este último não repudie a herança ou legado (CC, art. 1.581). Igualmente, a eficácia das convenções antenupciais, estipuladas entre os nubentes, antes de celebrado o casamento, dependem da realização do casamento em perspectiva (*conditio si nuptiae sequuntur*, CC, arts. 226 e segs.). Fora do direito civil, no campo do direito processual, administrativo ou falimentar, vários são os exemplos de *conditiones juris* que se podem colhêr, tais como aprovações, homologações, vistos, notificações, etc. (Angelo Falzea, *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, Milão, 1941). Basta citar o caso dos contratos administrativos: preenchidos os requisitos essenciais fixados pela norma civil para a hipótese de fato, os seus efeitos ficam condicionados ao ato de aprovação da autoridade, ato este que, com referência à fatispécie negocial, vale como condição suspensiva de eficácia (Regulamento Geral do Código de Contabilidade Pública, arts. 767 e 775). Ora, de igual forma, os efeitos típicos da obrigação tributária só se desencadeiam à vista de um evento condicionante — o ato administrativo de lançamento (CTN, art. 142), imposto pela lei como condição de sua eficácia.

3.6. O lançamento, destarte, se configura como uma condição legal de eficácia de todo e qualquer tributo, e, co-

mo, tal, consiste num evento futuro e incerto, apósto extrinsecamente pela lei à hipótese de incidência nela prevista, como geradora da obrigação tributária. Porque a *conditio juris*, como modalidade acidental, não consubstancia um elemento essencial do pressuposto de fato previsto em lei. A figura abstrata da hipótese de incidência constrói-se sem a sua presença. Entretanto, atua a condição legal decisivamente no desenvolvimento do fato gerador previsto na norma, conferindo-lhe um modo específico e necessário de ser, tal como ocorre, de resto, no caso de aposição voluntária de uma condição de fato, em um dado negócio jurídico. Neste caso, criado o negócio jurídico munido de condição, a vontade não se liberta mais da modalidade, a qual assume caráter consubstancial e integrante de negócio concreto. Em vista disso, alguns autores, na tentativa de superar o contraste entre as teses declaratória e constitutiva do lançamento, recorreram ao conceito de *hipótese de fato complexa*, de formação sucessiva, por meio do qual seria possível explicar porque a obrigação tributária, surgindo no momento em que se verifica o pressuposto de fato, não pode ser exigível antes do lançamento: a obrigação de prestar se ligaria ao efeito definitivo que se produz ao verificar-se o fato impositivo complexo. Nesse sentido, Benedetto Cocivera (verbete "accertamento tributario", in *Enciclopedia del diritto*, Milão, 1962, vol. I, pág. 246 e segs.) encara o ato administrativo do lançamento tributário como uma declaração, prevista na norma como um simples fato, que, em concurso com os outros fatos que integram a situação-base, determinam o nascimento da obrigação. O fenômeno tributário enquadrar-se-ia, assim, no esquema das hipóteses de fato complexas, de formação progressiva: 1.º) — com a realização de uma fração (aliás, a mais substancial) da hipótese complexa, vale dizer, com a ocorrência da base de fato,

produzir-se-ia o efeito preliminar da inscrição provisória do tributo, dando nascimento à obrigação tributária; 2.º) — com a realização do lançamento, ocorreria a integração da hipótese de fato complexa, produzindo-se o efeito definitivo, até então deferido, da obrigação tributária, vale dizer, a sua exigibilidade. D'Amati, por sua vez recorre ao conceito de *hipótese de fato fiscalmente obrigante*, na qual caberia distinguir um aspecto substancial e um aspecto formal: o primeiro seria constituído pela situação-base do tributo; o segundo, pelo ato do lançamento. O caráter de generalidade e abstração da norma impossibilitaria a atribuição direta de efeitos jurídicos aos dados de ordem fenomênica: entre os últimos e a realidade jurídica seria de mister a mediação de uma "consideração de ordem formal", que se daria por ocasião do lançamento fiscal (cf. *L'imposta di bollo*, Turim, 1962, pág. 49 e segs., citado por Pasquale Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milão, 1969, pág. 5, o qual, a propósito, faz uma distinção entre "constitutividade do efeito" e "constitutividade da hipótese de fato"). Rubens Gomes de Sousa parece adotar semelhante concepção, ao frisar que a obrigação de pagar o tributo desenvolve-se através de três fases definidas: 1.ª) uma fase de soberania: desde que exista uma lei impondo um tributo, sempre que ocorra um fato ou situação nela definidos, a obrigação já existe em abstrato; 2.ª) uma fase de direito objetivo: ocorrendo na prática o fato ou situação previstos na lei, automaticamente surge, naquele caso particular, a obrigação, embora falte ainda individualizá-la; 3.ª) uma fase de direito subjetivo: efetuado o lançamento, a obrigação individualiza-se na pessoa do respectivo contribuinte. Nessas condições, "o elemento constitutivo da obrigação tributária é o fato gerador, e o lançamento é o seu elemento declarató-

