

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

DEPARTAMENTO DE DIREITO

Acadêmico: Marcelo Henrique Sestren

**SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA PASSIVA INDIRETA E
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Florianópolis (SC), fevereiro de 2009.

MARCELO HENRIQUE SESTREN

**SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA PASSIVA INDIRETA E
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia submetida ao Departamento de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis (SC), fevereiro de 2009



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Colegiado do Curso de Graduação em Direito

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada “Sujeição tributária passiva indireta e responsabilidade tributária”, elaborada pelo acadêmico MARCELO HENRIQUE SESTREN e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,5 (nove vírgula cinco), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 17 de fevereiro de 2009.

Ubaldo Cesar Balthazar

Flávia Koerich Mafra

Marcos Rogério Palmeira

*Dedico este trabalho aos meus pais,
à minha mulher, e
às minhas filhas.*

RESUMO

A sujeição tributária passiva indireta, também denominada de responsabilidade tributária, constitui uma forma de mutação subjetiva do pólo passivo da obrigação tributária, e visa a ampliação da possibilidade do Estado alcançar sucesso em seu intento de arrecadar o tributo. Nesta monografia, é demonstrado que o fenômeno somente pode ocorrer, no chamado Estado de Direito Democrático, se assim for permitido pela Constituição da República Federativa do Brasil, e se existir determinação expressa em lei. Do contrário, estar-se-ia possibilitando o abuso de poder. O trabalho abrange tanto a doutrina quanto a legislação tributária, mais precisamente o Código Tributário Nacional, no que descrevem e regulam a responsabilidade tributária em seus vários aspectos. O estudo envolve desde a classificação tradicional da sujeição passiva em direta e indireta, esta subdividida em substituição e transferência, passando pela classificação encontrada no CTN em contribuinte e responsável, até chegar a teorizações mais avançadas, como as que consideram haver uma sanção administrativa por ocorrência de um descumprimento de dever de cooperação para com a arrecadação do tributo. Vários aspectos e princípios relacionados ao tema são desenvolvidos no transcorrer dos tópicos apresentados.

Palavras-chave: Sujeição. Passiva. Indireta. Responsabilidade. Tributária. Sujeito. Substituição. Transferência. Sucessão. Infração. Sanção. Sancionatória. Administrativa. Contribuinte. Responsável. Terceiros.

LISTA DE ABREVIATURAS

CCB – Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002)

CPC – Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973)

CTN – Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto predial e territorial urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural

SUMÁRIO

Resumo	5
Lista de abreviaturas.....	6
Sumário.....	7
Introdução	9
CAPÍTULO 1: Relação Jurídica Tributária - Obrigação Tributária	11
1.1 A Relação Jurídica Tributária.....	11
1.2 Obrigação Tributária.....	16
1.2.1 Natureza jurídica e conceito	16
1.2.2 Obrigação <i>ex lege</i>	22
1.3 A Obrigação Tributária no CTN.....	24
1.3.1 Obrigação Tributária Principal	24
1.3.2 Obrigação Tributária Acessória.....	28
CAPÍTULO 2: Sujeição Passiva Tributária	32
2.1 Capacidade contributiva – princípio deflagrador da sujeição passiva tributária	32
2.2 Capacidade tributária passiva e capacidade para realizar o fato jurídico tributário	35
2.3 A Sujeição passiva tributária e seus modelos.....	41
2.3.1 Sujeito passivo da obrigação tributária principal	42
2.3.1.1 <i>Contribuinte</i>	43
2.3.1.2 <i>Responsável</i>	46
2.3.2 Sujeito passivo da obrigação tributária acessória	49
2.4 Solidariedade	51
CAPÍTULO 3: Responsabilidade Tributária	56
3.1 Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional.....	57
3.1.1 Responsabilidade dos sucessores.....	58
3.1.2 Responsabilidade de terceiros	61
3.1.3 Responsabilidade por infrações	64
3.2 Responsabilidade Tributária – O pensamento de Rubens Gomes de Souza	66

	8
3.2.1 Sujeição passiva tributária direta e indireta.....	67
3.2.2 Transferência	69
3.2.3 Substituição	71
CAPÍTULO 4: Aspectos conflitantes sobre a sujeição passiva indireta.....	75
4.1 Conceito jurídico vs. econômico	75
4.2 Busca por critérios distintivos entre contribuintes, substitutos e responsáveis	80
4.3 Sujeição passiva indireta e sua natureza sancionatória	86
Conclusão	92
Referências bibliográficas	95

INTRODUÇÃO

O dever de pagar tributos é um encargo que todas as pessoas economicamente inseridas na sociedade, sejam elas físicas ou jurídicas, devem suportar em prol do custeio da máquina estatal e do investimento na infra-estrutura econômica do país. Tão presente no cotidiano das atividades produtivas, o tributo é um ônus que surge a partir da ocorrência de determinados atos ou fatos da vida e que fazem com que o Estado, através de seus mecanismos coercitivos, exija daquelas pessoas o pagamento correspondente.

