

**Coordenação e Organização:**  
RAQUEL ELITA ALVES PRETO

## TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA EM EVOLUÇÃO: ESTUDOS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR ALCIDES JORGE COSTA

1ª Edição  
2015

**Prefácio:**  
CELSO LAFER

**Autores:**

ALBERTO XAVIER  
ALEXANDRE SANSONE PACHECO  
ALLAN MORAES  
AMÉRICO MASSET LACOMBE  
ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE  
ANIS KFOURI JR.  
BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
BRASIL DO PINHAL PEREIRA SALOMÃO  
BRUNO LYRA  
CARLOS MARCELO GOUVEIA  
CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO  
CONDORCET REZENDE  
EDISON CARLOS FERNANDES  
EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO  
EDUARDO JUNQUEIRA COELHO  
EDUARDO MANEIRA  
ELIZABETH NAZAR CARRAZZA  
FÁBIO MESSIANO PELLEGRINI  
FÁBIO NUSDEO  
FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA  
FERNANDO FACURY SCAFF  
GABRIEL LOCHAGIN  
GERD WILLI ROTHMANN  
GILBERTO BERCOVICI  
GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR  
GUSTAVO BRIGAGÃO  
GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO  
HELENO TAVEIRA TORRES  
HUGO FUNARO

HUMBERTO ÁVILA  
IGOR MAULER SANTIAGO  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
JOÃO FRANCISCO BIANCO  
JONATHAN BARROS VITA  
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  
JOSÉ LUIS RIBEIRO BRAZUNA  
JOSÉ MAURÍCIO CONTI  
LEONEL CESARINO PESSÔA  
LÍVIA PINHEIRO LOPES  
LUÍS EDUARDO SCHOUERI  
MARCELO BOTELHO PUPO  
MARCO AURÉLIO GRECO  
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES  
MISABEL ABREU MACHADO DERZI  
NINO OLIVEIRA TOLDO  
PAULO AYRES BARRETO  
PAULO DE BARROS CARVALHO  
RAQUEL ELITA ALVES PRETO  
REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA  
RICARDO J. VERDILE  
RICARDO LOBO TORRES  
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA  
ROQUE ANTONIO CARRAZZA  
SACHA CALMON NAVARRO COELHO  
SERGIO ANDRÉ ROCHA  
SILVANA BUSSAB ENDRES  
TÉRCIO CHIAVASSA



EDITORA  
IASP

**Coordenação e Organização:**  
RAQUEL ELITA ALVES PRETO

## TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA EM EVOLUÇÃO: ESTUDOS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR ALCIDES JORGE COSTA

1ª Edição  
2015

**Prefácio:**  
CELSO LAFER

**Autores:**

ALBERTO XAVIER  
ALEXANDRE SANSONE PACHECO  
ALLAN MORAES  
AMÉRICO MASSET LACOMBE  
ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE  
ANIS KFOURI JR.  
BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
BRASIL DO PINHAL PEREIRA SALOMÃO  
BRUNO LYRA  
CARLOS MARCELO GOUVEIA  
CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO  
CONDORCET REZENDE  
EDISON CARLOS FERNANDES  
EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO  
EDUARDO JUNQUEIRA COELHO  
EDUARDO MANEIRA  
ELIZABETH NAZAR CARRAZZA  
FÁBIO MESSIANO PELLEGRINI  
FÁBIO NUSDEO  
FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA  
FERNANDO FACURY SCAFF  
GABRIEL LOCHAGIN  
GERD WILLI ROTHMANN  
GILBERTO BERCOVICI  
GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR  
GUSTAVO BRIGAGÃO  
GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO  
HELENO TAVEIRA TORRES  
HUGO FUNARO

HUMBERTO ÁVILA  
IGOR MAULER SANTIAGO  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
JOÃO FRANCISCO BIANCO  
JONATHAN BARROS VITA  
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  
JOSÉ LUIS RIBEIRO BRAZUNA  
JOSÉ MAURÍCIO CONTI  
LEONEL CESARINO PESSÔA  
LÍVIA PINHEIRO LOPES  
LUÍS EDUARDO SCHOUERI  
MARCELO BOTELHO PUPO  
MARCO AURÉLIO GRECO  
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES  
MISABEL ABREU MACHADO DERZI  
NINO OLIVEIRA TOLDO  
PAULO AYRES BARRETO  
PAULO DE BARROS CARVALHO  
RAQUEL ELITA ALVES PRETO  
REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA  
RICARDO J. VERDILE  
RICARDO LOBO TORRES  
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA  
ROQUE ANTONIO CARRAZZA  
SACHA CALMON NAVARRO COELHO  
SERGIO ANDRÉ ROCHA  
SILVANA BUSSAB ENDRES  
TÉRCIO CHIAVASSA



EDITORA  
IASP

## CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DA BRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM POSFÁCIO

**LUÍS EDUARDO SCHOUERI**

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP.

Vice-Presidente do IBDT.

## 1. INTRODUÇÃO

Em 2003, por ocasião das “Jornadas de Direito Tributário em Homenagem a Alcides Jorge Costa”, o Instituto Brasileiro de Direito Tributário publicou, em um pequeno volume, a até então inédita “Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária”, tese apresentada em dezembro de 1972, com a qual o Prof. Alcides Jorge Costa conquistara o grau de doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Tendo sido convocado a escrever algumas linhas nesta obra que saúda o 90º aniversário do meu Mestre, pareceu-me oportuno reler aquele trabalho e tecer breves considerações acerca das principais ideias que ali foram trazidas. Por óbvio, não pretendo substituir o gosto da leitura original; bem ao contrário, ao evidenciar a atualidade das discussões, aproveito para convidar o leitor ao estudo daquela tese cuja atualidade me parece evidente.

## 2. O VÍNCULO OBRIGACIONAL

Logo de início, a tese firma o entendimento do autor no sentido de ser “hoje indisputável a natureza jurídica da relação que se estabelece entre o Estado e o contribuinte na cobrança de tributos” (4)<sup>1</sup>. Mesmo reconhecendo que existem características que diferenciam uma obrigação de outra, tomava a tese por verdadeiro que, “considerada na sua natureza intrínseca”, não haveria diferença entre a obrigação tributária e aquela elaborada e disciplinada pelo direito privado” (33).

A existência de um vínculo obrigacional – em contraposição a uma sujeição – traz relevantes consequências. Certamente, a mais importante é a afirmação de que como qualquer obrigação, o vínculo estabelecido entre sujeito ativo e sujeito passivo é aquele estabelecido pela lei em um determinado marco temporal. Nascida a obrigação, não está ela sujeita a vicissitudes inerentes a qualquer mudança legislativa posterior. Se é verdade que o sujeito passivo tem o dever de recolher o tributo, igualmente certo é que ele se cerca de diversos direitos, dentre os quais o mais relevante é, justamente, o direito de extinguir seu vínculo com o sujeito ativo, uma vez cumprida a obrigação.