rio. Desta natureza declaratória do lançamento conclui-se que ele está sempre, obrigatoriamente, ligado ao fato gerador, e desta circunstância decorrem os efeitos do lançamento" (*Compêndio de Legislação Tributária*, Rio, 1960, 3.ª edição, pág. 83). Ligado, obrigatoriamente, ao fato gerador, não quer isso dizer que seja elemento constitutivo da situação geradora, nem seja elemento integrante do esquema natural do ato. É um elemento exterior, ainda que necessário, do fato impositivo.

3.7. Assinale-se, por derradeiro, que o lançamento fiscal, como condição legal aposta à obrigação tributária, é uma condição potestativa a parte creditoris, pois se apóia no ato voluntário do credor condicional. Não é todavia uma condição "meramente potestativa" ou arbitrária, *si volam, si voluero*, que faça depender a obrigação da vontade caprichosa de uma das partes. A condição potestativa não-arbitrária é aquela que não consiste, nem aberta nem simuladamente, em puro querer, mas configura um ato vinculado que põe em jogo interesses sucetíveis de contrabalançarem outros interesses existentes no próprio negócio. Um bom exemplo de condição potestativa têm-lo nas vendas a contento (CC, art. 1.144; CCom., art. 207, n. 2). Ai o evento condicionante traduz-se num estado puramente subjetivo do comprador (*si res placuerit*). Mas pode-se dizer que não se trata de uma condição arbitrária, em virtude do binômio prestação-contraprestação, que é típico destes negócios. Na obrigação tributária, a coisa não se desenvolve de maneira diversa. A atividade administrativa do lançamento (ato simples ou procedimento) é "vinculada e obrigatória" (CTN, art. 142, parágrafo único), não comportando a formulação de juízos discricionários, ainda que possa haver certa margem de *discrissão técnica* (Rubens Gomes de Sousa, ob. cit., pág. 80). Nem sequer se há de falar de um

ato administrativo parcialmente vinculado, casos em que a lei determina em que hipóteses deve a autoridade agir, deixando livre o conteúdo do ato. A requisição, por exemplo, é um ato parcialmente discricionário porque a autoridade administrativa requisita bens ou serviços dentro das regras legalmente fixadas, mas se e quando entende conveniente. Já os tributos "são cobrados através de atos totalmente vinculados: uma vez ocorrido o fato do qual a lei faz nascer a obrigação de pagar o tributo, a autoridade tem o dever de cobrá-lo nos exatos termos da lei" (Alcides Jorge Costa, *O Conceito de Tributo, Imposto e Taxa*, RT, vol. 344/22, 1964). Pois quando a Constituição diz que "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça" (art. 150, § 29) ela não está apenas proclamando, no plano político, uma garantia individual, mas também definindo, no campo técnico, o meio de atuação do Estado no caso particular (Rubens Gomes de Sousa, "Revista de Direito Público", vol. 11/20, 1970).

