

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

DA SUJEIÇÃO PASSIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

FREDERICO SIMÕES SENNA

RIO DE JANEIRO

2008

FREDERICO SIMÕES SENNA

DA SUJEIÇÃO PASSIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha

RIO DE JANEIRO

2008

Senna, Frederico Simões.

Da Sujeição Passiva no Sistema Tributário Brasileiro / Frederico Simões
Senna. – 2008.
57f.

Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade Nacional de Direito.

Bibliografia: f. 55-57.

1. Responsabilidade Tributária – Monografias. 2. Código Tributário Nacional. I. Cunha, Thadeu Andrade da. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Título.

CDD 341.39

CDU 34:336.2.029(81)

FREDERICO SIMÕES SENNA

DA SUJEIÇÃO PASSIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

1º Examinador – Presidente da Banca Examinadora
Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha – Orientador

Prof. Dr. Eduardo Maneira – Professor Adjunto da Faculdade Nacional de Direito – UFRJ

Aos Antigos Deuses, pois sem a forte presença
Deles a teia do meu destino não seria tecida
até aqui.

Aos meus Ancestrais, cuja memória, sabedoria
e legado eu guardo.

À minha família, pois sou fruto daquilo que
eles me permitiram ser.

À minha amada, pois nosso futuro é o meu
maior estímulo.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha, pela sinceridade nas palavras, retidão e diretrizes, sem os quais este trabalho não seria possível.

Aos senhores Ivan Tauil Rodrigues, Eduardo Maccari Telles e Carolina Monho Bottino de Almeida Neves, pois estes foram verdadeiros mestres no caminho árduo do Direito Tributário.

À minha amada, por seu apoio incondicional.

Aos meus Irmãos, por todo o estímulo e auxílio.

*Behold the Three-Formed Goddess;
She who is ever Three – Maid, Mother, and
Crone.
Yet is she ever One;
For without Spring there can be no Summer;
Without Summer, no Winter;
Without Winter, no new Spring.
Without birth, no life;
Without life, no death;
Without death, no rest and no re-birth.
Darkness gives birth to light,
Light to darkness,
Each needing the other as man needs woman,
and woman needs man.
So it is
That were she not Maid, Mother, and Crone,
The Goddess herself could not exist –
And all would be nothingness,
Silence without beginning or end.*

*Behold the Three-Formed Goddess;
She who is ever Three – Maid, Mother and
Crone.
Yet is she ever One;
She in all woman, and they all in her.
Behold her, remember her,
Forget not one of her faces;
With every breath, hold these three in your
heart –
Maid, Mother, and Crone;
Look on these Three, who are One, with a
fearless love,
That you, too, may be whole.*

Three Goddess Ritual

Janet e Stewart Farrar

RESUMO

SENNA, Frederico Simões. Da Sujeição Passiva no Sistema Tributário Brasileiro. 2008. 56 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Análise da sujeição passiva tributária e da responsabilidade tributária com abordagem sistêmica do Direito Tributário brasileiro. A introdução revela o caráter histórico e a relevância do tema enquanto elemento de desenvolvimento da idéia de Estado na contemporaneidade. Em seguida busca-se o significado de sujeição passiva com base na doutrina nacional, até alcançar a interpretação constitucional do tema. Logo após é identificada a figura do contribuinte enquanto sujeito passivo direto e natural do tributo. Em outra etapa busca-se os elementos da sujeição passiva indireta, dividida esta entre substituição tributária e responsabilidade tributária. A última parte dedica-se às duas citadas modalidades de sujeição passiva indireta, com uma análise final sobre a responsabilidade dos administradores.

Palavras-chave: sujeição passiva; contribuinte; substituição tributária; responsabilidade tributária.

ABSTRACT

SENNA, Frederico Simões. Of the Tax Liability in the National Tax System. 2008. 56 p. Monograph (*Juris Doctorate*) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Analysis of the tax liability and the tax responsibility with a systemic approach of the Brazilian Tax Law. The introduction reveals the historical character and relevance of the theme while element of development of the contemporaneous notion of State. Following it pursues the meaning of tax liability with grounds in the national doctrine, until reach a constitutional interpretation of the subject. Therefore the figure of the taxpayer while direct and natural tax liability of the tax. In other phase it searches the elements of indirect tax liability, this divides between taxpayer replacement and tax responsibility. The last part is devoted to the two quoted modalities of indirect tax liability, with a final analyze of the responsibility of administrators.

Keywords: tax liability; taxpayer; taxpayer replacement; tax liability.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 DA SUJEIÇÃO PASSIVA	5
2.1 Da liberdade do legislador ordinário como elemento de determinação do sujeito passivo	7
2.1.1 <u>Das lições da Doutrina sobre a liberdade do legislador</u>	8
2.1.1.1 <i>Conclusão</i>	10
2.2 Da sujeição passiva do artigo 121 do Código Tributário Nacional	11
2.2.1 <u>Conclusão</u>	14
3 DO CONTRIBUINTE	15
3.1 Da sujeição passiva na Constituição Federal	15
3.2 Da sujeição passiva na lei ordinária	18
3.2.1 <u>Da escolha do sujeito passivo legal pelo legislador</u>	18
3.2.1.1 <i>Da capacidade contributiva</i>	20
3.2.1.2 <i>Considerações sobre as presunções e as ficções jurídicas</i>	23
3.3 Conclusões	24
4 DOS SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS	26
4.1 Da perspectiva da Doutrina	26
4.2 Da responsabilidade por substituição do Código Tributário Nacional	30
4.2.1 <u>Da responsabilidade por substituição</u>	30
4.3 Da substituição tributária para frente	33
4.4 Do diferimento	35
4.5 Das taxas e contribuições de melhoria	37
4.6 Conclusões	38
5 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	39
5.1 Da posição da Doutrina sobre a responsabilidade tributária	39
5.1.1 <u>Da disciplina da responsabilidade no Código Tributário Nacional</u>	41
5.2 Da teoria dualista na responsabilidade tributária	43
5.3 Da sujeição passiva nas modalidades direta e indireta	45
5.4 Da responsabilidade tributária na visão do Direito Processual	45
6 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E OS ADMINISTRADORES	47

6.1 Da responsabilidade tributária dos administradores nos artigos 129 a 138 do Código Tributário Nacional	47
6.1.1 <u>Da responsabilidade de terceiros</u>	48
6.1.2 <u>Terceiros tomados como administradores de sociedades</u>	50
6.1.3 <u>Da lei referida no artigo 135, especialmente para administradores, como sendo aquela de teor societário</u>	50
6.1.4 <u>Da responsabilidade por infrações</u>	51
7 CONCLUSÃO	53
BIBLIOGRAFIA	55

1 INTRODUÇÃO

A relação jurídico-tributária surge quando o fato gerador descrito na norma tributária concretiza-se no mundo perceptível pela consciência objetiva. Esta mesma relação dá-se entre o titular da capacidade de receber o tributo – ou direito ao crédito tributário (sujeito ativo) – e o titular da capacidade contributiva – ou dever de adimplir com o crédito tributário (sujeito passivo).

A Doutrina nacional e internacional debruçou-se inúmeras vezes sobre esta relação jurídico-tributária com o fito de esclarecer suas nuances e verificar todos os seus elementos, de forma a sistematizar o surgimento da obrigação tributária.

Por vezes, talvez a intenção maior tenha sido garantir a segurança jurídica, pois certo que a determinação da sujeição passiva de uma relação – ou obrigação – tributária é de suma importância para o bem-estar da sociedade e cumprimento do pacto entre Estado e cidadão.

O pacto a que se refere o parágrafo anterior diz respeito à evolução na relação entre o Estado e o cidadão, aqui em Direito Tributário tratado como contribuinte, visto que este é responsável por fornecer ao Estado as parcelas pecuniárias que formam suas receitas.

O Estado – ou melhor, ente de governo, tendo em vista que a noção de Estado pode ser considerada como conceito recente¹ – antes um ser que demandava a cobrança de tributos apenas de determinadas parcelas da sociedade e com fins extremamente subjetivos, cuja variação dava-se com a personalidade da figura que o representava, seja na pessoa do monarca, ou mesmo dos senhores de propriedades, modificou-se com as intensas alterações ocorridas no cenário europeu no entorno da Revolução Francesa e seus conseqüentes fenômenos².

À época do poder tributário arbitrário, a sujeição passiva poderia ser determinada sem qualquer critério, inexistindo qualquer segurança jurídica. Quem no dia anterior não pagava tributo poderia, no dia seguinte, ver-se coagido a adimplir com as exigências de seu senhor.

É exatamente tendo este solo como base que se desenvolve o Direito Tributário. A classe burguesa, antes obrigada a sustentar as outras duas classes do Estado, quais sejam, o

¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2001.

² HOBBSBAWN, Eric J. **Era das Revoluções – 1789 – 1848**. São Paulo: Paz e Terra, 2004.

clero e a nobreza, revolucionou as esferas de poder e, sob a bandeira iluminista e maçônica de Liberdade, Igualdade e Fraternidade, impõe drásticas mudanças ao poder tributário.

Talvez a maior delas seja justamente no que concerne a sujeição passiva, pois o contexto da Revolução Francesa exigiu que os nobres e o clero compartilhassem do ônus de sustentar a sociedade, e não somente aproveitar as benesses da receita pública.

Como forma de garantir a tributação não mais por classes, mas sim por fatos geradores, hipótese esta suficiente para permitir que toda a sociedade fosse tributada, independente de sua origem ou classe, impedindo que determinado setor social suportasse sozinho o ônus de sustentar a sociedade, buscou-se o caminho traçado por todas as ciências iluministas, qual seja, a procura pela objetividade.

Durante a fase de reestruturação do pensamento europeu promovida pelo Projeto Iluministas, diversos pensadores, por motivos que não cabem neste trabalho, resolveram por bem abolir por completo qualquer consideração subjetiva na criação do conhecimento puro, ou melhor, na edificação das ciências.

O grau mais alto do conhecimento seria a ciência, e para participar deste seleto grupo todos os ramos de busca e acúmulo de conhecimento precisariam apresentar dois requisitos básicos: método, objeto delimitado e objetividade.

O Direito, por sua vez, não se afastou desta corrente reformista. Assim, todas as influências tidas como subjetivas na criação e na aplicação da norma jurídica precisavam ser banidas, pois estas poderiam macular a condição do Direito enquanto Ciência Jurídica.

No Código Napoleônico, originalmente chamado *Code Civil des Français*, pode-se encontrar o grande marco da Ciência Jurídica, principalmente por sua incontestável influência nos regimes jurídicos ocidentais futuros.

Assim, com toda esta evolução no cenário do Direito, cuja referência aqui se faz apenas por fim didático e para facilitar o entendimento do trabalho por completo, é possível entender o foco que a sujeição passiva obteve enquanto tópico essencial para a determinação de quem deve pagar tributo em uma sociedade.

Antes de adentrar-se nas complexidades que cercam a sujeição passiva, é importante consolidar nesta introdução alguns conceitos essenciais para o completo deslinde do trabalho registrado nas folhas seguintes.

É dogma dentro da filosofia e da ciência contemporânea a teoria da causalidade, cujo significado denota um vínculo necessário entre dois distintos eventos localizados em um sistema temporal linear, o primeiro denominado como causa (evento inicial) e o segundo como efeito (evento subsequente), sendo a existência deste uma consequência direta daquele³.

Embora a teoria sumariamente exposta acima possa parecer um tanto quanto pueril ou singela à mente de qualquer indivíduo que tenha atingido o patamar mínimo dos estudos universitários, a complexidade filosófica do tema é objeto dos mais densos debates.

A causalidade, assumindo como referencial de análise histórica a filosofia ocidental, remonta aos anos de Aristóteles e seus estudos sobre a criação do universo e a estrutura linear dos eventos, de onde concluiu que todo início é uma causa necessária, e não há qualquer efeito que não tenha uma causa como início⁴.