---

1. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*, São Paulo: IBDT, 2003, p. 10. Doravante, a referência, neste estudo, à referida tese far-se-á exclusivamente aos parágrafos da referida tese, colocados entre parênteses no próprio texto. Os parágrafos da edição de 2003 seguem os do manuscrito original.

Afastavam-se, assim, as ideias daqueles que viam ali instaurada uma relação de poder, decorrente da supremacia de fato do Estado. Como bem explicou Vanoni, se é verdade que no momento da instituição do tributo, o Estado, revestido da condição de legislativo, impõe um tributo, a relação tributária propriamente dita surge num segundo momento, quando aquela hipótese contemplada pelo legislador se vê concretizada. Nesse momento, já não mais atua o Estado legislador, mas o Estado administrador, sujeito este à lei tal qual o particular<sup>2</sup>. O mesmo entendimento fora exposto por ninguém menos que Rubens Gomes de Sousa (certamente influenciado por Vanoni, cuja obra fora por ele traduzida para o vernáculo). Segundo o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, o princípio fundamental do Estado de Direito "é que o Estado não é superior ao seu próprio Direito, ele próprio um sujeito de Direito. De modo que, em conclusão: a relação jurídico-tributária, pelo fato de nascer da lei, não é superior à própria lei, mas ao contrário está subordinada e regulamentada pela lei"<sup>3</sup>. Essa ideia, deve-se dizer, não era nova, vez que fora defendida por Hensel, que já diferenciava a atividade legislativa tributária do Estado (*Steuernormsetzung*) da administração tributária (*Steuerverwaltung*)<sup>4</sup>.

Se o tema pareceu indisputável a Alcides Jorge Costa, não deixa de causar espécie o fato de que ainda hoje se ponha em dúvida essa questão. As críticas não atacam diretamente a conclusão (estrutura equivalente), mas a utilidade da equiparação: temem que se acabe por dar à relação jurídica assim estabelecida o tratamento de mera obrigação privada, sem reconhecer a preponderância do Estado.

Assim, por exemplo, Aurélio Pitanga Seixas, observando que o enquadramento do "dever jurídico tributário" como uma espécie de obrigação não configura mera questão acadêmica, critica o transplante da teoria das obrigações para o Código Tributário Nacional. Para o professor carioca, o comportamento da autoridade tributária, ao verificar o cumprimento da lei confundir-se-ia com o exercício do poder de polícia, o que não se compara com a liberdade de agir ou negociar do particular, própria do direito das obrigações. Ao se enfatizar a natureza obrigacional, ter-se-ia mero artifício, diante de uma "inexistente igualdade de comportamento entre o representante do Fisco e

---

2. Cf. VANONI, Ezio. *Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie*, Padova: CEDAM, 1932, p. 90-91.

3. Cf. SOUSA, Rubens G. Curso de Introdução ao Direito Tributário. 2ª aula, In *Revista de Estudos Fiscais* nº 11, nov. 1948, p. 449

4. Cf. HENSEL, Albert. *Steuerrecht*, 3ª ed., Berlin: Springer, 1933 (reimpressão em Herne; Berlin: Neue Wirtschaftsbriefe. 1986), p. 15.

o contribuinte, principalmente porque a função legal da autoridade administrativa é substancialmente incompatível com o regime obrigacional<sup>5</sup>.

Não é diversa a crítica de Marçal Justen Filho. Para o professor paranaense, a inserção da natureza obrigacional à relação tributária implicaria enquadramento em gênero “essencialmente privatístico”, o que seria uma “elevada incorreção doutrinária”, já que a relação tributária é essencialmente fenômeno público. Daí sua afirmação de que não haveria êxito científico ou utilidade didática, porquanto não haveria identificação com uma obrigação de direito privado<sup>6</sup>.

Também a pena de Ricardo Lobo Torres atacou essa teoria, diante de perplexidades, como o fato de não explicar, diante da questão da soberania, como o Estado poderia, no ato de legislar, se colocar em relação de igualdade com o contribuinte. A crítica ia adiante, já que viu em tal teoria um afastamento do fenômeno tributário de “suas matrizes constitucionais, reduzindo-o ao campo da legislação ordinária e confundindo-o com outras figuras de direito privado, mercê de sua absorção na ideia de vínculo obrigacional”<sup>7</sup>. Igual preocupação com a índole constitucional do vínculo foi exposta por Helenilson Cunha Pontes, também exigindo que se reconhecesse a natureza constitucional do vínculo, afastada a igualdade entre as partes<sup>8</sup>.

Nota-se que os críticos à equiparação baseiam-se na perplexidade de o vínculo obrigacional privado colocar ambas as partes em igual situação, o que jamais se poderia aceitar em se tratando da relação tributária. Ora, em nenhum momento os defensores da aplicação da teoria das obrigações defenderam tal igualdade. O que se afirmou, exclusivamente, é que sujeito ativo e sujeito passivo se dobram à lei, nada havendo a inferir que o texto legal não possa conferir certos privilégios a uma das partes da relação ou garantias a outra. Há, sim, igualdade formal entre Estado e particular, o que não afasta as peculiaridades da relação assim estabelecida.

5. Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza Jurídica da Obrigação Tributária, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 152, 2008, p. 55-74.

6. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. Natureza Jurídica da Relação Tributária, *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, nº 28, jul-set/1999, pp. 51-62.

7. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 19ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2013, p. 236.

8. Cf. PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o Tema da Obrigação Tributária, *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, Luís Eduardo Schoueri (coord.) vol. I, São Paulo: Quartier Latin. 2003, p. 105.

Com efeito, embora *estruturalmente* equiparadas (34), a obrigação tributária não pode ser confundida com a obrigação privada, em virtude de sua origem: a primeira decorre de uma manifestação soberana do Estado. Daí as dificuldades que se enfrentam quando da cobrança de créditos tributários no exterior: enquanto os créditos privados são corriqueiramente exigidos no exterior, mesmo quando decorrentes de condenação judicial (observado o *exequatur*), um Estado não tem como haver seus créditos tributários em foro estrangeiro, a não ser que tratado internacional específico assim o preveja.

Mais ainda, a identidade *estrutural* do vínculo não impede que se reconheçam particularidades que afetem mesmo seu regime jurídico.