IV — O dualismo conceitual e o Código Tributário Nacional

4.1. Voltemos, agora, à teoria dualista da obrigação. O grande mérito dessa tese foi o de evidenciar a existência, na obrigação, de uma relação de poder-sujeição, cuja realização independe da vontade do devedor, ao lado da relação original de crédito-débito. A par da relação de dever, da qual constitui complemento natural e necessário, tem, pois, a relação de responsabilidade um papel decisivo na realização do objetivo da obrigação: a satisfação do interesse do credor, protegido pela lei. Essa relação poder-sujeição preenche duas funções: 1.ª) "confirma" a relação de crédito e débito, dando ao credor, num primeiro tempo, um direito de controle sobre o patrimônio do devedor; 2.ª) dá ao credor o direito de obter coercitivamente a

execução da prestação prometida, e, eventualmente, o de infligir uma "punição" ao devedor, por descumprimento do dever primário. A primeira função da responsabilidade na obrigação é, portanto, a de *garantir* o credor, assegurando-lhe a satisfação de seu direito de crédito. Para atingir esse objetivo fundamental, o direito positivo põe à disposição do credor, desde o momento do débito, toda uma série de medidas destinadas à preservação do seu direito, a ponto de lhe conferir, como dissemos, um verdadeiro *direito de controle sobre o patrimônio do devedor*. Verificado ao depois o não cumprimento da prestação devida, fica o credor investido de poderes tendentes a assegurar a realização de seu direito, não obstante a falta de cooperação do devedor: trata-se da *execução forçada*. Essa execução forçada se faz, via de regra, pela via judicial, mas existem outros meios de execução que não o exercício de ação em justiça. Por exemplo: as obrigações podem cumprir-se de pleno direito, apenas por força de lei, em virtude de compensação (CC, arts. 1.009 *usque* 1.024; CCom., art. 439). Sempre que haja, entre duas pessoas, por títulos diversos, reciprocidade de dívidas homogêneas, líquidas e exigíveis, a lei determina o encontro das mesmas, independentemente do consenso das partes. Conquanto se trate de uma execução necessária e automática da obrigação, a parte interessada pode invocá-la, independentemente de mandamento judicial. Outro exemplo: a sociedade anônima, ao lado do remédio processual, pode promover a execução em Bôlsa do acionista remisso (Decreto-lei n. 2.627, de 1940, art. 76). Nesses casos, a relação poder-sujeição se desencadeia à margem do judiciário. Ademais há certas *medidas preliminares à execução forçada*, onde o credor já exercita esse poder-sujeição, como é o caso da constituição do devedor em mora, sem qual quer recurso aos órgãos do Poder Judiciário. Nas obrigações civis, à mingua

de termo certo (CC, art. 960, segunda parte), e nas obrigações comerciais (CCom., art. 136), vigora a *mora ex persona*, não se podendo falar na constituição em mora sem interpelação, feita tanto judicial quanto *extrajudicialmente*. Ora, a constituição em mora é um direito potestativo do credor, ao qual corresponde uma verdadeira sujeição ou responsabilidade por parte do devedor. Por esse ato unilateral do credor, o devedor se sujeita ao pagamento de juros moratórios e ao encargo dos riscos que pesam sobre a coisa objeto da prestação devida (V. Fábio Konder Comparato, ob. cit., pág. 120 e segs.). Pois bem, o ato de lançamento tem idêntica configuração: a par da concentração da prestação debitoria e do sujeito passivo da relação, constitui medida preliminar, extrajudicial, à execução forçada da obrigação tributária, que se desencadeará na ocorrência de inadimplemento no tempo, lugar e modo estabelecidos em lei. Como tal, o lançamento, feito pela administração, consubstancia o exercício do *poder*, ao qual corresponde uma *sujeição* ou responsabilidade por parte do contribuinte devedor. 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 d'ele, 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 de lançamento a fonte genética da relação crédito-débito, pois esta já nasceu no momento em que se verificou o pressuposto de fato previsto em lei como gerador da obrigação tributária.

4.2. Isto considerado, vejamos a estrutura dualista da obrigação tributária consagrada pelo CTN. Dispõe o art.

113, § 1.º, que a obrigação (principal) surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Vê-se, assim, que o termo obrigação é empregado no seu sentido literal de *debitum*, débito êsse que nasce com a ocorrência do fato gerador, isto é, da "situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114). Pelo art. 139 do CTN, "o crédito tributário *decorre* da obrigação principal e tem a mesma natureza desta". No art. 142, porém, diz o CTN que "compete privativamente à autoridade administrativa *constituir* o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a *verificar* a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível". Essa atividade administrativa de lançamento é, de resto, "vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (art. 142, parágrafo único). Ademais, êsse 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" (art. 144).