Superados os primeiros passos para a compreensão teórica sobre a causalidade e seus efeitos na realidade objetiva, o homem aperfeiçoou sua noção de autoria de fatos⁵.

Conforme ressaltado no primeiro parágrafo desta introdução, o crédito tributário do sujeito ativo (ente tributário) surge com um acontecimento, normalmente que demonstra riqueza ou de natureza econômica, conhecido como fato gerador.

Fato pode ser entendido como algo que é verdadeiro, que existe em verdade ou que pertence a uma realidade objetiva que pode ser verificada de acordo com um padrão de verificação. Gerador porque este é a causa de um efeito, no caso do Direito Tributário o tributo.

Assim, de acordo com a teoria da causalidade, a ocorrência de um fato gerador é causa de um efeito determinado como tributo.

Contudo, não basta verificar a ocorrência de um fato gerador ou de um efeito conhecido como tributo. Para o Estado, que é o titular da capacidade de receber o tributo, é importante saber quem deve pagar o tributo, ou seja, é importante saber quem deu causa ao fato gerador e, conseqüentemente, poderá ser cobrado por este.

Dessa forma, temos na relação tributária a configuração da teoria da causalidade em sua ordem prática. O fato gerador é a causa do efeito tributo, porém é a autoria do fato

³ MUÑOZ, Alberto Alonso. **Liberdade e Causalidade – Ação, Responsabilidade e Metafísica em Aristóteles**. São Paulo: Discurso Editorial, 2002.

⁴ ARISTÓTELES. **Metafísica**. Buenos Aires, Argentina: Espasa-Calpe Argentina, S.A., 1945.

⁵ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

gerador que completará o entendimento completo do surgimento do crédito tributário. Todavia, para a concretização do ideal iluminista era também necessário que a verificação da ocorrência do fato gerador correspondesse, objetivamente, ao previsto na norma tributária, e assim surge o tipo tributário enquanto padrão de fato. Constatada a materialidade deste na realidade objetiva, gerado está o dever de pagar tributo.

Nascido o crédito tributário entra-se nas brumas da obrigação tributária, outro conceito que possui importância sem medidas no estudo sob análise, visto que a sujeição passiva nada mais é que um dos elementos que compõe a obrigação tributária enquanto figura tripartite, senão veja-se.

O termo obrigação no Direito Romano era visto como *obligatio*, cuja semântica principal remete aos conceitos de laço, liame e nexa, já que sua etimologia remonta a *ligatio*, ligação, cujo verbo é *ligare*, unir, atar, ligar⁶.

Daí surge a noção de *solvere*, ou dissolver o laço estabelecido entre os dois pólos da obrigação, credor e devedor.

Entre os elementos que integram a obrigação, seja esta de qualquer natureza, temos o vínculo jurídico, o sujeito passivo, o sujeito ativo e o objeto da obrigação.

A obrigação tributária é a relação concreta entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Antes dela pode existir uma relação jurídico-tributária, mas é esta que trará ao mundo fático os efeitos do surgimento do tributo, assim como sua materialidade.

Consolidados estes conceitos, o trabalho a seguir poderá se compreendido em sua totalidade.

⁶ CRETELLA JÚNIOR., José. **Curso de Direito Romano: o Direito Romano e o Direito Civil Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 241.

2 DA SUJEIÇÃO PASSIVA

Como já ressaltado, a obrigação tributária, assim como as obrigações civis ordinárias, pressupõe dois pólos distintos, cujo elo é o objeto da obrigação, ou seja, a razão da obrigação. Estes dois pólos são, respectivamente, credor e devedor ou, em técnica tributária, ente fiscal e contribuinte.

Na contemporânea estrutura fiscal adotada na maioria dos países ocidentais, o sujeito ativo confunde-se necessariamente com o Estado Fiscal, ente designado através do pacto social desenhado segundo o projeto Iluminista⁷, cuja força ideológica serviu como motor para a Revolução Francesa e a desconstituição do *Ancien Régime*⁸.

O Código Tributário Nacional define o sujeito ativo da obrigação tributária em seu artigo 119, *in verbis*:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento.

Segundo a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, o artigo 119 copiado acima é insuficiente para uma completa compreensão do tema. Segundo este autor, o texto do artigo 119 “ignora a diferença entre a *competência para legislar sobre relações jurídico-tributárias e a capacidade pra lançar e receber tributos* na qualidade de sujeito ativo da obrigação tributária”⁹.

Com razão a manifestação do citado professor, tendo em vista que a competência tributária exprime um conceito de poder, exercício do poder tributário, entendido no âmbito do Direito Tributário como o poder para impor tributo. Já o conceito de capacidade, retirado dos ensinamentos do Direito Civil, conecta-se ao conceito de qualidade ou condição, potencial para figurar na relação tributária. No caso do sujeito ativo tributário, competência

⁷ HOBBSAWN, Eric J. **Era das Revoluções – 1789 – 1848**. São Paulo: Paz e Terra, 2004.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 682.

tributária é o poder de instituir, enquanto que a capacidade tributária pressupõe o potencial para ser credor de obrigação tributária¹⁰.

É muito comum no cenário brasileiro encontrar a capacidade tributária ativa fragmentada entre diversos núcleos, tais como nos casos das contribuições com finalidades específicas e nas taxas.

Para os fins deste trabalho, tendo em visto que este se volta tão somente para a figura do contribuinte, seja este termo entendido em seu significado *strictu* ou *lato*, será analisado apenas, por óbvio, o sujeito passivo da relação tributária, com comentários sobre algumas características do sujeito ativo da obrigação tributária em momentos oportunos por mera razão didática e para manter o raciocínio em forma sistêmica.

Em uma análise jurídica, identificar a sujeição passiva, em sua materialidade, em razão da sua maior variação e diversidade de manifestação no mundo fático, é uma tarefa muito mais árdua do que o estudo do fenômeno da sujeição ativa, embora este último tópico mereça minuciosa atenção em razão do seu valor para o completo entendimento da relação e da obrigação jurídica tributária.

Ademais, a Constituição da República Federativa do Brasil ofereceu ao Direito uma noção clara sobre o sujeito ativo da obrigação tributária na realidade nacional. Uma rápida análise do capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional nos permite identificar o Estado como o credor maior da obrigação tributária, com competência partida entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios sem, contudo, quebra na unidade do poder de tributar.

A Doutrina oferece o estudo sobre a capacidade ativa como aptidão ou condição de figurar no pólo ativo de qualquer relação jurídica tributária e, como não poderia ser diferente, também estuda e desenvolve a teoria sobre a capacidade tributária passiva, sendo esta, em *contrario sensu*, a aptidão ou condição para apresentar-se no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária¹¹.

No que concerne o sujeito passivo, sua identificação é cercada de específicas dificuldades. Em sede doutrinária, três são as possibilidades identificadas no legislador como possíveis para a determinação do sujeito passivo, quais sejam¹²:

¹⁰ *Ibidem*, p. 682.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 176.

¹² BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 67.

- a) Legislador com liberdade de escolha do sujeito passivo;
- b) Legislador com liberdade regulada de escolha do sujeito passivo; e
- c) Legislador sem liberdade para a escolha do sujeito passivo.

Nesta última hipótese, a Doutrina afirma que o sujeito passivo, de forma direta ou indireta, encontra-se definido previamente na Constituição Federal, bastando ao legislador especificar as condições e critérios para materialização da sujeição passiva e identificação do sujeito passivo¹³.

Como bem traduz o título deste trabalho, seu maior objetivo é o estudo do sujeito passivo e da responsabilidade tributária como uma base sólida para o pleno entendimento das relações e das obrigações jurídico-tributárias. Consolidado este aspecto do presente trabalho, passe-se a analisar a liberdade legislativa enquanto elemento de determinação do sujeito passivo.

2.1 Da liberdade do legislador ordinário como elemento de determinação do sujeito passivo

Tema de grande relevância é a possível liberdade do legislador ordinário para determinar, dentro de seus poderes, a identificação do sujeito passivo de qualquer relação tributária, independente do texto constitucional. A pergunta que ronda este tema é se a Constituição Federal exaure as possibilidades de sujeição passiva, traz diretrizes para sua identificação ou serve tão somente como referencial metodológico para o legislador ordinário¹⁴.

Primeiramente, é de indizível importância ressaltar a posição doutrinária quanto a este assunto, visto que o mesmo é delicado e de subjetivas conclusões.

¹³ Ibidem, p. 68.

¹⁴ Ibidem, p. 91.

2.1.1 Das lições da Doutrina sobre a liberdade do legislador

Um dos maiores defensores da teoria constitucional de determinação do sujeito passivo foi Geraldo Ataliba, cuja obra traz as seguintes palavras:

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (art. 145, parágrafo 1º, CF).

Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (art. 145, II, CF). Nas contribuições, o sujeito que receba especial benefício ou quase especial detrimento ao estado (art. 145, III e art. 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária, no Brasil.¹⁵

Tomando as lições de Roque Antonio Carrazza, este vivifica a tese de ausência de liberdade do legislador ordinário (infraconstitucional) na determinação da sujeição passiva:

O tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente).

Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte.

(...)

Lembremos que, entre nós, existe um princípio de submetimento do legislador à Constituição; é ele que determina a própria validade da lei.

As leis só são válidas quando produzidas dentro da Constituição e, além disto, de acordo com seus grandes princípios.¹⁶

¹⁵ ATALIBA, Geraldo, BARRETO, Aires. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 1996, p. 72.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 175 e 177.

Segundo a leitura feita por Paulo de Barros Carvalho, a Constituição Federal faz referência a eventos e bens, sem revelar um completo sistema prático de tributação, sendo dever do legislador criar verdadeiro sistema e determinar o devedor da obrigação tributária, conforme abaixo:

A Constituição brasileira não aponta quem deve ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte se reporta a um evento (operações relativas à circulação de mercadorias e de serviços; transmissão de bens imóveis; importação; exportação; serviços de qualquer natureza etc.) ou a bens (produtos industrializados; propriedade rural; propriedade predial e territorial urbana etc.), deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, decidir qual o sujeito que vai arcar com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.¹⁷

Decerto, a norma infraconstitucional evidencia com mais certeza a identidade do sujeito passivo, como se pode notar através dos artigos do Código Tributário Nacional que indicam, por tributo, seus respectivos contribuintes (artigos 22, 27, 31, 34, 42, 45, 51, 66 e 70).

A Constituição Federal, por seu lado, não aponta os sujeitos passivos com a mesma precisão do Código Tributário Nacional, o que justifica o raciocínio desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho. Contudo, resta ainda esclarecer se os mencionados artigos do Código Tributário Nacional estão sujeitos ao controle de constitucionalidade material em seu surgimento. Pode-se concluir por uma resposta positiva, tendo em vista que a Constituição Federal, *ultima ratio*, estabelece limites, mesmo que em forma abstrata, para a apreensão de todos os tributos.

Esta posição não agride a doutrina exposta por Paulo de Barros Carvalho. Em outro trecho de sua exposição teórica, diz o doutrinador:

A capacidade para promover os fatos tributários, ou deles participar, na consonância das previsões normativas, não é privilégio das pessoas físicas ou jurídicas, espécies de entidades personalizadas pelo direito privado. Para esse escopo, o legislador tributário desfruta de ampla liberdade, cerceada

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários**. Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC/SP, nº. 2. São Paulo: Max Limonad, 1995, pp. 278-279.

apenas pela consideração de dois fatores exógenos, quais sejam os limites da outorga constitucional de competência e o grau de relacionamento da entidade com o evento fático.¹⁸

2.1.1.1 Conclusão

Em um Estado constituído através de uma Constituição Federal, poder-se-ia considerar como verdadeiro contra-senso ignorar a Carta Magna e seu poder impositivo, principalmente quando para a melhor doutrina nacional há unanimidade na concepção da Constituição Federal como verdadeira carta do cidadão, cujo papel em matéria tributária é defender o contribuinte do exercício confiscatório e sem propósito do poder de tributar¹⁹.