O erro em simplesmente equiparar a obrigação tributária às obrigações de Direito Privado surge quando se deixa de lado que a primeira, por revestir-se de garantias constitucionais ao contribuinte, de um lado, e de proteção do interesse público, de outro, acaba por ter regime jurídico próprio, regulado em lei. Basta citar o tema da prescrição e decadência: institutos distintos no direito privado, surgem, no Código Tributário Nacional, unificados como forma de extinção do crédito tributário. Essa característica foi suficiente para que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça observasse, em decisão acerca de repetição do indébito, a peculiaridade de que, diferentemente do direito privado, no Direito Tributário tanto a prescrição como a decadência extinguem o crédito tributário.<sup>9</sup>, levando ao entendimento de que se o contribuinte paga tributo prescrito, o pagamento se refere a crédito já extinto (e portanto já inexistente), autorizando-se, daí, a repetição do indébito. Ora, no direito privado, jamais se cogitaria repetição de indébito por conta de pagamento de débito prescrito.

É também a particularidade da relação tributária que exige se veja nela o interesse público, implicando sua indisponibilidade. Nem por isso, entretanto, é acertado, em nome da supremacia do interesse público, defender possa o Estado-credor, a seu talante, exigir montante diverso daquele devido, previsto na lei em vigor no momento do surgimento do vínculo. A lei confere, por certo, privilégios ao crédito tributário, mas entre eles não se inclui a possibilidade de o credor se valer do arbítrio e cobrar tributo não previsto em lei.

9. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial. 646.328-RS, 2ª Turma. Rel. Min. Mauro Campbell. J. 04.06.2009, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 168, p. 198.

É neste ponto que a doutrina abraçada por Alcides, na tese referida, permanece atual: Estado e particular têm, ambos, seus direitos previstos na lei. Não são direitos iguais (afinal, estamos diante de uma relação de direito público), mas são fixados no mesmo momento (no momento do fato jurídico tributário – artigo 144 do Código Tributário Nacional). Mais importante: mesmo sendo uma relação de Direito Público, nada afasta o direito do sujeito passivo de liquidar, por pagamento ou por outra forma prevista em lei, o vínculo assim surgido. Neste sentido, parece insuperável o raciocínio abraçado pelo Mestre Alcides.

### 3. RELAÇÃO JURÍDICA

Se a existência de uma obrigação não parecia a Alcides assunto que merecesse sequer maior discussão, não se pode dizer o mesmo quando ele passa a enfrentar o tema da relação jurídica tributária. Essa discussão se insere no bojo da diferenciação entre os vínculos das ditas obrigações “principal” e “acessória”. Discutia-se se haveria, ali, uma série de relações jurídicas tributária, cada qual com uma obrigação, ou se haveria apenas uma relação jurídica, onde a obrigação de dar seria apenas o núcleo (5). Após um erudito apanhado da doutrina (6-10), Alcides dá ênfase ao posicionamento de Vanoni, tendo em vista sua influência sobre o pensamento de Rubens Gomes de Sousa (e portanto sobre o próprio Código Tributário Nacional), que conclui que a preeminência da obrigação de dar e o fato de que todos os deveres diversos surjam para concorrer para o desenvolvimento daquela não poderia implicar desconsideração desses outros vínculos, dadas as diversidades de sujeitos, de momentos de surgimento e extinção e mesmo de conteúdo (11-12).

Inspirando-se nas lições de Windscheid, Alcides (17) esclarece que enquanto algumas relações da vida são indiferentes ao Direito (por exemplo, a amizade), outras se tornam jurídicas, porque reconhecidas e reguladas pelo Direito (um mútuo). Entretanto, não só as relações da vida são reconhecidas pelo Direito; por vezes, é o próprio Direito que cria uma relação, sem ele inexistente. Neste último caso estaria a relação tributária: entre Estado e particular não haveria vínculo, não fosse a prescrição legal. Por certo esse raciocínio mereceria alguma reflexão no caso dos tributos vinculados, quando a relação entre o Estado e o particular é pressuposto para a própria tributação. No caso de tributos não vinculados, por outro lado, é exata a afirmação de que apenas em virtude da lei é que se estabelece a relação. A relação tributária é, nesse caso, “puramente jurídica”.



Existem relações jurídicas simples e complexas, estas contemplando um conjunto de direitos subjetivos e deveres de sujeição, todos advindos do mesmo fato. O exemplo que Alcides extrai do Direito Privado (19) é a compra e venda: não só se tem o direito ao recebimento do preço, mas também o de exigir a coisa, além de outros direitos e deveres.

A noção de relação jurídica complexa é fundamental para que Alcides conclua (21) que "existe uma relação jurídica tributária sempre que exista um direito subjetivo do Estado à percepção de um tributo": ao lado do dever de uma prestação positiva de dar, surge uma série de outros deveres conexos, que decorrem da primeira (emissão de notas fiscais, escrituração etc.). Mas o cerne da tese de Alcides é que por integrarem a própria relação jurídica tributária, esses deveres correlatos não surgem sem que haja a própria obrigação dita "principal".

Aí está uma distinção bastante relevante proposta por Alcides e que mesmo hoje não mereceu a devida atenção da doutrina: enquanto o Código Tributário Nacional se refere a obrigações "principal" e "acessórias", não se nota que algumas das últimas integram a própria relação jurídica tributária, e outras não. Conforme a tese de Alcides (21), "a relação jurídica tributária não existe antes da ocorrência do fato gerador". Nesse sentido, apenas os deveres impostos pelo legislador em virtude e em decorrência do próprio fato jurídico tributário é que podem integrar a relação jurídica tributária.

Por certo, a legislação tributária contempla "obrigações acessórias" que surgem apenas com o fato jurídico tributário, enquanto outras se devem independentemente do nascimento da obrigação "principal". Na sistemática do Código Tributário Nacional, umas e outras são "obrigações acessórias". Para Alcides, não. Ensina que (21) "(a)lém da relação jurídica tributária, complexa, mas fora dela, existem apenas deveres tributários, instituídos no interesse objetivo do ordenamento, no interesse do bom funcionamento deste".

Esta divisão das ditas "obrigações acessórias", umas integrando a relação jurídica tributária, outras independentes dela, não é meramente teórica. Traz consequências práticas, valendo mencionar aquela ressaltada por Alcides no aspecto penal (22): "a infração pertinente a qualquer dos elementos da relação jurídica tributária deve ser tratada levando-se em conta a unidade da relação, de tal modo que o não cumprimento da obrigação principal absorve a infração dos deveres que a ela aderem". Tivesse a lição de Alcides recebido maior atenção da jurisprudência, muitas das questões que até hoje atormentam o Judiciário poderiam receber o adequado tratamento. Cito o tema da concomitância das "multas isoladas" e "multas de ofício": conquanto no bojo

do regime de recolhimentos por estimativas (artigo 44 da Lei 9.430/1996), nem sempre se entendeu que uma infração absorveria outra, tendo em vista serem hipóteses distintas<sup>10</sup>. A compreensão da relação jurídica complexa poderia evidenciar a absorção das infrações, sem que fosse necessário lançar-se mão de princípios do direito penal (a infração mais grave absorve a menos grave). Assim, também no campo das “obrigações acessórias”, não de serem distintos os casos daquelas que integram a relação jurídica tributária e outras autônomas (nas palavras de Alcides, “fora dela”): estas, sim, sujeitas a penalidade própria por seu descumprimento.