4.3. À primeira vista, parece que o legislador adotou a estrutura dualista da obrigação tributária delineada por Rondoni: a *Schuld* (relação de dever), que nasceria com a ocorrência do fato gerador, por virtude da qual ficava devida ao fisco a prestação tributária; a *Haftung* (relação de poder), que nasceria com o lançamento, por parte da autoridade administrativa, em virtude do qual ficava garantida a *Schuld* pela sujeição patrimonial do devedor. Na primeira relação, não haveria falar num verdadeiro e próprio sujeito ativo, pois só imprópriamente poderíamos chamá-lo de cre-

dor (*abusive creditor appellatur*). Nem haveria falar em direito de crédito, mas em simples "expectativa" de um direito de crédito. Só na segunda relação é que caberia falar propriamente em credor, titular de um direito (subjetivo) de crédito, pois só aí é que o sujeito ativo teria a faculdade de valer-se da sujeição do devedor para o fim de tornar possível o cumprimento da prestação devida. Nesses termos, o débito fiscal, e apenas o débito, é que nasceria com o fato gerador; o crédito, e a correlata sujeição do contribuinte só se constituiria *a posteriori*, com o procedimento administrativo do lançamento.

4.4. Não obstante certo desencontro terminológico, cremos que nunca passou pela mente do legislador conceber a *Schuld* como uma relação jurídica de pé quebrado, cujo binômio seria um dever expectativa de direito de crédito. Na verdade, a relação crédito-débito, tal como as duas faces de uma mesma moeda, é uma realidade incindível: não há débito sem crédito, nem crédito sem débito. Assim, se, com a ocorrência do fato gerador, surge o débito, concomitantemente surge o crédito tributário. É o que assinala aliás o art. 139 do CTN, *verbis*: "O crédito tributário *decorre* da obrigação principal e tem a mesma natureza desta". E no art. 173, ao tratar da decadência, diz o legislador que "o *direito* de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos". Como se observa, antes da "constituição" (*recte*: concentração) do crédito tributário, a Fazenda Pública já é titular de um *direito* (não mera expectativa) de crédito. O lançamento é, ao mesmo tempo, declaratório da relação crédito-débito e pré-constitutivo da relação garantia-responsabilidade.

4.5. Aliás, o ato administrativo do lançamento tem função constitutiva para outros efeitos jurídicos da relação obrigacional. A par da obrigação principal, que tem por objeto o pagamento do tri-

buto ou de penalidade tributária, podem ocorrer obrigações acessórias, consistentes em prestações, positivas ou negativas, previstas na lei, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113 e seus parágrafos). Nas obrigações civis, as prestações acessórias podem advir da vontade das partes ou da própria lei. Como exemplo da obrigação acessória *ex lege*, basta aludir ao dever que tem o vendedor de entregar a coisa vendida (principal) e o de resguardar o comprador contra os riscos da evicção (acessória). São duas obrigações distintas, porque pode haver compra e venda sem garantia pela evicção (CC, art. 1.117), como pode, ainda, essa garantia ser reforçada, prestando-a um terceiro pelo vendedor (CC, art. 1.107, parágrafo único). Ora as obrigações tributárias acessórias, assim como a obrigação tributária principal, dimanam da lei. Como adverte Pugliese (ob. cit., México, 1939, pág. 57), a lei tributária encerra preceitos de dar, fazer, não-fazer ou deixar fazer (*pali*). Assim, além da obrigação de dar o *quantum* do tributo ou da penalidade, há as obrigações acessórias *legais* de fazer (declarações, informações, etc.), de não fazer (importações proibidas; transporte de mercadorias desacompanhadas de guia, concorrência a monopólio fiscal, etc.), de deixar fazer ou suportar (exame dos livros e arquivos, apuração de estoques, inspeção de mercadorias, etc.). Essas obrigações acessórias podem configurar-se desde o momento em que surge a obrigação principal ou aparecer supervenientemente, com o ato de lançamento, o que dá a este o caráter constitutivo das mesmas.