Nos tributos que possuem ampla discriminação de seu objeto e atributos, resta afirmar que não cabe ao legislador ordinário questionar a pertinência desta ou daquela norma, mas sim adotar a mesma como verdadeiro norte em sua tarefa de organização e especificação do sistema tributário. Quando o tributo assim o permitir, em razão de suas lacunas para aplicação prática dentro do sistema tributário nacional, o legislador ordinário poderá editar normas que complementem o texto constitucional. Porém, certo que a materialidade da norma em nada pode romper com o *animus* do legislador constitucional, tendo em vista que isto significaria o rompimento do pacto social consolidado pela Constituição Federal.

Este entendimento justifica-se pela natureza da Constituição da República Federativa do Brasil, já que, em última análise, este documento é a legitimação do poder do Estado e seu exercício.

Em verdade, não há norma que não se submeta a algum sistema ou poder que a legitime, pois inócua esta seria se assim o fosse. Dessa forma, a submissão à Constituição Federal é, em uma análise mais densa, a legitimação da norma de sujeição passiva por meio de submissão à vontade social consolidada no texto constitucional.

¹⁸ *Ibidem*, p. 260.

¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

2.2 Da sujeição passiva do artigo 121 do Código Tributário Nacional

Como já assentado no tópico anterior, este trabalho conclui pela vinculação da determinação do sujeito passivo da relação e da obrigação tributária, pelo legislador ordinário, à Constituição da República Federativa do Brasil, tendo em vista que esta, em última instância, é que legitima o próprio exercício do poder tributário pelo Estado de Direito.

O Código Tributário Nacional, contudo, em seu artigo 121, apresenta uma definição de sujeição passiva que, em uma análise apurada, parece ampliar a Constituição Federal no que concerne a sujeição passiva, conforme abaixo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Aqui surge a figura do responsável tributário, um ente desconhecido para a Constituição Federal, especialmente em seu modelo previsto para a obrigação tributária. Embora este não possua vínculo direto com o fato gerador (ou seja, não participa diretamente do binômio causa-efeito), assume por imposição normativa o dever de satisfazer o crédito tributário.

Em uma busca pela norma tributária, encontra-se uma resposta mais clara quanto a esta figura no próprio Código Tributário Nacional, conforme se pode verificar através de leitura de seu artigo 128, *in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a

responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Através de três distintas seções, o Código Tributário Nacional – CTN desenha as normas de responsabilidade aplicáveis a sucessores, a terceiros e a infratores.

Em estudo pormenorizado, a doutrina nacional mais antiga sistematizara amplamente a sujeição tributária. Por sua monta, Rubens Gomes de Souza ressaltava que, de acordo com o critério econômico, o tributo deve ser cobrado de quem “tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributário”²⁰, constituindo-se, dessa forma, na sujeição passiva em sua modalidade direta. De outra forma, quando o Estado, em razão de especial “interesse ou necessidade” cobra o tributo de outra pessoa que não o contribuinte natural, resta configurada a sujeição passiva indireta, cuja manifestação suporta duas modalidades: transferência e substituição²¹.

Nesta última, a norma substitui o sujeito passivo natural (contribuinte ou sujeito passivo direto) por outro, sem qualquer fórmula adicional. A obrigação tributária já surge considerando como contribuinte o seu substituto.

Naquela (transferência), o procedimento é diverso, tendo em vista que esta surge precipuamente por ocasião de fato posterior ao nascimento da obrigação tributária. A obrigação de natureza tributária nasce com o contribuinte (sujeito passivo natural), mas encontra repouso no sujeito passivo indireto.

Basicamente, três são as modalidades de transferência, conforme exposto por Rubens Gomes de Sousa²² e endossado por Sacha Calmon Navarro Coelho²³:

- a) Solidariedade: hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação;
- b) Sucessão: hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; e
- c) Responsabilidade: hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto.

²⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Coordenação: IBET. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92.

²¹ *Ibidem*.

²² *Ibidem*.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 691.

Em momento diverso do desenvolvimento de sua exposição doutrinária, Rubens Gomes de Sousa afirmou que o contribuinte, ao adimplir com a obrigação tributária, o faz por cumprir obrigação própria. O responsável, ao contrário, quando adimpli com determinada obrigação tributária, cumpre obrigação alheia. Assim, apontamos abaixo as palavras do mestre:

Resumindo, na sistemática do CTN responsável tanto é o devedor solidário, como o sucessor do devedor, como o obrigado a suprir o inadimplemento do devedor, como, finalmente, aquela a quem a lei já designa como devedor de obrigação ainda *in fieri*.²⁴

Autonomamente, Alfredo Augusto Becker estudou a sujeição passiva tributária e, em conclusões próprias, divergiu de Rubens Gomes de Sousa, como podemos conferir abaixo:

Por exemplo: se no caso acima indicado, o Estado pode escolher, para satisfação da prestação tributária, entre o Tabelião e o vendedor do imóvel (ou o comprador do imóvel), então, o Tabelião não é o responsável legal tributário, mas é substituto legal tributário.²⁵

Diferentemente para cada doutrinador, a solidariedade e a sucessão podem não ser consideradas como categorias distintas, como fez Rubens Gomes de Sousa. Alfredo Augusto Becker, dentre esses, só vislumbrava contribuintes, substitutos e responsáveis²⁶.

Geraldo Ataliba identifica o responsável tributário por exclusão. Dessa forma, quando a norma tributária considera o fato imponible como ocorrido, e não indica na sujeição passiva quem realizou ou idealizou a hipótese descrita no fato gerador, mas outra pessoa, não há dúvida quanto à hipótese de responsabilidade tributária²⁷.

Por seu turno, Roque Antonio Carrazza mostra que a norma determina o sujeito passivo do ônus tributário pelo traçado da hipótese de incidência tributária. Contudo, determinadas conveniências para o sujeito ativo da relação tributária autorizam que seja transferido o débito tributário a terceiros distintos dos destinatários ordinários ou naturais.

²⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Coordenação: IBET. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93.

²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 558-559.

²⁶ *Ibidem*, p. 558.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 81.

Ainda, tomando como base os ensinamentos de Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carrazza só aceita a transferência quando esse responsável “mantenha com o destinatário legal tributário uma relação que justifique o deslocamento da sujeição passiva”²⁸.

2.2.1 Conclusão

A Doutrina mais tradicional, como verificado, difundia a identificação de apenas dois sujeitos passivos: contribuintes e responsáveis, englobando entre o conceito de responsáveis os responsáveis propriamente ditos e os substitutos.

Contudo, este trabalho traz opinião diversa tendo em vista que, conforme restará claro adiante, a natureza jurídica de tais institutos é complexa e demanda estudo em separado, com distintas classificações, de forma a facilitar a compreensão da questão sob um ponto de vista com método e sistema.

Pelo entendimento deste trabalho, responsáveis e substitutos são figuras independentes e com características marcantes, tais como a aplicação cronológica dos mesmos em relação ao fato gerador.

Dessa forma, passa-se agora ao estudo das três modalidades de sujeição passiva verificadas neste trabalho, assim como a identificação de sua autonomia enquanto institutos de Direito Tributário distintos, quais sejam: contribuinte, substituto tributário e responsável tributário.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 90.

3 DO CONTRIBUINTE

Como já enunciado neste trabalho, contribuinte é a pessoa que está diretamente associada à materialidade descrita no fato gerador da obrigação tributária. Por consequência, é o contribuinte o devedor natural da obrigação tributária, pois possui liame objetivo com o fato gerador do tributo, conforme a teoria da causalidade.

A fim de obter um entendimento com maior amplitude sobre a figura do contribuinte, a explanação abaixo será dividida em dois focos de análise. O primeiro deles buscará a sujeição passiva no texto constitucional. Após, o trabalho deter-se-á à sujeição passiva legal, ou seja, aquela determinada pelo legislador ordinário.

3.1 Da sujeição passiva na Constituição Federal

Conforme exposto no capítulo anterior, este trabalho assume como pressuposto que a sujeição passiva deriva, basicamente, da Constituição Federal, tendo em vista que esta exerce hierarquia direta sobre o legislador ordinário. Dessa forma, é possível encontrar sujeitos passivos constitucionais, conforme adiante.

O objetivo maior desta exposição é demonstrar que a Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB, ao constituir a materialidade do tributo, mesmo que através de diretrizes e conceitos por vezes amplos, já aponta o contribuinte como aquele que deu causa à materialidade desenhada em teoria.

Quando aqui se faz referência ao sujeito passivo constitucional, este se apresenta na parte sobre distribuição da competência tributária, pois lá é possível encontrar a discriminação da materialidade de cada tributo previsto pela Constituição Federal. Por meio de interpretação da materialidade, o que pode ser feito sem o risco de estender indevidamente a norma constitucional, é plenamente possível encontrar o contribuinte buscado pela CRFB.

Veja-se como exemplo o artigo 153, inciso VI da Constituição Federal. Este determina que a União, no exercício pleno de sua competência tributária, pode instituir imposto sobre a propriedade territorial rural. Exposta esta materialidade do tributo, qual seja, ter propriedade territorial rural, salta aos olhos que não outro senão o proprietário do território rural será contribuinte do tributo. Assim é a teoria da causalidade aplicada ao Direito Tributário, cuja função precípua é conduzir o aplicador da norma tributária a quem deu causa ao fato gerador do tributo (no caso, ser proprietário de território rural), restando tal sujeito, autor da ação, como contribuinte.

Para cada tipo de tributo existe uma dificuldade inerente em se identificar o sujeito passivo constitucional. Quando há referência aos impostos sobre a propriedade, a tarefa é simples. Às materialidades que envolvem conceitos concretos não é necessário que o legislador detenha-se em elucidar o fato gerador, tendo em vista que este pode ser identificado de pronto.

É evidente que em última instância, até pelo teor desta exposição, que o contribuinte só poderá aparecer desenhado em nítidas linhas através da legislação infraconstitucional. Contudo, não há opção para inovações, na maioria dos casos, por mais benéficas que estas possam parecer, com exceção da exclusão da sujeição passiva, como exposto mais adiante.

O legislador está vinculado a apontar como contribuinte alguma das figuras desenhadas pela Constituição Federal. Agir de forma diversa pode significar, na maioria dos casos, incidir em inconstitucionalidade.

Como crítica ao exposto até este momento, poder-se-ia afirmar que se está diante de uma interpretação literal e restritiva das normas, o que não é uma completa mentira. Todavia, no campo do Direito Tributário, onde a restrição de direitos é regra do exercício do poder tributário, não poderia ser diferente. Ressalte-se aqui mais uma vez que a Constituição Federal é o baluarte do pacto social que transfere do povo não só poderes ao Estado, mas também transfere as expectativas e procedimentos que tal Estado deve observar como forma de legitimar o exercício dos poderes outorgados pela comunidade.

De outra forma, não falaríamos em Estado Democrático de Direito, fruto da terceira geração ideológica do projeto Iluminista, mas tão somente em exercício arbitrário de poderes contra a comunidade, principalmente quando se está em âmbito tributário²⁹.

²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

Contudo, a literalidade aqui proposta não é aquela que se baseia tão somente na leitura crua da norma, mas sim em uma segurança jurídica mínima nas relações tributárias. Além, aqui se privilegia a interpretação sistêmica do Direito Tributário, herança das lições de Savigny³⁰, tomando a Constituição Federal como norma padrão.