#### 4. TEORIA DUALISTA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Reconhecendo (34) que não inovava neste aspecto, já que seguia passo traçado nos idos de 1909 por Myrbach-Rheinfeld, Vanoni, e Mario Pugliesi, ambos em 1935, Giorgio Tesauro, em 1938, Aster Rotondi (1950), além de Luiz Gastão Paes de Barros Leães (1971), Alcides abraça a visão dualista, então questionada até mesmo entre os estudiosos de Direito Privado<sup>11</sup>, para explicar a existência de dois vínculos distintos presentes na obrigação tributária.

A teoria dualista da obrigação surgiu entre os civilistas, tendo sido difundida, entre os alemães, na separação entre *Schuld* e *Haftung*, *debitum* e *obligatio*, *dever* e *responsabilidade*. Defendida inauguralmente por Brinz<sup>12</sup>, contribuiu para sua ampla divulgação o estudo de Otto von Gierke<sup>13</sup> e, dentre os brasileiros, influenciou Fábio Konder Comparato, que a adotou em sua tese publicada na França<sup>14</sup>. Essa teoria via dois elementos distintos na obrigação, o dever e a responsabilidade. O primeiro, a dívida, implica o dever de o credor receber a prestação que o devedor deve. O outro elemento, a responsabilidade, é a garantia conferida ao credor: a “pessoa ou as coisas que garantem a execução, ou o poder de coação que o devedor pode exercer sobre a pessoa ou os bens do devedor”. Alcides explica (27) essa teoria a partir de uma divisão

10. CARF, Acórdão 1401-00.483, 1ª Turma da 4ª Câmara, expedido na sessão de 24.02.2011.

11. Por todos, cf. ENNECCERIUS, Ludwig. *Recht der Schuldverhältnisse*. Ein Lehrbuch, Tuebingen, 1954, p. 12.

12. Cf. NONATO, Orosimbo. *Curso de Obrigações*. (Generalidades. Espécies), Vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 113. Orosimbo Nonato menciona que o próprio Brinz se inspirou em estudos anteriores.

13. GIERKE, Otto von. *Schuld und Haftung im älteren deutschen Recht, insbesondere die Form der Schuld und Haftungsgeschäfte*, Breslau: Aulen, 1969

14. COMPARATO, Fabio Konder. *Essai D'Analyse Dualiste de L'Obligation en Droit Privé*, Paris: Daloz, 1964.

dos elementos objetivo e subjetivo de toda prestação: aquele é o bem, ou o resultado desejado pelo credor; o elemento subjetivo, a atividade desenvolvida pelo devedor para que o resultado seja atingido. Despida do elemento de coação, a dívida se identifica com o dever, independentemente da responsabilidade, enquanto o crédito é o direito de aproveitar-se da prestação devida pelo devedor. A responsabilidade, por sua vez, surge como sanção do dever.

Na explicação de Orosimbo Nonato, "a substituição de patrimônio do devedor à sua pessoa para a solução da *obligatio* não quer dizer seja o patrimônio do devedor o seu objeto". Ou seja: a obrigação é, essencialmente, uma relação entre duas pessoas. O patrimônio representa, apenas de modo mediato e subsidiário, o objeto da prestação. Aparece secundariamente, quando se torna garantia do credor contra o devedor inadimplente<sup>15</sup>.

Do ponto de vista didático, a teoria dualista pode ser melhor compreendida quando se percebe a possibilidade de que dívida e responsabilidade não se identifiquem no mesmo negócio. Assim, na dívida de jogo, conquanto seja inegável o direito do credor ao recebimento do quanto prometido (ou seja: se paga a dívida, não há que cogitar enriquecimento sem causa), não vem ela acompanhada da responsabilidade (o patrimônio do devedor não garante o credor; este não tem um direito de ação diante do inadimplemento). Já a fiança surge como exemplo em que alguém possa ver seu patrimônio comprometido, conquanto não tenha ele, fiador, contraído qualquer dívida.

Exposta a teoria dualista, não pareceu errado, para Alcides, que fossem suas conclusões estendidas à obrigação tributária (34). Afinal de contas, as oposições que se fazem não dizem respeito à premissa fundamental da identidade estrutural entre a obrigação tributária e a obrigação privada. Reconhecido o caráter dual na última, sua extensão à matéria tributária acaba por trazer consequências para o trato das questões do surgimento da obrigação tributária e para a sujeição passiva, conforme se verá abaixo.

A título de nota, importa lembrar que por se tratar de mera identidade estrutural, o transplante da teoria dualista, útil para efeitos didáticos, não há de ser feito de modo acrítico. Basta citar o tema da repetição do indébito concernente a tributo prescrito, acima referido, para que se evidencie diferença que não pode ser desconsiderada: em matéria tributária, ex vi do artigo 156, V, do CTN, tanto a prescrição como a

15. Cf. NONATO, Orosimbo. Op. cit. (nota 12), p. 110-111

decadência implicam a extinção do crédito tributário e, por conseguinte, da própria obrigação. Não apenas desaparece a responsabilidade (*Haftung*), mas também a própria dívida (*Schuld*) se considera extinta, o que permite, diversamente do direito privado, considerar pagamento sem causa, o do tributo prescrito. Ou seja: se no direito privado, o vínculo do *debitum* persiste a despeito da prescrição, no Direito Tributário isso não ocorre.

## 5. DUALISMO E SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A teoria dualista é empregada por Alcides Jorge Costa para enfrentar questão que já naquele tempo atormentava os tributaristas: o momento do surgimento da obrigação tributária e, por conseguinte, a natureza constitutiva ou declaratória do lançamento.

Com efeito, nos primeiros estudos de Direito Tributário, na Alemanha, chegou-se a entender que nos tributos lançáveis, a obrigação decorreria do lançamento. Neste sentido, o fato jurídico tributário apenas conferiria à autoridade administrativa a faculdade de efetuar um lançamento e este, por sua vez, constituiria o débito do imposto<sup>16</sup>. O fato jurídico tributário seria, daí, mera condição para que se desse o lançamento e apenas com este surgiria o vínculo propriamente dito. O fato jurídico tributário daria, pois, à autoridade um direito potestativo, i.e., o direito de vir a ter um crédito, por meio de um lançamento. Este, pois, teria natureza constitutiva do crédito tributário.