4.6. Em suma, o CTN, distingue perfeitamente a relação de débito da relação de responsabilidade na obrigação tributária, atribuindo ao fato gerador a gênese da primeira relação, e ao ato de lançamento, a dupla função de declarar o prévio nascimento da obrigação tribu-

tária por ocorrência do fato gerador, e, mediante essa constatação, a de constituir a correspondente relação de responsabilidade e eventuais relações acessórias.

V — Uma aplicação da análise dualista: a decadência e a prescrição em direito tributário

5.1. O dualismo conceitual, acolhido pela lei tributária, permite uma percepção bem mais nítida dos vários elementos do vínculo obrigacional. A título de exemplo, cuidaremos de desenvolver aqui, sob a perspectiva dualista, a análise da decadência e da prescrição liberatória na obrigação tributária. Nossa legislação comum, em vários dispositivos, mas especialmente nos arts. 161 a 179 do CC e arts. 441 a 456 do CCom., menciona a prescrição, sem aludir à decadência. A doutrina brasileira, porém, é unânime em apontar numerosas hipóteses ali consagradas como típicos casos de caducidade de direito e não de prescrição extintiva (Câmara Leal, *Da Prescrição e da Decadência*, Rio, 1959, atualizada por Aguiar Dias). Em linhas gerais, a decadência ou caducidade é o perecimento do direito, em razão do seu não-exercício em um prazo determinado. Já a prescrição extintiva ou liberatória é o perecimento da ação, posto que a todo direito corresponde uma ação que o assegura (CC, art. 75), deixando, porém, intacto o direito correspondente. Há quem sustente que a prescrição liberatória conduz a mais do que o perecimento da ação: acarreta, outrossim, por via reflexa, a perda do direito correspondente. A controvérsia, como se sabe, é antiga. Contra a tese de que a *praescriptio* atinge tanto o direito quanto a ação que o assegura, já que não haveria direito desvestido do poder da *rem persequendi in iudicio*, argüi-se que o devedor que solve espontâneamen-

te dívida prescrita não pode repetir o pagamento (CC, art. 970), *garantindo-se* ao credor o direito de reter o que lhe foi pago (*soluti retentio*). Ora, se a prescrição fulminasse inclusive o direito material, o pagamento não teria causa, sendo, pois, totalmente indevido. Na verdade, prescrita a ação, o direito sobrevive sem *actio*, de sorte que a obrigação civil como se converte em obrigação natural (Caio Mário, ob. cit., vol. I, págs. 476 e segs.; Orlando Gomes, *Introdução ao Direito Civil*, Rio, 1965, 2.^a edição, capítulo 33). Essa concepção da obrigação civil como obrigação imperfeita, a que falta o poder de ação em justiça, não é, todavia, plenamente satisfatória. Com efeito, a ação não é o único direito de que dispõe o credor para obter a execução forçada da obrigação, embora seja a mais importante das medidas coativas (Orlando Gomes, *Obrigações*, Rio, 1961, capítulo 15, págs. 194 e segs.). Ao lado da ação, o credor pode dispor de outros meios de constrangimento contra o devedor, que não implicam em recurso à justiça *exempli gratia*, o direito de retenção, o direito de resilição do contrato, a compensação legal, a venda de ações em Bolsa pertencentes ao acionista remisso, etc. (F. Comparato, ob. cit., pág. 178). A análise dualista da obrigação pode aqui trazer alguns elementos para o elucidamento da questão. A obrigação não é, como vimos, uma relação unitária, pois, a par do direito de crédito, compreende o elemento garantia-responsabilidade. Este elemento se exerce, normalmente, pela via judicial, se bem que esta via possa faltar, sem que o credor perca também o seu poder de sujeição. Em vista disso, não é totalmente correto dizer que, na prescrição extintiva, ocorre *apenas* o perecimento da ação em juízo. Face a uma análise dualista da obrigação, somos inclinados a conceber a prescrição como atingindo, não só o tegumento protetor da relação jurídica,

como também a própria *relação material*: é ela um fator extintivo do elemento poder-sujeição (responsabilidade), que deixa, porém, intacto o outro elemento da relação obrigacional: o elemento crédito-débito (F. Comparato, ob. cit., pág. 181).