Podemos afirmar que esta concepção também se coaduna com o artigo 110 do Código Tributário Nacional, aplicado à sujeição passiva, conforme seu texto abaixo:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Identificar a sujeição passiva constitucional é apenas verificar o desdobramento ordinário da norma constitucional quando veicula competência para imposição tributária. É de sua materialidade, e tão somente, que se extraem os sujeitos passivos constitucionais. Além, o legislador constitucional não precisava ser mais específico, sob pena de aumentar ainda mais o texto constitucional como um todo. A descrição das hipóteses tributárias, por si só, conduz o intérprete até o contribuinte natural.

A Doutrina, sem titubear, identifica o sujeito passivo diretamente da materialidade, como se pode apontar na obra de Roque Antonio Carrazza, abaixo:

Só poderá ser contribuinte do ICMS quem está coligado com a regra-matriz deste tributo, é dizer, pode praticar (e efetivamente pratica) operações mercantis.³¹

Quando a materialidade expressa na Constituição Federal assim permitir, o legislador ordinário deve repetir o contexto, extraindo da norma constitucional todos os critérios materiais ali dispostos para a determinação da sujeição passiva. É agindo nestes moldes é que o legislador garantirá a conformidade e unicidade do Sistema Tributário Nacional.

Importante ressaltar neste momento, por oportuno, que o legislador ordinário não está obrigado a arrolar todos os sujeitos passivos permitidos pela Constituição Federal. O próprio

³⁰ SAVIGNY, Friedrich Karl von. **Metodologia jurídica**. Campinas: Edicamp, 2002.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS: Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 35.

exercício da competência tributária é algo facultado aos entes tributários. O legislador, ao excluir determinadas figuras do contexto da sujeição passiva, estará tão somente exercendo seu poder de isenção tributária.

Buscar-se-á agora analisar modalidade distinta de identificação da sujeição passiva.

3.2 Da sujeição passiva na Lei Ordinária

A sujeição passiva derivada da legislação infraconstitucional, como já exposto, está hierarquicamente abaixo da determinação do sujeito passivo feita pela Constituição Federal. Por sujeição passiva, neste tópico, deve ser entendida como a determinação do legislador ordinário dentro dos limites impostos pela Carta Magna, principalmente através da interpretação sistemática.

Vejam-se abaixo quais são os limites do legislador ordinário, principalmente no que concerne a ampliação da sujeição passiva constitucional e a eleição do sujeito passivo legal.

3.2.1 Da escolha do sujeito passivo legal pelo legislador

A estrutura normativa constitucional prevê que no pólo passivo está o contribuinte. No caso tratado neste tópico, o legislador infraconstitucional toca e altera esta realidade, determinando outra pessoa para o pólo passivo da obrigação tributária, diferentemente daquele esquema previsto na Constituição Federal.

Em uma estrutura lógico-sistêmica, conforme proposto neste trabalho, é necessário conceber o sujeito passivo constitucional, para depois ir até a legislação ordinária.

No que tange os critérios de escolha do legislador infraconstitucional, por todos da Doutrina Renato Lopes Becho³² traz significantes resultados em seus estudos, conforme a exposição que segue.

Como primeiro critério adotado pelo legislador infraconstitucional para ampliar o rol de sujeitos passivos constitucionais, Renato Lopes Becho desenha a hipótese da aproximação jurídica.

Por aproximação jurídica entende o citado doutrinador como o agrupamento de pessoas que, por sua proximidade jurídica, estão aptas a praticar fatos que se integrem às hipóteses de incidência de tributos. Para exemplificar sua tese, Renato Lopes Becho cita o casamento e o concubinato³³, lecionando que o legislador infraconstitucional, a fim de cumprir aquilo que demanda a Constituição Federal em matéria de tributação, poderia aproximar o casamento e o concubinato como materialidades possíveis para o mesmo tributo, embora institutos jurídicos diversos, pois os mesmos são próximos em sua natureza jurídica³⁴.

A outra tese proposta por Renato Lopes Becho centra-se na possibilidade de ausência do sujeito passivo constitucional. Para este doutrinador, esta tese só é válida para quando não é possível determinar através da norma constitucional o sujeito passivo pretendido. Contudo, ressalta ainda o mesmo doutrinador que este critério só pode ser considerado como válido se aplicado em conjunto com a aproximação jurídica, de forma a evitar a expansão da sujeição passiva a níveis inaceitáveis³⁵.

De toda forma, como determinar os critérios de determinação para a proposta aproximação jurídica? Renato Lopes Becho explica que é necessário debruçar-se sobre a capacidade contributiva, com o que este trabalho concorda, pois somente este princípio é capaz de permitir ao legislador ordinário a dosagem do exercício do poder de tributar³⁶.

Deve-se sempre lembrar que o Estado, em termos tributários, é sustentado pelo contribuinte. Contudo, este só é capaz de dar parcela de sua riqueza se esta se manifestar. Se o Estado elimina a riqueza do contribuinte por completo, este dificilmente terá como produzir

³² BECHO, Ricardo Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 92-93.

³³ Este concubinato anterior à Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, tendo em vista que a obra citada de Ricardo Lopes Becho data de 2000.

³⁴ BECHO, Ricardo Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 92-93.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ *Ibidem*, p.93.

mais e continuar contribuindo com o Estado. Em consequência, o Estado se esfacela em sua própria voracidade.

3.2.1.1 *Da capacidade contributiva*

A capacidade contributiva é o elemento primordial para a determinação do sujeito passivo tributário, independente da esfera de poder em que tal ato se dê. É através de sua atuação que o ente tributário poderá averiguar quem, entre muitos, detém condições de arcar com as imposições do Estado, sem, contudo, exaurir os direitos do sujeito passivo.

Aqui cabe trazer algumas das lições de Misabel Derzi através de seus comentários à obra de Aliomar Baleeiro³⁷:

Diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal).

Emilio Giardina³⁸ explica que a capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam *indícios de capacidade econômica*. Daí se inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza. No mesmo sentido, aponta Alberto Xavier. Ele explica que o legislador pode:

...escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma outra forma mas sempre deverá proceder a essa escolha entre situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na *definição dos critérios de medida do tributo*.³⁹

Não obstante, a *capacidade relativa ou subjetiva* refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.

(...)

³⁷ BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 690-693.

³⁸ GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milão: Dott^a. Giuffrè, 1961, p. 439.

³⁹ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Manual de Direito Fiscal**. Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, vol I, p. 108.

Por isso interessa mais, *dentro* das peculiaridades de nosso direito positivo, estabelecer a relação e a compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e a espécie, definida pelo fato signo presuntivo de riqueza (na feliz expressão de Becker), posto na hipótese de incidência e pré-delineado nas normas constitucionais. Caberá ao legislador infraconstitucional fixar esta relação, porém a margem de discricionariedade de que dispõe é limitada.

Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais. (...). Ou seja, pode-se falar em uma capacidade econômica objetiva, que o legislador tem o dever de buscar, como a renda líquida profissional, ou o *patrimônio líquido*.

O princípio da capacidade econômica, *do ponto de vista objetivo*, obriga o legislador ordinário a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração. Igualmente o mesmo princípio constrange a lei a permitir o abatimento dos gastos destinados ao exercício do trabalho, da ocupação profissional como fonte, de onde promanam os rendimentos. O rígido sistema constitucional de competência tributária, assentado em campos privativos de atuação dos entes políticos estatais, e o princípio da capacidade econômica impendem uma miscigenação legal entre renda, rendimento e faturamento. Enquanto nos demais países, a confusão esbarra apenas nos óbices constitucionais da tributação segundo a capacidade econômica, entre nós, ao contrário, haverá também, além desses entraves, os limites da competência já postos no Texto Magno.

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as reclamações familiares e pessoais do contribuinte etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que *não estão disponíveis para o pagamento de impostos*. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da *personalidade* do imposto, *proibição do confisco e igualdade*, conforme dispõem os arts. 145, § 1º, 150, II e IV, da Constituição.

Ainda, não há como não citar trazer as palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, pois este fez bela lição ao tratar sobre a liberdade legislativa e a capacidade contributiva, conforme abaixo⁴⁰:

⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 86-87.

Dito isto, cabe reafirmar que o princípio da capacidade contributiva anima – enquanto afim da igualdade – tanto a *produção* das leis tributárias quanto a *aplicação das mesmas* aos casos concretos a partir do *fundamento constitucional*. É dizer, o legislador está obrigado a fazer leis fiscais catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo.

(...)

Grizotti, há quase meio século, dizia que a capacidade contributiva indicava a potencialidade das pessoas de contribuir para os gastos públicos⁴¹. Moschetti a conceituou como “aquela força econômica que deva julgar-se idônea a concorrer às despesas públicas”, e não qualquer “manifestação de riqueza”, acentuando assim a capacidade econômica real do contribuinte e, pois, *personalizando* o conceito⁴². Aliomar Baleeiro avançou um pouco mais, fazendo surgir a capacidade contributiva como o elemento *excedentário*, sobrando, da capacidade econômica real do contribuinte; seria a sua “idoneidade econômica para suportar, *sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana*, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”⁴³. Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez, desde a Espanha, predicam que o princípio da capacidade contributiva estende-se às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer *necessidades operacionais mínimas* sob pena de extinção. Somente após este limite teriam capacidade contributiva⁴⁴. Alberto P. Xavier aduz que capacidade contributiva, igualdade, legalidade e generalidade da tributação assumiram uma *profunda unidade sistemática* como “emanação do Estado de Direito no domínio dos impostos”⁴⁵. Ao dizer o que disse, considerou o princípio da capacidade contributiva como o princípio operacional da *igualdade de todos perante a lei* na medida de suas desigualdades.

(...)

É dizer, a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:

- a) em primeiro lugar, afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;
- b) em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela *prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas*.

Por isso mesmo as reflexões mais profundas e modernas a propósito do princípio apresentam-se limpas da ganga *positivista* e do “fetiche legalista”. E ver Sainz de Bujanda dizendo que os *atos geradores* só se justificam, *constitucionalmente* falando, se comprometidos com o valor justiça, objeto do Estado de Direito, se forem indicativos de *capacidade econômica*⁴⁶.

⁴¹ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1949, p. 215.

⁴² MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 238.

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 266.

⁴⁴ AYALA, Perez de, GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. Madri: *Editorial de Derecho Financiero*, 1980, tomo II, LIX.

⁴⁵ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 9.

⁴⁶ BUJANDA, Saiz de. *Hacienda y Derecho*. Madri: *Inst. de Estudios Políticos*, 1966, vol. IV, p. 551.

Entre nós, princípio constitucional que é, a capacidade contributiva subordina o *legislador* e atribuiu aos Judiciário o dever de controlar a sua efetivação enquanto poder de controle da constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos.

Para este tópico, resta como mais importante que as escolhas de sujeito passivo legal (dentro dos critérios de aproximação jurídica e ausência de sujeito passivo constitucional) não se restringem tão somente ao princípio da capacidade contributiva. Antes, este é apenas fundamental.

Luís Cesar Souza de Queiroz reforça este entendimento, dizendo que “por força do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, o contribuinte é o único sujeito de direito que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária”⁴⁷. Em outras palavras, a norma impositiva de natureza tributária carrega em seu sentido a identificação do sujeito de direito obrigado à entrega de pecúnia ao ente fiscal, qual seja, o contribuinte.

3.2.1.2 *Considerações sobre as presunções e as ficções jurídicas*

Em razão do estudo dos limites impostos aos legisladores ordinários para a escolha dos sujeitos passivos, não podemos nos abster de considerar as presunções e as ficções jurídicas.

O Direito, por ser produto da humanidade, não acompanha a evolução da realidade natural (apreensível pela consciência objetiva) como as ciências o fazem. Ao contrário, o Direito é instrumento de modificação da realidade humana, e não de observação. Este possui realidade distinta daquela que podemos aferir ao observar a natureza, realidade esta produzida por sua evolução – ou, em melhores palavras, produzidas pela evolução das relações humanas.