Tal pensamento influenciou sobremaneira o pensamento jurídico italiano, com o desenvolvimento da corrente procedimentalista. Berliri, citando Allorio, explicava que somente seria possível o pagamento do tributo depois de efetuado o lançamento, mesmo que o sujeito passivo o quisesse, não poderia pagar um tributo se ele não tivesse sido liquidado, nem tampouco poderia a Administração dar quitação, sem antes verificar o montante devido. Daí a afirmação de que apenas com lançamento é que se poderia falar em obrigação<sup>17</sup>. Tesouro argumentava que se o contribuinte não apresenta uma declaração, o Fisco não tem como realizar seu crédito sem emitir um aviso de lançamento (já que a inscrição em dívida ativa pressupõe, na Itália, ou a declaração, ou

16. Cf. BRANDÃO MACHADO, W. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Notas a um Acórdão do Supremo Tribunal Federal. Direito Tributário Atual. V. 6. 1986. p. 1309-1378 (1314)

17. Cf. BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Vol. II. Narciso Amoros Rica e Eusebio Gonzales Garcia (trads). Madrid: Editorial de Derecho Financiero. 1871. p. 90-91

o lançamento). Se a inscrição exige a declaração ou o lançamento, estaria aí a evidência de que estes constituem a relação jurídica, ou concorrem para sua constituição<sup>18</sup>.

Fica evidente que a teoria dualista da obrigação bem se encaixa no seio dessa discussão, o que explica sua adoção por Luiz Gastão Paes de Barros Leães<sup>19</sup>. Aceito o desdobramento do vínculo obrigacional, não é difícil ver que o lançamento não se vincula ao *debitum*, mas à *obligatio*. Afinal, ao menos nos tributos ditos lançáveis, o lançamento se apresenta como condição para que o Fisco possa haver, em juízo, seu crédito. Mas seria o lançamento, igualmente, condição para o recebimento da dívida? Noutras palavras: incorreria em ilícito a Administração, acaso recebesse o valor do tributo sem prévio lançamento? Ou, num sentido inverso, poderia o contribuinte repetir o pagamento do tributo, alegando a falta de prévio lançamento? A resposta negativa vem reforçada pelo argumento de Brandão Machado, que invoca a possibilidade de se depositar em juízo o montante exigido a título de tributo: vencido o sujeito passivo, o montante depositado converter-se-ia em renda da União, independentemente do lançamento<sup>20</sup>.

Que dizer, entretanto, da *obligatio*? Esta depende da formalização da exigência, que se dá pelo lançamento. Seria essa, então, a diferença entre obrigação e crédito tributário, albergada pelo Código Tributário Nacional?

Na narrativa de Alcides Jorge Costa (37), a teoria dualista foi, sim, levada em conta na elaboração do projeto de Código Tributário Nacional. Isso não significa, entretanto, que se possa dar por assim resolvida a polêmica quanto à natureza do lançamento.

Afinal, admitida a teoria dualista, há que se indagar se é possível considerar que o vínculo da dívida surja em um momento diverso daquele concernente à responsabilidade, i.e., se seria viável dizer-se que a responsabilidade apenas nasceria no momento do lançamento.

Entre os dualistas que estudam a obrigação no direito privado, esta sucessão temporal foi inicialmente aceita. A *Haftung*, resume Nonato, “nasce do descumprimento, do inadimplemento do devedor, da lesão do direito e se destina a repará-la”<sup>21</sup>. Cita, ainda,

18. Cf. TESAURO, Francesco. *Instituzioni di Diritto Tributario I – Parte Generale*. 9ª ed. Torino: UTET. 2006. p. 225-226

19. Cf. LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Obrigações Tributárias*. São Paulo: J. Bushatsky. 1971. p. 13

20. Cf. BRANDÃO MACHADO, op. cit. (nota 16), p. 1369

21. Cf. NONATO, Orosimbo, op. cit. (nota 12), p. 115

esclarecedor trecho de Jean Pellet o qual, examinando a obra de Brinz, afirma que este via na obrigação uma instituição única, essencialmente caracterizada por um poder sobre o devedor e sujeita a uma metamorfose, durante sua existência. Nesse sentido, responsabilidade e dívida seriam dois estados sucessivos de seu desenvolvimento, duas fases no período de existência, unidos por uma relação de causalidade. A dívida seria um estado anterior da responsabilidade<sup>22</sup>. Entretanto, o mesmo Pellet mostra que os germanistas evoluíram para aceitar a existência de “deux rapports de droits vives, sans lien nécessaire entre eux”, sendo perfeitamente discerníveis os efeitos produzidos por cada um deles. Não punham em dúvida o fato de que a dívida seria o motivo de existência da responsabilidade (se a dívida for satisfeita, desaparece a responsabilidade)<sup>23</sup>.

Não é o caso, neste breve estudo, de firmar posição acerca de matéria que mereceu estudo tão aprofundado dos civilistas, sem que se chegasse a um posicionamento definitivo. Basta dizer que não convence a ideia de metamorfose ou de sucessão de vínculos, já que por ela se teria por desaparecida a dívida, no momento do surgimento da responsabilidade. Fosse assim, inexplicável se tornaria o pagamento voluntário da dívida, após seu vencimento. Se é verdade que somente pode o credor executar o devedor após o vencimento, não significa isso que o direito não preexistia.. Mais ainda, surgisse a responsabilidade em momento diverso da dívida, então também possível seria aplicarem-se a ambas regimes jurídicos diversos. Basta imaginar que, entre um e outro momento, mudança legislativa restringisse a liberdade das partes, na contratação em determinados termos: acaso seria viável conceber que a responsabilidade, vínculo surgido após a entrada em vigor da nova lei, a contradissesse? Seria a tal ponto elástica a desvinculação entre dívida e responsabilidade? Não há, pois, como confundir o momento do surgimento do direito, com aquele em que seu exercício se torna possível

Pois bem. Retornando à matéria tributária, surge idêntica questão: seria aceitável a ideia de que apenas com o lançamento é que surgiria a responsabilidade?

A questão é enfrentada por Alcides Jorge Costa, que revela (37) a influência da teoria dualista no CTN, não só pela referencia, no relatório da comissão encarregada de sua elaboração, aos trabalhos de Rotondi, como especialmente pelo texto legal. Anota Alcides, citando idêntica conclusão de L.G. Paes de Barros Leães, haver “uma nítida

22. Cf. NONATO, Orosimbo, op. cit. (nota 12), p.121

23. Cf. NONATO, Orosimbo, op. cit. (nota 12), p. 121-122

separação entre dever (que o Código denomina obrigação) e responsabilidade (crédito na terminologia do Código), esta decorrendo daquele e nascendo com o lançamento.