5.2. Por outro lado, resultando a decadência e a prescrição do decurso do tempo, têm de ser fixados os momentos iniciais e finais de seus cursos. A decadência é a morte da relação jurídica, pela falta de exercício em tempo prefixado. Pois, via de regra, o titular pode conservar no seu patrimônio, por tempo indefinido, numerosos direitos, sem que pereçam em razão da utilização. Não utilizar pode até ser uma forma de exercer direitos. Há, porém, direitos, para os quais a lei marca um tempo para serem utilizados. São faculdades condicionadas ao exercício dentro de um lapso de tempo adrede fixado; se não exercidas, extinguem-se. São prazos de decadência, por exemplo, o de três meses para celebração do casamento, a contar da data em que o oficial do Registro Público certificar a habilitação matrimonial dos nubentes (CC, art. 181 § 1.^o); os prazos estabelecidos para anulação de casamento (CC, art. 178, §§ 1.^o, 4.^o, n. II, 5.^o, n. I a III, e 7.^o, n. I); o do pacto de retrovenda (CC, art. 1.141) e o de preempção ou preferência (CC, art. 1.153; Decreto-lei n. 2.627, art. 111, § 2.^o); etc.; etc. Esses prazos de caducidade ou decadência, que fulminam a relação jurídica pelo decurso do tempo aliado à inatividade do sujeito, têm começo no momento em que este, podendo exercê-lo, deixa de fazê-lo. Já a prescrição, que se caracteriza pelo perecimento do poder de sujeição, por força da inércia do titular dentro de determinado período, somente começa a correr a partir do momento em que a dívida fôr exigível, isto é, quando a dívida estiver vencida. Esse princípio, aliás, é tradicional: inicia-se o prazo de

prescrição, ao mesmo tempo em que nasce para alguém uma pretensão acionável: *actioni nondum natae non datur praescriptio*. Assim, nos direitos condicionais, a prescrição não tem começo na pendência da condição, pois ela não se inicia senão quando o sujeito tem a possibilidade de *constranger (contra non valentem agere non currit praescriptio)*.

5.3. Fixados esses princípios, vejamos os institutos em aprêço no Direito Tributário Brasileiro. O CTN alinha, no art. 156, inciso V, entre as "modalidades de extinção" da obrigação tributária a prescrição e a decadência. Assim, dispõe em seu art. 173 que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. O direito a que se refere esse artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Trata-se, como se vê, de hipótese de *decadência*: a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo. O prazo extintivo desse direito, nascida a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é de cinco anos, a contar da data em que o fisco teve, *real* ou *presumidamente*, conhecimento do referido fato impositivo. Se o fisco, tendo a possibilidade de efetuar o lançamento, não o faz, *decai* desse direito, mesmo que a sua inércia seja fruto do desconhecimento da situação de fato. Regra geral, o direito em exame decai, pelo não-exercício de seu titular, após cinco anos contados do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ser efetuado,

tenha ou não o sujeito ativo ciência da existência do direito. Ocorrerá antecipação do início do prazo extintivo, quando o sujeito passivo tiver sido notificado de qualquer medida preparatória à atividade administrativa do lançamento, e que evidencie o conhecimento *real* por parte do fisco do seu direito à constituição do crédito tributário. Conhecimento esse que passará a ser *presumido*, a partir de primeiro de janeiro do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tendo havido um lançamento defeituoso e submetendo-se à apreciação de autoridade administrativa ou judicial a sua validade, vindo essa autoridade a declará-lo nulo, por preterição de formalidades consideradas essenciais, diz o dispositivo citado que o prazo de decadência será contado da data em que se tornar definitiva a sentença de nulidade. No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4.º).