Contudo, a instituição de presunções e ficções pelo Direito encontra limites, como bem explicita Roque Antonio Carrazza, em suas lições abaixo:

⁴⁷ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 180 – 181.

Em síntese, nula será a lei que, por meio de ficções, pretender impor, ao arrepio da Lei Maior, quaisquer empecos ao desfrute dos direitos dos indivíduos. Não é abroquelando-se na ficção que a lei inconstitucional – por cercear direitos ou estabelecer deveres em desarmonia com os supremos ditames do Texto Fundamental – deixará de sê-lo.⁴⁸

Na mesma linha de raciocínio já exposta neste trabalho, o Direito Tributário, por lidar com restrição de direitos, necessita de conceitos claros e definidos com máxima nitidez. De outra forma, o excesso de presunções e ficções poderia representar odiosa extensão do poder de tributar.

Em verdade, utilizar presunções e ficções no âmbito da sujeição passiva inserida na Constituição Federal poderia equivaler a uma plena deturpação da Carta Magna, com o conseqüente esfacelamento dos direitos do contribuinte.

3.3 Conclusões

Em conclusão a este capítulo, é importante ressaltar que as considerações tecidas sobre a sujeição passiva, seja a derivada da Constituição Federal ou da legislação ordinária, assumem como pressuposto a proteção do indivíduo perante o poder de tributar.

É entendimento deste trabalho que outra posição não poderia ser assumida pela Doutrina, tendo em vista que a esta cabe colocar em evidência que deve haver um equilíbrio na relação entre ente tributário e contribuinte.

A determinação da sujeição passiva implica necessariamente na escolha de pessoas que terão seu patrimônio diminuído em benefício do Estado.

Dessa forma, esta não pode restar submetida ao alvedrio do legislador ordinário, tendo em vista que este pode estar comprometido, durante a fase de criação dos projetos de lei, não com os dogmas e princípios da Constituição Federal – que visam garantir a harmonia social e

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 22.

o funcionamento sustentável do Estado, mas sim com diversos outros interesses capazes de corromper os limites da tributação.

4 DOS SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS

O processo de atribuição de sujeição passiva pelo método de substituição, como seu nome sugere, implica na designação de determinada pessoa no lugar de outra, com a conseqüente transformação do substituto em sujeito passivo de uma obrigação tributária específica.

Em uma análise do texto constitucional, o artigo 150, § 7º, nos aponta uma regra sobre substituição, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O citado parágrafo trata da discutida substituição tributária para frente, uma das possibilidades de sujeição passiva tributária por substituição, justamente porque se baseia em presunção de ocorrência de fato gerador, colocando o substituto na condição de sujeito passivo por fato futuro.

Em razão da especial complexidade deste assunto, é interessante tratar do mesmo em tópicos especiais, como abaixo.

4.1 Da perspectiva da Doutrina

Boa parte das posições doutrinárias relacionadas à substituição tributária buscou abrigo no artigo 45 do Código Tributário Nacional, pois este trata da retenção do imposto de

renda feito pela fonte pagadora, caso clássico na substituição. Assim, vejamos o que diz a citada norma:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, de bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Embora o Código Tributário Nacional, no citado artigo, refira-se ao termo “responsabilidade”, a técnica do Direito Tributário nos aponta que o correto seria fazer referência ao instituto da substituição. Responsabilidade, como ainda será visto neste trabalho, trata-se de outro instituto do Direito Tributário.

Apesar da ausência de referência expressa no artigo 121 do Código Tributário Nacional sobre a substituição tributária, a Doutrina nacional não se deteve ao descrever o mesmo. Neste sentido, tem-se os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, nos termos abaixo:

A fenomenologia do substituto legal tributário consiste, em síntese, no seguinte: existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.⁴⁹

Ainda, conclui o mesmo doutrinador:

Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sobre a repercussão *jurídica* do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.⁵⁰

⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p. 529.

⁵⁰ *Ibidem*, pp. 529-530.

Embora o raciocínio não seja de todo errado, Alfredo Augusto Becker peca ao dizer que não existe relação entre o substituído e o Estado. É o que podemos notar, por exemplo, no caso do Imposto de Renda da Pessoa Física, onde há a imprescindibilidade de declaração da renda auferida, esta feita diretamente por aquele que recebeu toda a renda. Continua o doutrinador:

Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja *prestação jurídica* reveste-se de natureza *tributária*) é o *substituto* (nunca o substituído).⁵¹

Continua Alfredo Augusto Becker:

Terceira conclusão: O substituído não paga “tributo” ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza *tributária*, mas sim de natureza “privada”.⁵²

Por fim, expõe sua última conclusão:

Quarta conclusão: Nos países cuja Constituição juridicizou o princípio da capacidade contributiva, o legislador, ao criar o substituto legal tributário, está obrigado a, simultaneamente, criar a repercussão *jurídica* do tributo sobre o substituído, outorgando ao substituto o direito de reembolso ou de retenção na fonte.

Entretanto, o substituto legal tributário não poderá esquivar-se à relação jurídica tributária ainda que apresente (no seu caso concreto individual) prova evidente da impossibilidade da repercussão *econômica*. Para a constitucionalidade da regra jurídica tributária basta a existência de repercussão jurídica.⁵³

Para Geraldo Ataliba e Aires Barreto, existem alguns critérios a serem adotados na substituição tributária, quais sejam:

⁵¹ *Ibidem*, pp. 529-530.

⁵² *Ibidem*, pp. 529-530.

⁵³ *Ibidem*, pp. 529-530.

1º - regime jurídico aplicável é do substituído, e não do substituto;

2º - lei aplicável é a da data das operações substituídas e não a da data da operação do substituto;

3º - existência de mecanismo para ressarcimento do substituto, que sejam “expeditos, ágeis, prontos e eficazes” (baseado em exigências constitucionais: princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva, proibição do confisco e designação, implícita, por parte da Constituição, do sujeito passivo do tributo).⁵⁴

Ainda, é também interessante a seguinte afirmação dos mesmos autores:

Jamais pode, portanto, a substituição tributária acabar funcionando como um mecanismo de troca de destinatários que a Constituição estabeleceu, pressupôs ou fixou. Jamais poderia funcionar como mecanismo de subversão de padrões constitucionais.

Por isso, o art. 128 do CTN é tão claro em exigir a vinculação do substituto ao fato gerador.⁵⁵

Em trabalho diverso, Geraldo Ataliba traz algumas condições para a existência da sujeição passiva indireta, seja esta por substituição ou responsabilidade, quais sejam:

- a) Disposição legislativa expressa e inequívoca;
- b) Possibilidade de reembolso, por parte do substituto, que seja expedito, ágil e célere; e
- c) Uma conexão entre o substituto e o fato imponible realizado pelo substituído ou uma conexão direta entre esse e aquele⁵⁶.

Em verdade, Geraldo Ataliba entende que a substituição tributária é uma modalidade de responsabilidade tributária⁵⁷. *Data maxima venia*, não se pode aqui concordar. Este trabalho permanece com as lições de Rubens Gomes de Sousa e sua divisão da sujeição passiva indireta entre substituição e responsabilidade⁵⁸.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo, BARRETO, Aires. **Substituição e Responsabilidade Tributária**. Revista de Direito Tributário, nº. 49, p.76.

⁵⁵ Ibidem, p. 77.

⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. **Sujeição Passiva**. Revista de Direito Público, nº. 29, pp. 249-251.

⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 83.

⁵⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

4.2 Da responsabilidade por substituição do Código Tributário Nacional

Durante boa parte deste trabalho afirmou-se pela origem constitucional da sujeição passiva natural (contribuinte), estando esta determinada nas normas que fixam as competências tributárias – fixação através de especificação de materialidades que compõe os tributos.

Da mesma forma como o sujeito passivo legal, o substituto tributário, com exceções que comprovam a regra, não está presente na Constituição Federal, nem mesmo de forma implícita.

Além da designação de determinada pessoa como substituto do sujeito passivo constitucional, o Código Tributário Nacional nos traz outro conceito conhecido como responsabilidade por substituição, cuja complexidade e importância exige uma exposição clara sobre a diferença entre este e a substituição tributária.

4.2.1 Da responsabilidade por substituição

Por meio dos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional podemos identificar o *animus* do legislador ordinário no que tange a responsabilidade por substituição. Diz o artigo 129:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Esta norma refere-se especificamente à aplicação da norma em relação ao lançamento do crédito tributário. De qualquer forma, o Estado, ao lançar o tributo, deve designar uma pessoa para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, seja este o sujeito passivo constitucional ou o legal. Contudo, exatamente em razão dos artigos posteriores ao artigo 129 do CTN, o ente tributário substituirá o sujeito passivo (constitucional ou legal) por outra pessoa jurídica ou física. Este entendimento resta bem nítido no artigo 130 do CTN, *in verbis*:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Esta regra, em verdade, não oferece qualquer dificuldade para seu entendimento. Ela apenas determina que algumas cargas tributárias devem acompanhar alguns bens, independente de quem seja seu titular.

Em continuação, diz o artigo 131, ainda no Código Tributário Nacional:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos títulos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

Mais uma vez determinadas pessoas assumem o lugar do contribuinte – sujeito passivo natural da obrigação tributária. Mesmo que inexistisse o citado artigo 131, não haveria nenhuma lacuna legal, tendo em vista que o artigo 568 do Código de Processo Civil autoriza a execução do espólio, dos herdeiros ou do sucessor do devedor.

Em continuidade, temos o artigo 132, *in verbis*:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Quando há fusão, as pessoas jurídicas envolvidas desaparecem, surgindo uma completamente nova. Por meio da transformação, a pessoa jurídica permanece, mas com importantes elementos modificados, de forma que será identificada outra empresa. Por fim, na incorporação uma das pessoas jurídicas desaparece por completo, restando apenas a incorporadora.

Nestes casos há responsabilidade por substituição exatamente para dar continuidade às obrigações tributárias constituídas anteriormente a tais fatos modificativos da realidade empresarial. De outra forma, uma porta estaria escancarada para a o planejamento fiscal desmedido⁵⁹.

Contudo, qual é o vínculo entre todas as situações expostas até o momento? Por certo é a existência de um crédito tributário, antes vinculado a uma pessoa que deixa de existir, por qualquer razão. Tal crédito tributário urge por sua satisfação. Assim, um terceiro é designado como substituo tributário para garantir a satisfação do crédito tributário.

Substancialmente, a obrigação tributária não é modificada. O que é modificado, e apenas a título de adimplemento do crédito tributário, é a figura que deve pagar. De resto, o sujeito passivo permanece sendo o original. Exatamente por isso não há substituição tributária propriamente dita, mas sim responsabilidade por substituição.

Ao tratar sobre a responsabilidade tributária em tópico avançado deste trabalho, ver-se-á que a responsabilidade tributária caracteriza-se tão somente pela transferência do dever de adimplir com a obrigação tributária, enquanto que a substituição tributária implica assunção plena da obrigação tributária antes mesmo da ocorrência do fato gerador, restando definida assim a diferença maior entre as duas modalidades.

Em conclusão, nos traz o artigo 133 do Código Tributário Nacional:

⁵⁹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 133.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Apesar de todo o arcabouço desenvolvido pelo Código Tributário Nacional, é difícil aceitar a existência de uma responsabilidade por substituição no molde apontado pelos artigos 129 a 133 do CTN. Em verdade, como pode bem ser constatado pela análise do que apontamos no presente trabalho, o tópico proposto pelo Código Tributário Nacional em nada difere da substituição tributária, exatamente porque sua previsão sempre considera como substituição a assunção de pólo passivo da obrigação tributária por um terceiro antes da ocorrência do fato gerador.