Nota-se, neste ponto, ter incorrido o CTN na mesma contradição que acima se apontou em parte dos dualistas: enxergar a responsabilidade surgida em momento diverso da própria dívida. A armadilha é notada por Alcides, que denuncia a contradição: “se o lançamento é que constitui a responsabilidade, o certo seria que esta fosse regida pela lei vigente na data da constituição. Mas daí adviria a consequência prática de dar ao lançamento o efeito constitutivo de toda a obrigação tributária e não apenas de um de seus elementos, a responsabilidade. Dizemos consequência 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 no art. 113, § 1º. O CTN não desatou o nó. Cortou-o, estatuidando 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.’”

Vê-se, pois, que malgrado inspirada na teoria dualista da obrigação, a corrente que defende a natureza constitutiva do lançamento sofre dos mesmos males daqueles que veem, no dualismo, a existência de vínculos sucessivos. Admitida a concomitância no surgimento de ambos os vínculos, não subsiste a natureza constitutiva daquele ato administrativo.

Se assim é, então que dizer da natureza jurídica do lançamento? Surge aqui a tese de Alcides Jorge Costa: reconhece no lançamento a natureza de “mero ônus imposto ao Estado”, o que “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” (38).

A tese do ônus é em tudo coerente com a defesa da natureza jurídica complexa proposta por Alcides para a obrigação tributária. Citando Zanobini (19), esclarece que o ônus exige que se observe, no exercício de um direito subjetivo, uma determinada conduta, ou se faça acompanhar tal exercício de determinada ação ou prestação, sob pena de perda do direito em caso de sua inobservância. Sendo um ônus, o lançamento compõe a própria relação jurídica tributária, i.e., pressupõe a ocorrência do fato jurídico tributário. Não dá surgimento a um direito autônomo, mas é condição para o exercício do direito de crédito.

A negação da natureza constitutiva do lançamento foi combatida, mais recentemente, na doutrina brasileira, a partir dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup>. Partindo

24. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*, São Paulo: Noeses, 2008, p. 431.

de premissas fortemente fundadas na teoria da linguagem, sustenta o festejado autor, que sucedeu Alcides na Cátedra de Direito Tributário da USP, a inviabilidade de se considerar ocorrido um fato jurídico, senão depois de constituído, sob a forma prevista em lei. Isto posto, não teria sentido falar em fato jurídico tributário, senão quando o acontecimento ocorrido no mundo fenomênico se fizesse jurídico, i.e., passasse a ser reconhecido pelo ordenamento, produzindo, então, consequências jurídicas. Esse reconhecimento, por sua vez, dar-se-ia pela incidência. Esta já não mais vista como fenômeno físico, mas como atividade de um ser humano, fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. Neste sentido, afirmar que a obrigação tributária surgiria com o fato jurídico tributário não seria dizer que já com a ocorrência do evento estaria estabelecido o vínculo: o evento<sup>25</sup>, conquanto correspondendo à hipótese tributária, não seria jurídico enquanto não captado pelo homem, que exerceria a função de “elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras regras, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, ou individuais e concretas”. Somente com a formalização, portanto é que, nesta perspectiva, surgiria a pretensão para o Estado credor. Sendo o lançamento o procedimento pelo qual o evento se insere no mundo jurídico, somente a partir de então haveria norma individual e concreta, vinculando sujeito passivo e sujeito ativo.

Nem mesmo a erudição de seu proponente parece suficiente para afastar a tese de Alcides. Sem dúvida, não há como negar que a incidência não é fenômeno físico, dependendo do labor humano. Mas se o vínculo jurídico surgisse somente com o lançamento, a consequência seria entender não haver qualquer efeito jurídico quando da ocorrência daquilo que o autor denomina “evento”. Porém, se isso for correto, então como seriam tratados os casos de sucessão, antes do lançamento, mas após a ocorrência (no mundo fenomênico) das circunstâncias descritas na hipótese (evento)? Acaso poderia o sucessor (por cisão, por exemplo), negar-se a responder pela dívida, alegando que o patrimônio fora adquirido antes do surgimento da dívida? Ou seja: o sucessor alegaria que o patrimônio que recebeu não havia sido diminuído pela dívida. Seria necessário dizer que com a “constituição” do vínculo, quando do lançamento, surgiria um efeito retroativo, que atingiria o sucessor, ausente tanto quando do fato jurídico quanto do lançamento. Mais adequado parece reconhecer que, já no momento do evento, surgiu o vínculo, ainda que não formalizado.

25. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. (nota 24), p. 426



Competente crítica ao binômio evento/fato jurídico foi feita por André Folloni, que traz interessante contribuição à discussão, ao apontar que a referida teoria enfrenta dificuldades insuperáveis no caso da modalidade de lançamento por homologação, já que se fosse o ato de declarar e pagar que fizesse surgir a obrigação (antes do pagamento antecipado, não haveria a norma individual e concreta), então se chegaria ao paradoxo de afirmar que a obrigação de antecipar o pagamento não existira até que o sujeito passivo efetuassem a antecipação<sup>26</sup>.

Percebe-se, daí, não se sustentar na teoria dualista da obrigação tributária a distinção entre o surgimento da obrigação e do crédito, adotada no CTN, malgrado a intenção de seus autores. Em que pese possa ser aceita a sinonímia da expressão "crédito" com a *obligatio* dos civilistas, nem por isso parece acertada sua dissociação temporal.

Que dizer, entretanto, das demais ocasiões em que o Código dissocia a "obrigação" do "crédito"? Seriam dois vínculos, como o quer o dualismo *Schuld* e *Haftung*, ou apenas um? A resposta parece advir do artigo 139 do CTN: *o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*. Aí está o mandamento legal a desautorizar que, em nome do dualismo, pretenda conferir ao "crédito" natureza distinta da "obrigação". Se acerta Alcides ao dizer que esta teria sido a intenção de seus primeiros autores, o texto legal desautoriza o reconhecimento de naturezas jurídicas diversas.

Mais acertado parece, daí, ver na obrigação e no crédito, dois momentos diversos. O primeiro, surgido com o fato jurídico tributário, é denominado "obrigação tributária". Quando esta é determinada e quantificada, passa-se a falar em "crédito tributário". À primeira vista, essa conclusão parece levar aos primórdios do dualismo da obrigação tributária, que, como visto, chegava a falar em "metamorfose". Se o paralelo é aceitável, porquanto confirma que o crédito "decorre" da obrigação (artigo 139 do CTN), importa ver que no dualismo, são dois os vínculos jurídicos, *obligatio* e *debitum*, inconfundíveis. Fosse o raciocínio transposto para o Direito Tributário, então se entenderia que apenas com o lançamento é que se poderia ver comprometido o patrimônio do devedor. Ora, como bem explicado por Alcides, já com o fato jurídico tributário aquele patrimônio se considera afetado; mero ônus, o lançamento não dá surgimento ao vínculo, mas apenas é condição para sua executoriedade.