5.4. Procuremos analisar esses dispositivos relativos à decadência. Com a ocorrência do fato gerador, nasce o elemento crédito-débito da relação obrigacional. A relação de responsabilidade só surgirá posteriormente, por força do ato administrativo do lançamento. O *direito de crédito*, a que faz jus o poder exator desde a ocorrência do pressuposto de fato, objetiva-se na *pretensão* do seu titular, dirigida à outra parte, para que satisfaça a prestação a que se obrigou. A pretensão, é, na expressão de Von Tuhr, a "medula do crédito", mas, como adverte esse mesmo escritor, pretensão e crédito são conceitos distintos. Ao lado da prestação, isto é, do ato ou omissão do devedor, que configura o *objeto* da relação obrigacional, há a pretensão, que é o *conteúdo* da relação obrigacional, e se traduz, para o credor, no direito expectativo à prestação, e, para o devedor, na necessidade jurídica de

realizar a prestação. Assim, o crédito existe tão logo seja contraída a obrigação, enquanto a pretensão nasce no momento em que a prestação se torna realizável (*Tratado de las Obligaciones*, trad. esp., vol. 1, pág. 8, citado por Orlando Gomes, ob. cit., *Obrigações*, pág. 32). No caso da obrigação tributária, a Fazenda Pública só pode "pretender" que o devedor satisfaça a prestação a que se obrigou, uma vez realizado o evento condicionante do lançamento, embora ela já disponha *a priori* de um direito de crédito. Tendo em vista que a fixação da exigibilidade do crédito em tela é atribuída ao próprio fisco credor, condiciona a lei, no interesse de ordem pública de se afastar as incertezas em torno da existência e da eficácia dos direitos, a que o credor se utilize do poder de lançar (direito potestativo da administração tributária, inerente ao seu direito de crédito) dentro do prazo de cinco anos, sob pena de caducidade. Em princípio, o prazo de decadência deveria, na espécie, ser contado a partir do momento em que o fisco dispõe da referida faculdade, isto é, a partir do fato gerador. Tendo em vista, porém, que não se compreende a decadência sem a negligência, e esta não se dá quando a inércia decorre da ignorância do fato, procurou a lei complementar tributária temperar a rigidez do fluxo do prazo decadencial mediante os termos iniciais acima descritos.

5.5. No art. 174, o CTN fala em *prescrição*: a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva, vale dizer, do seu lançamento, já que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento". Da prescrição da ação de cobrança só se cogita depois do lançamento, pois, antes

dêle, a relação obrigacional carecia do elemento poder-sujeição, que a ocorrência da prescrição irá justamente espancar. Antes do lançamento, há apenas o elemento crédito-débito, que, de resto, subsistirá, ocorrida a prescrição. Esse direito de crédito, que se exercitará pelo lançamento, é suscetível de caducidade. Uma vez realizado o lançamento tributário, e, assim exercitada uma das prerrogativas do direito de crédito, tem de ser abandonada a cogitação acerca de decadência passando-se a indagar apenas, em relação a causas extintivas legais, da possível ocorrência da prescrição liberatória. (Ernst Blumenstein, *Sistema di Diritto delle Imposte*, tradução italiana, Milão, 1954, págs. 248 e segs.). O lançamento sobre tornar líquida a prestação debitória, passa também a exigí-la, constringendo o contribuinte devedor, sem ainda implicar em recurso à via judicial. Fora a prescrição modalidade de extinção apenas da *actio*, natural que o prazo correspondente fôsse contado a partir do momento em que a pretensão se tornasse acionável, isto é, a partir do vencimento da dívida. Pôsto que a prescrição atinge não só a ação mas também a relação garantia-responsabilidade da obrigação, compreende-se porque o prazo em tela é contado do lançamento do tributo.

5.6. Como se vê o dualismo conceitual aclara vários aspectos da relação jurídica impositiva, podendo apresentar perspectivas originais e sedutoras de numerosos institutos tributários. Ao apresentarmos, com o presente estudo, os elementos iniciais para uma análise dualista da obrigação tributária, deixamos aqui um convite aos doutos para que empreendam um reexame de algumas figuras nebulosas, sob o prisma oferecido.