4.3 Da substituição tributária para frente

Tema que causa inúmeros desassossegos entre os doutrinadores pátrios, a conexão deste com o presente trabalho é indiscutível. Este instituto, já consolidado no cenário do Direito Tributário nacional, surgiu na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº. 03, de 17 de março de 1993. Embora esta já tenha sido copiada neste trabalho, é oportuno repetir:

Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O Sistema Tributário Nacional sofreu tantas modificações com a introdução desta norma constitucional que apenas um trabalho que dedique exclusividade a tal assunto é capaz de tocar sua relevância e complexidade teórica. Dessa forma, não é oportuno desenhar críticas a este instituto no presente trabalho, mas sim apenas permitir que este seja analisado em consonância com a substituição tributária usual.

Em verdade, o artigo 150, § 7º da Constituição Federal criou uma modalidade inteiramente nova de responsabilidade, qual seja, a responsabilidade por fato futuro. Em melhores palavras, devemos dizer que não se trata de responsabilidade, mas sim de substituição e, assim, substituição tributária para frente.

O professor Eduardo Maneira traz em sua doutrina uma exposição sobre a razão de existência deste instituto, cujo trecho está destacado abaixo:

Entendemos que a substituição tributária, seja “para a frente” ou “para trás”, tem um único objetivo: atender à praticidade tributária. O princípio da praticidade tem por finalidade tornar o direito exequível, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular. Em termos de tributação, a praticidade manifesta-se em técnicas de fiscalização e arrecadação que, amparadas em presunções, tornam possível a tributação em massa de modo célere e menos oneroso. De nada adiantaria instituir-se um tributo por uma lei cuja obediência por parte do contribuinte e cuja fiscalização por parte da Fazenda fosse impraticável no mundo real⁶⁰.

A substituição tributária para frente é aplicável às hipóteses de tributos cuja incidência envolve cadeias produtivas ou comerciais. Quantos aos tributos que possuem apenas uma fase de incidência, não há opção de aplicação da substituição tributária para frente.

O imposto que mais recebe as aplicações da substituição tributária para frente é o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, tendo em vista sua diversidade de incidências na mesma cadeia de circulação de mercadorias e serviços (diversas circulações até o destinatário final).

⁶⁰ MANEIRA, Eduardo. **Da Substituição Tributária “para a frente” no ICMS**. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º. 95, São Paulo: Dialética, 2003, p. 57.

Com a aplicação da substituição tributária o ente tributário pode exigir do contribuinte inicial da cadeia o recolhimento de todos os fatos geradores que, presumivelmente, irão dar-se na cadeia produtiva (evento futuro). Assim, no momento que o contribuinte inicial for recolher o tributo devido por sua atividade (fato gerador como causa do efeito tributo), este também deverá recolher todas as parcelas tributárias que presumivelmente incidirão sobre a cadeia.

Mais uma vez é relevante trazer as palavras de Eduardo Maneira:

O substituto só passa a existir depois de ocorrido o fato praticado pelo substituído. Apesar de, na substituição tributária, a sujeição passiva ser conferida no plano normativo diretamente ao substituto, diferentemente do que ocorre nos casos de responsabilidade, em que se exige do responsável somente após esgotadas as possibilidades de se cobrar do contribuinte, o substituto não exclui a figura do substituído da relação⁶¹.

Em conclusão, o contribuinte que se apresenta no início da cadeia, na hipótese de substituição tributária para frente, será o sujeito passivo constitucional da parcela que é devida em razão de fato gerador próprio, enquanto que assumirá por substituição todos os acontecimentos futuros presumíveis, em verdadeira modalidade de substituição tributária, embora controversa.

4.4 Do diferimento

Para completar a análise dos institutos do Direito Tributário que tangenciam ou interferem na substituição tributária, seja esta a convencional ou a para frente, é necessário observar as peculiaridades do diferimento.

⁶¹ MANEIRA, Eduardo. **Da Substituição Tributária “para a frente” no ICMS**. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º. 95, São Paulo: Dialética, 2003, p. 58.

Diferimento nada mais é do que a projeção para o futuro de determinada incidência da norma tributária, deixando esta de manifestar seus efeitos em certa operação para trazer todos os seus efeitos em outra⁶².

Pode-se afirmar que o diferimento é a antítese teórica da substituição tributária para frente. Nesta a incidência do tributo é antecipada por presunção dos fatos geradores que se manifestarão no plano futuro, de forma que os fatos geradores são todos considerados, em última instância, como já acontecidos. Naquele a hipótese é diversa, visto que ao invés de adiantada, a exigência de determinado tributo é postergada no tempo, a fim de ser exigida em ocasião de diversa oportunidade.

Assim como no caso da substituição tributária para frente, o diferimento só pode se manifestar em relação aos fatos geradores que podem ser incluídos em uma cadeia sucessiva de eventos. Aqui também o ICMS figura como principal exemplo, visto que, conforme já ressaltado em diversa ocasião, este tende a possuir diversas incidências em uma só cadeia, permitindo assim a postergação de sua incidência.

Em termos funcionais, podemos considerar um contribuinte do ICMS que esteja na posição inicial de uma cadeia de circulação de determinada mercadoria. Por força de disposição legal, este contribuinte inicial não deve recolher o ICMS, restando este diferido para a realização de fato gerador do mesmo imposto pelo contribuinte imediatamente posterior. Nesta situação, o contribuinte posterior ao contribuinte que iniciou a cadeia de circulação deverá recolher duas parcelas de ICMS, uma referente à circulação anterior, praticada pelo primeiro contribuinte da cadeia tributária, e outra parcela referente ao fato gerador por si mesmo praticado⁶³.

Eis então a substituição tributária, tendo em vista que um terceiro adimplirá com a obrigação tributária estabelecida entre o ente tributário e o primeiro contribuinte da cadeia que fez circular determinada mercadoria.

Além, há certa nitidez que o diferimento, em verdade, não interfere diretamente na incidência tributária, mas sim em seus efeitos, entre eles o principal: pagamento do tributo. Nas operações diferidas, é sempre possível verificar a existência de operação, incidência, obrigação tributária, liquidez de tributo devido, mas nunca o pagamento efetivo do tributo, e este sim é que sofre a postergação no tempo.

⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O diferimento e sua extensão à prestação do serviço de transporte de mercadorias**. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 58, São Paulo:Dialética, 2000, p. 121.

⁶³ *Ibidem*.

Assim, pode-se dizer que o diferimento representa uma alteração no critério cronológico do recolhimento da parcela tributária devida, cuja manifestação depende da realização de fato gerador superveniente ao que fora objeto de diferimento.

4.5 Das taxas e contribuições de melhoria

Os efeitos de toda a exposição até este ponto concretizada irradiam, invariavelmente, até as taxas e as contribuições de melhoria. O artigo 121 do Código Tributário Nacional não deixa por menos, pois este se refere a tributos.

Enquanto tributos vinculados, as taxas e as contribuições de melhoria possuem um sistema de cobrança mais restrito. Porém, como bem ensina Rubens Gomes de Sousa, citando Geraldo Ataliba e Bernardo Ribeiro de Moraes isto é irrelevante para as questões relativas à determinação da sujeição passiva⁶⁴.

No que concerne a sujeição passiva indireta (substituição e responsabilidade), é possível a aplicação deste raciocínio sobre as taxas, desde que as já mencionadas condições para sua aplicação sejam devidamente respeitadas, quais sejam: disposição legislativa expressa e inequívoca, possibilidade de reembolso, pelo substituto, que seja expedito, ágil e célere e a existência de um nexo de fato, de cunho econômico, com o fato imponível ou com o destinatário legal tributário.

4.6 Conclusões

⁶⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. **Sujeito Passivo das Taxas**. Revista de Direito Público, nº. 16, p. 350.

Neste trabalho resta reconhecido como substituição tributária todo aquele evento que, previsto em lei, transfere a obrigação tributária, em sua integralidade, para terceiro, assumindo este a sujeição passiva, e desta forma chamado de sujeito passivo indireto.

Indireto pois, como já visto, o tributo não possui liame fático com este, tendo como referência a teoria da causalidade, mas tão somente liame jurídico, estabelecido por comando estritamente legal.

5 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Por diversas vezes neste trabalho falou-se em responsabilidade sem, contudo, um detalhamento do que este termo representa dentro do Direito Tributário, sua relevância e aplicação no Sistema Tributário Nacional.

A idéia principal desta monografia ainda é que toda sujeição passiva deriva, *ab initio*, da Constituição da República Federativa do Brasil, mesmo que em um momento posterior esta sujeição passiva seja complementada ou alterada – não de forma a deturpar sua natureza ou determinação constitucional original – pelo legislador ordinário, surgindo assim a sujeição passiva legal.

Como exposto com exatidão, a sujeição passiva tributária, em sua modalidade derivada da substituição tributária, suporta também uma bipartição entre substituição tributária para frente e diferimento, além da substituição tributária ordinária.

Contudo, ainda não é o suficiente. O Código Tributário Nacional avança e nos traz em seus artigos 134 a 138 uma noção diversa, também referente à sujeição passiva, porém denominada responsabilidade.

5.1 Da posição da Doutrina sobre a responsabilidade tributária

Tradicionalmente, a Doutrina divide a sujeição passiva tributária entre a figura do contribuinte e a do responsável, aceitando por final a separação desses em responsáveis e substitutos, no mesmo formato adotado pelo Código Tributário Nacional.

Ruy Barbosa Nogueira, por meio de suas distintas lições, destacava que o responsável necessariamente deve ter vínculo com o fato gerador do tributo⁶⁵. Em estudos paralelos,

⁶⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 147.

Aliomar Baleeiro nos lega que “não peca contra técnica legislativa ou jurídica o CTN, distinguindo entre contribuinte e responsável, um e outro tratados como sujeitos passivos”⁶⁶.

Afirmando que não é possível colocar em apartado, juridicamente, débito e responsabilidade, Alfredo Augusto Becker conclui seu raciocínio de forma que “o responsável sempre é devedor de débito próprio”⁶⁷. Este mesmo autor não tem como possível a utilização do termo responsabilidade para os casos em que o débito recai apenas sobre uma pessoa ou quando o ente tributário tivesse a opção de escolher diversas pessoas entre possíveis executados. Para este doutrinador, o responsável legal tributário só pode surgir após a inadimplência do débito tributário pelo contribuinte natural⁶⁸.

Alfredo Augusto Becker dedicou algumas linhas de seus estudos para descobrir a natureza jurídica do responsável legal tributário, enquanto ocupante do pólo passivo da relação tributária após a inadimplência da prestação tributária, conforme abaixo:

Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é contribuinte *de jure*. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.⁶⁹

Dessa forma, a responsabilidade, enquanto relação jurídica tributária, pelas razões de Alfredo Augusto Becker, nasce tão somente depois de superado o sujeito passivo. Interessante notar que neste raciocínio há, *data venia*, uma aparente contradição, tendo em vista que Alfredo Augusto Becker primeiro enuncia que o débito é inseparável da noção de responsabilidade, porém propõe que o responsável não é devedor, e sim garantidor por fidejussão.

Por fim, é interessante deixar nítido que para Alfredo Augusto Becker a responsabilidade a que tratamos não possui natureza tributária propriamente, mas sim natureza fiduciária, com conseqüências jurídicas diversas.

Para Geraldo Ataliba, conforme já ressaltado, a responsabilidade tributária é plenamente aceitável, e esta possui natureza tributária, mesmo porque nem sempre o

⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 468.

⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p. 558.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 560.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 560.

legislador, em sua atividade de organização da estrutura fiscal, atribui a obrigação de adimplência do tributo àquela pessoa que é o destinatário legal tributário – sujeito passivo⁷⁰.

No entender de Paulo de Barros Carvalho, a responsabilidade tributária é revestida de verdadeira sanção administrativa. Além, afirma que esta figura não possui natureza tributária, conforme abaixo:

Acho que tributo se conhece examinando um tipo de norma, a norma tributária. E tudo o mais, que a ordem jurídica dispuser, não modifica a essência da figura, que já está delimitada pela norma.