Em princípio, parece que quem paga o tributo é aquele que pratica o ato ou apresenta o fato a ele relacionado. Exemplificando, quem possui um veículo automotor deve pagar o IPVA, ou imposto sobre a propriedade de veículos automotores; quem auferir renda deve pagar o respectivo imposto; e assim por diante.

Contudo, verifica-se que tal premissa nem sempre é verdadeira. A legislação tributária permite que em várias situações o pagamento do tributo correspondente a um ato ou fato, que aparentemente deveria recair sobre quem o praticou ou apresentou, seja exigido pelo Estado de pessoa diversa.

Com uma rápida leitura do art. 128 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, extrai-se a conclusão, ainda sem o rigor exigido, que a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa que não seja o contribuinte. Daí surgem os primeiros questionamentos. Como se dá juridicamente a constituição do referido crédito? Quem é essa terceira pessoa que não é o contribuinte, mas que se torna responsável pelo referido crédito tributário? Como nasce no mundo jurídico a relação entre o Estado e o chamado contribuinte e que, posteriormente, pode trazer consequências para outras pessoas que não aquelas inicialmente envolvidas? Quais as razões de tal operação?

Sabe-se de antemão que a Constituição da República Federativa do Brasil estabelece limites ao Estado com relação à instituição de tributos, e que é próprio do atual estágio de desenvolvimento democrático e institucional que os cidadãos estejam resguardados contra a atuação abusiva de governantes que, na ânsia arrecadatória, porventura queiram

extrapolar tais fronteiras. Impensável, portanto, que a cobrança de um tributo relativo a um ato ou fato apresentado por uma pessoa seja direcionado para outra, sem que essa operação se dê dentro dos princípios resguardados pela Constituição da República Federativa do Brasil.

Com essas observações preliminares é que surgiu o interesse em pesquisar o fenômeno chamado de *sujeição tributária passiva indireta* que, em linhas gerais, é a imputação do ônus tributário sobre pessoa, física ou jurídica, que não aquela diretamente ligada ao ato ou fato causador da cobrança do tributo. O CTN chama esta imputação sobre pessoa diversa de *responsabilidade tributária*, reservando vários artigos para sua regulação.

Os objetivos propostos neste trabalho são verificar a natureza jurídica da sujeição tributária passiva indireta, também chamada de responsabilidade tributária, desvendar conceitos e princípios jurídicos relacionados, investigar como o fenômeno é tratado pela doutrina e pela legislação tributária e, principalmente, descobrir quais são os limites da atribuição a terceira pessoa, do ônus tributário originalmente nascido sobre uma outra.

O trabalho foi dividido em quatro capítulos. O primeiro consistirá no estudo sobre a relação jurídica tributária, desde suas raízes em tempo antigos até converter-se em uma obrigação jurídica regida por princípios constitucionais. O segundo capítulo será voltado à compreensão da sujeição passiva tributária em sua forma genérica, abordando os aspectos que a configuram e o modelo apresentado na legislação, somente com seus primeiros contornos. O terceiro capítulo procurará investigar conceitos e classificações envolvidos no estudo da responsabilidade tributária, fazendo a distinção entre sujeição passiva direta e indireta. Para isso buscará a comparação do que está contido na legislação tributária e o que é apresentado pela doutrina sobre o tema. O quarto e último capítulo verificará aspectos inovadores que a doutrina tem apresentado sobre a sujeição tributária passiva indireta, em cotejo com a visão apresentada no capítulo anterior.

O método de abordagem utilizado neste estudo será o dedutivo, partindo do conhecimento genérico sobre os institutos que envolvem o tema, para então se chegar às conclusões a respeito do fenômeno através do desencadeamento lógico entre os tópicos apresentados. A método procedimental de pesquisa será a revisão bibliográfica, cujo referencial teórico será buscado em meio a livros, artigos científicos, publicações especializadas impressas e na internet.

CAPÍTULO 1: Relação Jurídica Tributária - Obrigação Tributária

O tributo é instituição universal presente em praticamente todas as civilizações organizadas, desde a antiguidade, e certa é a sua cobrança pelo governante. O chamado Estado Fiscal dispõe dos instrumentos e poderes necessários para alcançar o seu objetivo que é a arrecadação dos tributos, enquanto que aos devedores tributários resta buscar o direito de serem exigidos na medida de suas possibilidades econômicas, seguindo o ideal de justiça, além de fiscalizar a destinação a ser dada ao recurso financeiro.

Este trabalho se inicia buscando compreender a origem da relação que se estabelece entre o Estado credor e o cidadão devedor do tributo, como esta relação nasce juridicamente, e descobrir sua natureza e elementos de que se compõe.

1.1 A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Na visão contratualista, o Estado é ente soberano que nasce de um acordo entre os indivíduos que, assim, abrem mão de seu arbítrio transferindo àquele o poder de elaborar e fazer cumprir normas, com o objetivo de alcançar o bem comum. No contexto moderno, “o Estado é a sociedade política e juridicamente organizada, dotada de soberania, dentro de um território, sob um governo, para a realização do bem comum do povo” (MARTINS, I., 2006, p. 32). Sua soberania atua tanto no plano interno quando o Estado exerce seu poder sobre os particulares em seu território, quanto no plano externo, na relação estabelecida com outras nações.