Em síntese, percebe-se que o dualismo entre dívida e responsabilidade, apesar de declaradamente inspirador do CTN, não é suficiente para explicar o dualismo entre

26. FOLLONI, André. Crítica ao dualismo entre fato e evento na ciência do Direito Tributário, Revista Direito Tributário Atual, vol. 32, 2014, p. 9-30 820-21)

obrigação e crédito. Estas expressões, empregadas pelo CTN para um mesmo vínculo, apenas refletem os momentos anterior e posterior à sua liquidação, pelo lançamento. Nada dizem acerca da existência de um, ou dois, vínculos, na relação jurídica tributária.

## 6. DUALISMO E SUJEIÇÃO PASSIVA

Se o dualismo em nada contribui para esclarecer o papel do lançamento, o mesmo não se pode dizer quanto a sua utilidade no estudo da sujeição passiva.

A distinção entre dívida e responsabilidade é, com efeito, bastante útil para explicar a razão de a sujeição passiva tributária (que implica necessariamente a possibilidade de o sujeito vir a ser compelido pelo Estado a satisfazer a obrigação – *obligatio*, *Haftung*) não se vincular, necessariamente, à pessoa do contribuinte. Este, na definição do artigo 121, parágrafo único, do CTN, encontra-se numa “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, enquanto o responsável não se reveste da condição de contribuinte.

Mesmo tendo negado, como visto acima, o emprego da teoria das obrigações no Direito Tributário, Ricardo Lobo Torres não resistiu a invocar o dualismo, ali desenvolvido, para explicar a situação do sujeito passivo. São suas palavras, denunciando o acolhimento da teoria: “o contribuinte tem o débito (*debitum*, *Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte<sup>27</sup>.

Com efeito, a situação “pessoal e direta” a que se refere o CTN pode ser compreendida como a existência do *debitum*, *Schuld*, já que, em relação ao contribuinte, “se verifica a causa jurídica do tributo” a que se refere Jarach<sup>28</sup>.

O emprego da teoria dualista é, ademais, útil para que se evidencie que o vínculo próprio do contribuinte (*Schuld*) não desaparece mesmo que o legislador indique terceiro para substituí-lo no polo passivo da obrigação. A substituição pode livrar sua responsabilidade (*Haftung*), mas sempre será ele o primeiro devedor (*Schuld*).

27. TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 19ª ed., Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2013, p. 256.

28. JARACH, Dino. O Fato imponible. *Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 157.

Com efeito, foi visto que o direito privado reconhece casos em que há *debitum*, *Schuld*, mas não *obligatio*, *Haftung*, como se vê nas chamadas obrigações naturais. Elas não perdem o caráter de jurídico por serem inexigíveis. Tanto é que, se o devedor voluntariamente paga a dívida, não terá direito a repetição do indébito, já que de indébito não se trata. Tornando ao Direito Tributário, também se deve reconhecer que identificado contribuinte, não sujeito passivo da obrigação, o fato de ele, ainda que voluntariamente ou por erro, saldar o débito tributário, não gera a seu favor o direito de repetir, sob a alegação de que outro (o responsável – substituto) seria o verdadeiro sujeito passivo.

Alcides se vale da teoria dualista da obrigação (49) para explicar, de modo satisfatório, o tema da solidariedade (art. 124 do CTN), quando a responsabilidade se revela mais extensa que a dívida. Mas segue adiante, para demonstrar que seria possível empregar a mesma teoria até mesmo para a completa dissociação entre dever e responsabilidade (50). É assim que trata dos casos de responsabilidade dos artigos 134, 135 e 128 do CTN. No primeiro caso, a aplicação da teoria dualista não gera maior espanto: a responsabilidade das pessoas ali arroladas assemelha-se à do fiador, pois apenas surge na hipótese de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte. No segundo caso, Alcides entende que tanto a dívida como a responsabilidade são transferidas, não merecendo, portanto, maior discussão. Igual caso de transferência se daria na sucessão de que tratam os artigos 129 a 132 do CTN. Por último ao tratar da substituição, haveria “dissociação absoluta entre dever e responsabilidade”.

A relevância desse tema não permite que se deixe de tecer algumas considerações. Não parece adequado admitir, em matéria tributária, possa a dívida ser transferida a terceiro que não deu causa ao fato jurídico tributário. É o princípio da igualdade que exige que se identifique uma justificação para a tributação. Tal justificação relaciona o contribuinte à dívida. É ele a quem se imputa o fato jurídico tributário. É ele, no caso dos tributos não vinculados, que manifesta capacidade contributiva. Nos tributos vinculados, é a ele que se refere a atividade estatal. Seja uma manifestação de capacidade contributiva, seja uma atuação do Estado, tem-se, pois, sempre uma pessoa (contribuinte) que tem o dever de pagar o tributo. O contribuinte é, em síntese, quem contrai a dívida. É o *devedor*.

Nesse sentido, deve-se tomar com cuidado a transposição da teoria dualista para a matéria: sem dúvida, é ela útil para explicar que um terceiro possa garantir dívida que não contraiu. Entretanto, importa ter em mente que a garantia não pode ser maior que a própria

dívida. Não é o terceiro, aquele que provocou a atuação do Estado (no caso de tributos vinculados) ou que manifestou capacidade contributiva. Se em matéria privada existe certa liberdade no oferecimento das garantias, em matéria tributária a garantia (responsabilidade) do terceiro é matéria de lei e, por isso mesmo, deve ser adstrita aos ditames constitucionais. Se um terceiro é chamado a pagar o tributo que se espera do contribuinte, é porque o legislador acredita que o terceiro tem condições de se ver ressarcido, ao responder por débito que, afinal, não é seu. Diferentemente do fiador, que assume a responsabilidade por ato de vontade, na matéria tributária o vínculo se dá por lei. Não se justifica que o terceiro seja afetado se o fato jurídico tributário é imputável ao contribuinte. Ou seja: é o contribuinte, sempre, quem primeiro tem o dever de pagar sua dívida.

Surge a questão: na sucessão, a dívida se transmite, ou apenas há a responsabilidade do sucessor? Em alguns casos, o próprio CTN trata de esclarecer haver responsabilidade subsidiária. Assim, por exemplo, no caso de alienação de estabelecimento, quando o alienante mantém a atividade empresarial (art. 133): não há razão para crer tenha ocorrido a transferência da dívida. Basta ver que se o alienante pagar o débito (seu, próprio), desaparecerá a responsabilidade do sucessor.