No caso do tabelião, acho que é sanção, porque a hipótese é o descumprimento de um dever – no caso do tabelião, como em todos os casos de responsabilidade tributária estabelecidos no CTN; um pai, por exemplo, que responde pelo filho, é um elemento totalmente estranho ao fato imponível, nem assistiu, nem participou; pode estar até num país distante. Ele será responsabilizado, quando nem sequer participou, porque descumpriu um dever, que era o dever de zelar pelo filho menor. Assim, no caso de todas as responsabilidades⁷¹.

5.1.1 Da disciplina da responsabilidade no Código Tributário Nacional

De forma a manter uma interpretação que preze pela estrutura atual do Sistema Tributário Nacional, é importante a análise dos artigos do Código Tributário Nacional dedicados à responsabilidade, com exceção daqueles que tratam sobre a responsabilidade por sucessão, tendo em vista que o capítulo anterior já os apontou como hipóteses de substituição tributária, e não de responsabilidade, em que pese a classificação desenhada pelo CTN.

Mais uma vez surge o artigo 128 do Código Tributário Nacional, cujo texto precisa mais uma vez ser lembrado:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, pp. 80-84.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Destinatário Legal Tributário**. Revista de Direito Público, nº. 30, p. 288.

responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Tomando com o exemplo para análise a responsabilidade dos pais pelos tributos devidos pelos filhos menores, é possível perceber que esta hipótese amolda-se ao disposto pelo citado artigo 128. Ainda, segue abaixo o artigo 134, I do Código Tributário Nacional, pois este trata exatamente do tema sob referência neste parágrafo⁷²:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores.

É possível a um menor, dentro do Sistema Tributário Nacional, participar do pólo passivo de determinada relação tributária, pois esta independe de capacidade civil, como nos traz o artigo 126, I do Código Tributário Nacional. Contudo, por uma questão de harmonia do Direito, não se poderia exigir de um incapaz o adimplemento de qualquer carga tributária, visto que este sequer pode atuar no mundo jurídico sem a representação ou assistência.

Aliomar Baleeiro ressalta, por exemplo, que a impossibilidade a que se refere o *caput* do artigo 134 era “naturalmente econômica”⁷³. *Data venia*, a impossibilidade é tão somente jurídica, pois se econômica fosse, as pessoas listadas em todos os incisos seriam, em verdade, contribuintes por substituição tributária. Restaria o artigo 128 com o seguinte *animus*: caso o contribuinte natural, por razões econômicas, não seja capaz de suportar o ônus tributário, este deve recair sobre as pessoas listadas no artigo 134 do Código Tributário Nacional, de acordo com a conveniência de cada uma das hipóteses.

Por fim, tendo em vista que tradicionalmente a Doutrina reconhece o direito amplo ao reembolso do tributo, será um contra-senso, tendo em vista que o economicamente impossibilitado nunca poderá adimplir com o reembolso, gerando assim perplexidade.

Razão possui Sacha Calmon Navarro Coelho, pois este afirma com razão que as pessoas que figuram no artigo 134 devem recolher os tributos tão somente quando os contribuintes naturais não sejam capazes de responder efetivamente pelos débitos tributários.

⁷² BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 149.

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 753.

Ainda informa o referido doutrinador que o Código Tributário Nacional deveria ser mais rígido neste tópico, de forma a garantir que o responsável não vá agir contra os interesses do representado⁷⁴.

Em verdade, pode-se concluir pela leitura do artigo 134 do Código Tributário Nacional que o responsável tributário lá indicado não compõe a obrigação tributária. Este não irá substituir o sujeito passivo, sequer será o sujeito passivo natural – até porque o fato gerador do tributo poderá lhe ser alheio. Certo é que esta figura de responsabilidade tributária interessa tão somente ao ente tributário, funcionando então como garantia do adimplemento das obrigações tributárias.

Dessa forma, certa razão possui Alfredo Augusto Becker, tendo em vista que verdadeira natureza fiduciária possui a responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN, embora revestida com tonalidades tributárias.

5.2 Da teoria dualista na responsabilidade tributária

A Constituição da República Federativa do Brasil por vezes é tida como Estatuto do Contribuinte em razão de sua extensa e pormenorizada proteção a este pólo da relação tributária. Isto se dá principalmente em razão da natureza do poder tributária, qual seja redução involuntária – sob o ponto de vista do pólo passivo – da propriedade privada.

Concernente ao crédito tributário a Doutrina resgatou dos institutos do Direito Romano, tendo como prisma o Direito Alemão, a teoria dualista das obrigações, com a distinção lógica e hermenêutica entre crédito/débito (*Schuld*) e garantia/responsabilidade (*Haftung*).

Por meio de Roque Antonio Carrazza é possível encontrar a diferenciação entre os dois conceitos:

⁷⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 721.

Enquanto o *Schuld* – elemento não coativo, pois o devedor é livre para realizar ou não a prestação – surge com a formação do vínculo obrigacional, o *Haftung* nasce na hipótese do inadimplemento.⁷⁵

De acordo com o exposto e com todo o raciocínio desenvolvido neste trabalho, a Constituição Federal traz em seu bojo normativo o *Schuld* dos tributos discriminados, pois a relação crédito/débito entre os dois pólos da obrigação tributária, necessariamente, surge da prática dos fatos geradores e estes, mesmo que de forma genérica, estão descritos no texto constitucional, especialmente para os casos dos tributos discriminados⁷⁶.

Já o *Haftung*, embora seja um elemento que, em condições usais de constituição da obrigação tributária, sob o ponto de vista da sujeição passiva, acompanhe o contribuinte natural, tendo em vista que este é, *ultima ratio*, o devedor e o responsável pelo tributo a que deu causa – mais uma vez a teoria da causalidade como lógica da tributação – só encontrará exceções na legislação ordinária⁷⁷. Explique-se.

A Constituição Federal, enquanto elemento de direção do Sistema Tributário Nacional, não se ocupou das hipóteses de responsabilidade que não recaem diretamente sobre o contribuinte natural ou seus substitutos – no caso da obrigação tributária, como já visto, o substituto reveste-se do papel de contribuinte, assumindo todas as características da obrigação tributária, inclusive a responsabilidade, sob a garantia do direito de reembolso.

Dessa forma, o legislador ordinário incluiu no Sistema Tributário Nacional diversas possibilidades de transferência da responsabilidade, inovando em relação ao texto da Constituição Federal.

Comparando a transferência da sujeição passiva com a transferência da responsabilidade, é nítido perceber que na primeira hipótese toda a transferência é mais íntima, ligada à própria noção de obrigação tributária. Já na transferência da responsabilidade a transferência é mais simples, ligada tão somente ao dever de adimplir o crédito tributário. Não há nexos maiores entre a obrigação tributária e o responsável. É exatamente para esta percepção que nos auxilia a teoria dualista acima apontada.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 85.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ *Ibidem*.

5.3 Da sujeição passiva nas modalidades direta e indireta

Tomando como exemplo Geraldo Ataliba, este doutrinador defende que quando a legislação aponta o débito tributário como encargo do destinatário legal tributário, a situação criada é de sujeição passiva direta. Quando indicada qualquer outra pessoa, o caso é nitidamente de sujeição passiva indireta⁷⁸.

A classificação entre sujeição passiva direta e indireta é pertinente, tendo em vista que aponta nitidamente a relação do sujeito passivo com o fato gerador e suas implicações na realidade tributária.

Sujeitar-se ao tributo não é tão somente fazer parte do pólo passivo da obrigação tributária, mas sim, de qualquer forma, figurar na relação tributária que gerou a obrigação tributária. Para facilitar o entendimento desta afirmação, basta pensar mais uma vez na teoria da causalidade. Todo aquele que é autor da causa (fato gerador) que criou a obrigação de pagar tributo, é sujeito passivo direto. Outros que venham a surgir na relação tributária, embora não possuam relação direta com a causa geradora do tributo, é sujeito passivo indireto.

5.4 Da responsabilidade tributária na visão do Direito Processual

Humberto Theodoro Júnior, em uma de suas lições sobre o Código de Processo Civil, Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, afirma que a legitimação processual passiva pode ser dividida em três distintas figuras: devedor originário, sucessores do devedor originário e apenas responsáveis⁷⁹.

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sujeição Passiva**. Revista de Direito Público, nº. 29, p. 248.

⁷⁹ THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, vol. II, p. 755.

É no artigo 568, inciso V do Código de Processo Civil que encontramos o responsável tributário. Este não está obrigado pela dívida, como vimos segundo a teoria dualista, mas tão somente possui o dever de adimplir com a obrigação.

Segundo ainda Humberto Theodoro Júnior, a obrigação é plenamente divisível em dois elementos distintos: a dívida, estritamente pessoal, e a responsabilidade, que nada mais é do que a sujeição ao dever de pagar. O contribuinte, no caso do Direito Tributário, possui ambos, mas o responsável possui apenas um de tais elementos.

Por sujeição passiva indireta do responsável temos, então, o dever deste adimplir com a obrigação tributária de terceiro. Porém, o responsável também pode ser executado compulsoriamente. Esclarece Humberto Theodoro Júnior:

Há, portanto, profunda diferença de natureza jurídica entre a relação que vincula o devedor ao credor – que é de direito material – e a relação que sujeita o responsável ao juízo da execução – que é de direito processual. Enquanto na primeira existe obrigação, na segunda há sujeição. Assim, os bens do responsável (devedor ou não), sofrem os efeitos da execução em virtude de sujeição inerente à relação de direito processual, que torna os bens do mesmo responsável destinados à satisfação compulsória do direito do credor.⁸⁰

Assim, resta pacificado que o sujeito passivo direto é apenas o contribuinte, pois a este recai a obrigação tributária por subsunção da norma tributária à realidade fática. Aos demais, a classificação correta é a de sujeição passiva indireta.

⁸⁰ Ibidem, p. 757.

6 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E OS ADMINISTRADORES

Apreciadas as questões que cercam o âmbito da responsabilidade tributária em seus termos gerais, resta por fim verificar as hipóteses relativas aos administradores e sócios determinadas pelo Código Tributário Nacional, sem perder de vista a interpretação sistemática do Direito Tributário e todas as conclusões já assumidas neste trabalho.

6.1 Da responsabilidade dos administradores nos artigos 129 a 138 do Código Tributário Nacional

Este tema é de particular importância e guarda especiais complexidades.

Duas situações, em especial, têm sido verificadas em relação aos administradores no que tange a prática processual: ou a Execução Fiscal, primazia do ente tributário, é proposta diretamente contra a pessoa jurídica e seus administradores (comum no âmbito previdenciário), ou então, em situação estranha, quando não há a citação do contribuinte (sociedade), citam-se os responsáveis tributários, escolhidos estes pelo procurador da Fazenda.

De imediato, a fim de romper como qualquer entendimento errôneo que possa macular as conclusões deste trabalho, não há previsão no Sistema Tributário Nacional de responsabilidade por sucessão para os cargos de administrador de sociedade. O administrador jamais poderá responder em nome próprio por fatos tributários em qualquer período que o mesmo não estivesse ocupando cargo de administração. Assim é o sistema tributário em razão da aplicação do princípio da legalidade, em seu sentido cronológico.

6.1.1 Da responsabilidade de terceiros

Não há como prosseguir nesta análise sem retornarmos ao artigo 134 do Código Tributário Nacional:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Mais uma vez deve ser ressaltado o requisito essencial determinado pelo artigo citado, qual seja, a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Tais impossibilidades são tão variáveis quanto à realidade fática possa apresentar.

A posição adotada no capítulo anterior deste trabalho é que o artigo 134 do Código Tributário Nacional admite a cobrança do contribuinte natural (sujeito passivo constitucional) por meio do representante. Tal possibilidade concretiza-se quando o contribuinte está impossibilitado, por seus próprios meios, de cumprir a obrigação. Sem este pressuposto legal, ou seja, sem a comprovação de que o sujeito passivo direto não pode responder pela autoria dos fatos geradores a que deu causa, não há representação tributária⁸¹.

Em seu *caput* o artigo 134 do Código Tributário Nacional traz disposição que causa perplexidade, pois este autoriza que o credor exija o crédito tributário solidariamente do responsável e do contribuinte. Contudo, se este último está sendo afastado do dever de adimplir a obrigação exatamente por ao ter meios para satisfazer a obrigação tributária, como este pode ser cobrado solidariamente? Aqui o que se tem, em verdade, é uma responsabilidade subsidiária, e não solidária.

Ainda no artigo 134 do CTN, seu inciso III nos diz que os administradores de bens de terceiros são responsáveis pelos tributos devidos por estes. Estes administradores de bens em nada se confundem com os administradores de sociedades.

⁸¹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, 172.

Além da necessária impossibilidade do contribuinte natural, para a atribuição de responsabilidade tributária a terceiro o artigo 134 exige que esta responsabilidade surja em razão de atos em que tais terceiros intervierem ou pelas omissões.

Em seguida, dispõe o artigo 135 do Código Tributário Nacional:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O *caput* deste artigo difere do artigo 134, pois determina a responsabilidade pessoal do agente. Neste caso, o crédito não poderá ser levado ao contribuinte natural. Quando do surgimento da obrigação tributária na forma do artigo 135, o ente tributário deverá buscar o autor verdadeiro da causa (fato gerador). Embora o fato gerador possa parecer como de autoria do contribuinte natural, a norma do artigo 135 manda que este seja afastado, pois preza pela autoria real da causa do tributo, e esta se assenta, nesta hipótese, no responsável tributário.

Resta como dúvida as justificativas para o afastamento do sujeito passivo da relação tributária, de forma que a obrigação recaia sobre o responsável tributário. A resposta deve ser buscada no próprio artigo 135, pois este indica que as justificativas são o excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, condutas estas de caráter doloso, como bem destaca Misabel Derzi⁸². De outra monta, o artigo 134 não prevê a prática de atos dolosos pelo responsável para sua aplicação.

A tributação é um reflexo do agrupamento entre os fatos extraídos da realidade objetiva e o Direito. Se a pessoa jurídica não é obrigada a responder por atos de seus representantes quando estes são contrários à Lei e às demais normas consideradas como parte do Direito, sequer esta pode ser obrigada a recolher tributo que não deu causa, em *ultima ratio*.

⁸² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. Aliomar Baleeiro, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 753-757.

6.1.2 Terceiros tomados como administradores de sociedades

Inicialmente, deve-se atentar ao fato que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não estão inclusos no artigo 134 do CTN, de forma que não há responsabilidade solidária entre tais pessoas (em que pese este trabalho considerar que a responsabilidade do artigo 134 seja subsidiária, e não solidária).

Não há responsabilidade solidária no artigo 135, de forma que as pessoas jurídicas não são responsáveis pelos tributos devidos pessoalmente por seus administradores.

Além, entendendo que a referência à lei feita pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional se aplica a qualquer lei, e não somente à lei que determina o regime jurídico a que se submete o responsável tributário em razão de sua natureza jurídica, teremos uma fusão entre a pessoa jurídica e a pessoa física – sócios e administradores, pois ilícitos que sejam exclusivamente ordem da pessoa jurídica, por exemplo, poderia justificar a responsabilidade pessoal dos administradores⁸³.

Caminhar desta forma aproximaria o artigo 135 do Código Tributário Nacional a uma perigosa reinterpretação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Por este instituto temos a seguinte hipótese: a pessoa jurídica pratica ato injurídico, porém a sua personalidade é desconstituída de forma a alcançar quem está por detrás dela, ou seja, seus administradores e sócios. Na figura do artigo 135 a responsabilidade nunca deve ser atribuída à pessoa jurídica, mas sim diretamente, e pessoalmente, aos administradores e sócios.

6.1.3 Da lei referida no artigo 135, para administradores, como aquela de teor societário

O artigo 135 refere-se a excesso de poderes, que é quando alguém age além daquilo que poderia fazer em exercício de seus poderes. Infração de contrato social ou estatuto dá-se com a extrapolação de regras neles estabelecidas.

⁸³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 327.

Por conseguinte, infração à lei não deve ser encarada como infração a qualquer norma, indiscriminadamente. A lei que o artigo 135 não quer ver infringida é a de natureza societária, especialmente para o caso dos administradores e sócios, tendo como exemplo a não-observância ou infração a qualquer norma da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976⁸⁴.

O ente tributário poderia considerar como exemplo de infração à lei o simples inadimplemento de obrigação tributária para atribuição de responsabilidade nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Contudo, esta interpretação é por demais perversa, pois permitiria praticamente extinguir a personalidade jurídica.

Além, o simples inadimplemento de obrigação tributária, embora fato injurídico, não deve ser considerado como um ato ilícito em primeira análise, pois não fere a lei tributária, mas apenas gera frustração na expectativa do Estado de ver seu crédito.

Importante é também definir o que pode ser entendido pelo termo administrador, pois este pode gerar inúmeras dificuldades. Entende-se por este conceito como aquela pessoa que pratica atos de gestão, de gerência, de gestor de coisas que não lhe são próprias. Ademais, costumam ser profissionais designados para cuidar do funcionamento da atividade empresarial, inclusive representando a sociedade perante a Administração Pública e o mercado.

6.1.4 Responsabilidade por infrações

Por último resta a análise da responsabilidade por infrações, cuja disciplina encontramos nos artigos 136, 137 e 138 do Código Tributário Nacional. Vejamos a abaixo o que diz os três artigos citados:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

⁸⁴ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, 174.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, saldo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer processo administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O artigo 136 promove a responsabilidade por infrações ao grau da objetividade. Já a responsabilidade promovida pelo artigo 137 é subjetiva⁸⁵.

Por fim, o artigo 138 em nada altera esta análise sobre sujeição passiva tributária, pois adentra institutos próprios das penalidades tributárias.

⁸⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 444.

7 CONCLUSÃO

Na introdução deste trabalho restou esclarecida a importância histórica do estudo da sujeição passiva enquanto elemento de aperfeiçoamento da figura do Estado e de suas relações com os indivíduos.

Verificou-se em seguida que a doutrina tradicional identifica a sujeição passiva através de duas figuras distintas: contribuintes e responsáveis, dividindo estes em responsáveis e substitutos.

Em seguida, ressaltou-se a importância de buscar a sujeição passiva diretamente de sua raiz, sendo esta no Sistema Tributário Nacional a própria Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB. Além, é possível identificar uma espécie de sujeição passiva derivada diretamente da lei, que faz parte da competência do legislador ordinário, cujos critérios para determinação de sujeição passiva subordinam-se à aproximação jurídica entre o contribuinte constitucional *in abstracto* e o legal e à ausência de sujeito passivo constitucional material.

Ademais, a escolha do sujeito passivo pelo legislador ordinário subordina-se diretamente ao princípio da capacidade contributiva, pois sem este não há legitimação para que o legislador ordinário determine a sujeição passiva.

Além, em matéria de ficções jurídicas e presunções, estas não podem servir para definir a sujeição passiva, pois são imprestáveis para determinar a aproximação jurídica entre os sujeitos passivos, pois rompem a materialidade da realidade fática.

A divisão entre contribuintes constitucionais e legais ultrapassa o mero estudo teórico, pois determina qual deve ser a conduta do legislador diante as materialidades previstas pela Constituição Federal, assim como possuem o condão de apaziguar as divergências quanto a origem da sujeição passiva no Sistema Tributário Nacional.

Restou assentando neste breve estudo que a substituição tributária nada mais é do que a designação de determinada pessoa no lugar de outra, com a conseqüente transformação do substituto em sujeito passivo de uma obrigação tributária específica.

Embora o Código Tributário Nacional refira-se ao termo responsabilidade por substituição em seus artigos 129 a 133, este trabalho demonstrou que o termo não é próprio. Em verdade, há uma substituição simples, sendo desnecessária a referência ao termo “responsabilidade”. O termo é tecnicamente errado.

No caso da substituição tributária para frente – ou por fato futuro – concluiu-se por sua natureza jurídica de real substituição, conclusão esta que prescinde de análise da constitucionalidade da norma que a prevê. Nesta hipótese há substituição porque o Estado exigirá tributo de um sujeito que, relacionado a toda cadeia tributária, deverá recolher antecipadamente todos os tributos que provavelmente virão a incidir na cadeia.

Em oposição lógica a esta última modalidade de substituição está o diferimento, pois neste caso os efeitos práticos tributários do fato gerador são postergados para que, em ocasião futura, determinado sujeito passivo assumira a obrigação tributária.

Neste trabalho resta reconhecido como substituição tributária todo aquele evento que, previsto em lei, transfere a obrigação tributária, em sua integralidade, para terceiro, assumindo este a sujeição passiva, e desta forma chamado de sujeito passivo indireto.

De outra forma, restou pacífico também que, no que concerne a responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN, embora esta seja revestida de tonalidades tributárias, certa razão possui Alfredo Augusto Becker, tendo em vista que verdadeira natureza fiduciária esta possui.

Este trabalho também assumiu como pressuposto teórico a teoria dualista das obrigações, que separa crédito / débito (*Schuld*) e garantia / responsabilidade (*Haftung*) como forma de melhor compreender os artigos 134 a 138 do Código Tributário Nacional.

Em conclusão, quanto à responsabilidade de administradores de sociedades, os artigos 134 e 135 desenvolvem métodos de atingir os mesmos quando a figura da pessoa jurídica não é suficiente para atingir a autoria do fato relevante.

Restou claro, além, que não hipótese de desconsideração de pessoa jurídica nos parágrafos acima, mas tão somente atribuição de responsabilidade a indivíduo diverso do sujeito passivo direto.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARISTÓTELES. **Metafísica**. Buenos Aires, Argentina: Espasa-Calpe Argentina, S.A., 1945.

ATALIBA, Geraldo, BARRETO, Aires. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 1996.

ATALIBA, Geraldo, BARRETO, Aires. **Substituição e Responsabilidade Tributária**. Revista de Direito Tributário, nº. 49.

ATALIBA, Geraldo. **Sujeição Passiva**. Revista de Direito Público, nº. 29.

AYALA, Perez de, GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**. Madri: *Editorial de Derecho Financiero*, 1980, tomo II, LIX.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BUJANDA, Saiz de. **Hacienda y Derecho**. Madri: *Inst. de Estudios Políticos*, 1966, vol. IV.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS: Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Destinatário Legal Tributário**. Revista de Direito Público, nº. 30.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários**. *Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC/SP*, nº. 2. São Paulo: Max Limonad, 1995.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

CRETELLA JÚNIOR., José. **Curso de Direito Romano: o Direito Romano e o Direito Civil Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2001.

GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milão: Dott^a. Giuffrè, 1961.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Ciencia de las Finanzas**. Buenos Aires: Depalma, 1949.

HOBSBAWN, Eric J. **Era das Revoluções – 1789 – 1848**. São Paulo: Paz e Terra, 2004.

MANEIRA, Eduardo. **Da Substituição Tributária “para a frente” no ICMS**. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº. 95, São Paulo: Dialética, 2003, p. 57.

MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

MUÑOZ, Alberto Alonso. **Liberdade e Causalidade – Ação, Responsabilidade e Metafísica em Aristóteles**. São Paulo: Discurso Editorial, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SAVIGNY, Friedrich Karl von. **Metodologia jurídica**. Campinas: Edicamp, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Coordenação: IBET. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Sujeito Passivo das Taxas**. Revista de Direito Público, nº. 16.

THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, vol. II.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Manual de Direito Fiscal**. Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, vol I.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.