Não parece distinto o caso do artigo 135 do CTN: embora Alcides Jorge Costa tenha visto ali uma transferência da própria dívida, não há razão para crer tenha desaparecido o débito do contribuinte. Tome-se o caso em que um administrador, agindo com excesso de poderes, venha a auferir renda para a pessoa jurídica e não a ofereça à tributação, mantendo-a escondida do fisco ("caixa 2"). Sem dúvida, deve o administrador responder por seus atos, mas isso não impede que se constate o enriquecimento da própria pessoa jurídica (capacidade contributiva): é ela (pessoa jurídica) a quem se imputa o fato jurídico tributário. A dívida é dela. Não parece acertado pretender seja dela afastada a dívida ou a responsabilidade. O fato de o administrador, no caso, responder pessoalmente não implica extinção da responsabilidade da própria devedora.

Interessante, nesse sentido, o caso do artigo 137 do CTN: tem-se aqui, não transferência de dívida ou responsabilidade: ambas surgem já nas pessoas ali arroladas. Afinal, trata-se de situações em que terceiros se valem de um contribuinte para enriquecerem-se a si próprios. O contribuinte, no caso, sequer incorre propriamente no fato jurídico tributário. Na realidade, este há de ser imputado diretamente às pessoas ali arroladas. São elas, sim, os veros contribuintes.

Que dizer, entretanto, da sucessão, *causa mortis* ou da sucessão empresarial por incorporação, com extinção da pessoa jurídica? Aqui se tem o paradoxo de que aquele

que contrai a dívida já não mais existe, somente se podendo exigí-la do sucessor (responsável). Se a *obligatio* se transferiu, que dizer do *debitum*? Não parece viável explicação que veja a persistência da responsabilidade sem que a dívida exista. A responsabilidade, posto vínculo diverso, apenas serve para a garantia da dívida. Se essa for extinta, não há como cogitar responsabilidade. Parece impor-se, nesse caso, a conclusão de Alcides, no sentido de que aqui se teria, junto com a transferência da *obligatio*, a translação do próprio *debitum*.

Se é possível, em tais casos, conceber que alguém seja obrigado por dívida que não contraiu, importa ver que a transferência não implica novação: não se trata de um novo vínculo, mas apenas um novo devedor de dívida preexistente. Este ponto é relevante para que não se perca de vista, como ressaltado, que a justificação da dívida está na capacidade contributiva ou no sinalagma imputados ao devedor original: foi ele, afinal, quem incorreu no fato jurídico tributário e por essa razão se tornou devedor do tributo. Essa afirmação é importante para que não se creia que a sucessão, por si, seja fato gerador de uma obrigação tributária. O fato jurídico tributário é anterior à sucessão. É dizer, como bem resumiu a Ministra Ellen Gracie: "A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz da responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Personne*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela"<sup>29</sup>.

Se apenas ao contribuinte se imputa o fato jurídico tributário, mesmo com a sucessão, uma consequência parece mandatória: já que o tributo está justificado porque atinge o contribuinte, a sucessão não pode implicar vínculo mais extenso que o preexistente. Assim, se do contribuinte não se pode exigir o tributo, porque excessivo (proibição de efeito de confisco, mínimo existencial), de nada valerá alegar que o sucessor ou o responsável tem condições de satisfazer a dívida: esta já terá nascido tolhida pelos limites constitucionais, que não se podem alargar por conta da responsabilidade. Entender de outro modo seria jogar por terra toda a repartição de competências tributárias: o constituinte foi rigoroso na distribuição de competências, assegurando a cada pessoa jurídica de direito público a possibilidade de acessar determinada manifestação de riqueza. Ora, admitir que a obrigação do sucessor ultrapasse a dívida original, ou

29. Cf. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562,276-PR, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie. J. 03. 11.2010. DJe n. 27, publicação 10.02.2011.

ainda, que o patrimônio de terceiro seja atingido pelo imposto, sem que este terceiro tenha revelado, ele mesmo, a capacidade contributiva reservada ao poder tributante em questão, nem tenha a possibilidade de se ver ressarcido por que a revelou, implica autorizar que a pessoa jurídica de direito público atinja renda ou patrimônio que não lhe foram reservados, ultrapassando, daí, sua competência.

Para o caso de substituição tributária, o plenário do Supremo Tribunal Federal já referendou igual entendimento:

1. *Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.*
2. *A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes*<sup>30</sup>.

Interessante, nessa decisão, a confirmação da manutenção do vínculo da dívida (chamada pelo julgador "dever fundamental de pagar tributos"), não obstante tenha o legislador definido a responsabilidade de terceiro, substituto. O substituto nada deve. Não incorreu no fato jurídico tributário. Não se presta senão a garantir o cumprimento da obrigação. Evidente, na decisão acima transcrita, o desmembramento entre a dívida ("o dever fundamental") e a responsabilidade, tal qual a proposta dualista trazida por Alcides Jorge Costa.

30. Cf. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 603.191, j. 01.08.2011. DJe 05.09.2011.

## 7. CONCLUSÃO

Espera-se de uma tese de doutorado que ela apresente uma proposta, a ser confirmada, não trivial, falseável, controversa, original, fundamentada e relevante<sup>31</sup>. O trabalho de Alcides Jorge Costa preenche todos os requisitos.

Sua tese: a existência de uma relação jurídica tributária, de natureza complexa, estruturalmente equiparada às obrigações privadas, permitindo, com certas ressalvas apresentadas pelo próprio autor, o emprego da teoria dualista das obrigações a temas tributários. O lançamento não constitui qualquer dos vínculos da obrigação tributária, sendo antes ônus para a responsabilidade. A sujeição passiva se explica a partir da teoria dualista.

Não se trata de afirmação trivial, seja no tempo em que proposta, seja mesmo hoje. Basta mencionar que tributaristas do talante de Ricardo Lobo Torres veem com ressalvas a aplicação da teoria das obrigações à matéria. Também controvertida, a natureza do lançamento, tendo-se em Paulo de Barros Carvalho a defesa de sua natureza constitutiva, que pode ser desmentida com a leitura da tese de Alcides.

No requisito da originalidade, o próprio Alcides revelava que fora antecedido por L.G. Paes de Barros Leães na aplicação da teoria dualista à matéria tributária. Entretanto, ao propor que o lançamento fosse ônus inserido na própria relação jurídica tributária, Alcides cumpriu o requisito de originalidade do trabalho.

A fundamentação do trabalho de Alcides se encontra na própria erudição de sua bibliografia.

Finalmente, a relevância da tese pode ser apontada no fato de até hoje o Supremo Tribunal Federal se ver às voltas com o tema da responsabilidade tributária, para o que a leitura atenta da tese de Alcides Jorge Costa poderia contribuir. Também a negação da natureza constitutiva do lançamento contribuiria para que se compreendesse o momento do nascimento do vínculo obrigacional, afastando-se a controvérsia sobre a matéria de decadência que, surpreendentemente, ainda não encontra pacificação jurisprudencial.

---

31. Anotei esses requisitos em arguição apresentada pelo Prof. Humberto Avila em banca de doutorado na Faculdade de Direito da USP.