Estando imerso em uma economia capitalista, o Estado somente fará valer sua soberania se obtiver recursos financeiros equivalentes às suas necessidades. E poderá fazê-lo de duas formas: exercendo atividade econômica ou arrecadando esses recursos diretamente dos particulares. A primeira forma consiste na obtenção de receitas originárias; a segunda forma – que se constitui nos tributos, nas multas e nas penalidades pecuniárias

aplicadas por autoridades administrativas ou pelo juiz – consiste na obtenção de receitas derivadas. É o que expõe Kiyoshi Harada (2007, p. 317): “a receita divide-se em receitas originárias e receitas derivadas. Estas últimas correspondem àquelas que o Estado faz “derivar” para seus cofres parcelas de riquezas de seus súditos”.

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 173, determina que o Estado brasileiro somente exercitará diretamente atividade econômica quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definido em lei. Também fica estabelecido pelo inciso IV do art. 1º. da Carta Magna o fundamento da livre iniciativa na ordem econômica que, assim, fica a cargo do setor privado. Sobre esse aspecto, esclarece Hugo de Brito Machado (2006, p. 52) que “não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita”.

Considerando esta limitação na possibilidade do exercício de atividade econômica e excluindo as multas e penalidades pelo seu caráter excepcional, verifica-se que o tributo é a principal fonte de recursos para suprir as necessidades materiais do Estado e dos governos que o administram. Utilizando-se dos poderes a ele investidos, o Estado avança sobre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas para delas retirar sua fonte de manutenção e investimentos. Essa imposição tributária, segundo Ives Gandra Martins (2006, p. 1), “é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito”. Como resume Sergio Pinto Martins, “com fundamento em sua soberania, o Estado exige que seus súditos transfiram para ele parte de seus rendimentos, visando custear os fins de que necessita” (2006, p. 34).

Portanto, o poder de tributar decorre do próprio poder estatal em razão de necessidades econômicas para o exercício da soberania nos vários âmbitos. Sobre essa forma de obtenção de recursos, Kiyoshi Harada (2007, p. 317) esclarece que “são os tributos que o Estado decreta com base no princípio de autoridade, no exercício da soberania, e que se constituem no objeto do Direito Tributário”. Interessa à sociedade, tanto do ponto de vista do governante quanto dos indivíduos, que o Estado obtenha recursos de que necessita a fim de alcançar os seus fins. Isso justifica a criação de meios que permitam a arrecadação, isto é, justifica a edição de normas de tributação, impostas pelo Estado.

Outrora, o poder de tributar era exercido como simples relação de poder, quando o soberano monopolizador da força impunha ordem e determinava comportamentos aos governados. Sobre o poder de tributar, esclarece Hugo de Brito Machado (2006, p. 53):

“sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto”. E complementa dizendo que “não se pode esquecer que o tributo nasceu e existiu durante muito tempo albergado por uma relação simplesmente de poder. Embora o Direito Tributário seja relativamente recente [...], o tributo é tão antigo quanto o poder político” (MACHADO, 2004, p. 203). Mais recentemente é o Estado, em sua concepção moderna, que dispõe do poder de exigir dos cidadãos o tributo em forma de pecúnia, possibilitando a própria manutenção econômica. Originado da lei fundamental, a Constituição, o Estado dispõe do *poder de tributar*.

O poder estatal absoluto, em tempos passados, já foi normalmente aceito legitimando atos abusivos praticados sem a necessária elaboração de leis como hoje concebemos em um Estado de Direito alicerçado pelo princípio da legalidade. Alcides Jorge da Costa exemplifica:

Os administradores alemães da parte final do século XIX e início do século XX inclinavam-se por ver uma relação de poder entre o Estado e o contribuinte quando se tratava da cobrança de tributos. Da mesma forma, na Itália houve quem visse na relação tributária uma simples sujeição do contribuinte ao poder do Estado. Foi o caso de Orlando, que concebia as leis instituidoras de impostos como simples ordem, sem real natureza de lei. (2006, p. 191)

Contudo, o poder de tributar, mesmo tendo como fundamento a soberania, não é simples relação de poder como se poderia concluir analisando tão somente o aspecto da formação do Estado moderno. No decorrer da história, as teses autoritárias foram sendo substituídas pela idéia de liberdade. Como resultado, não é mais razoável admitir que o poder de tributar se constitua simples relação de poder, visto que o fortalecimento do Estado de Direito impôs limites ao próprio Estado. Destaca Hugo de Brito Machado (2006, p. 54) que “a palavra *poder* alberga idéia de mando ilimitado. O direito existe para impor limites ao poder”. Necessário foi, portanto, que o direito regulasse a atuação estatal também com relação à tributação evitando abusos de poder, visto que “na relação de tributação temos um forte, que é o Estado, e um fraco, que é o contribuinte, e não podemos esquecer que ‘nas relações entre o forte e o fraco a liberdade escraviza e só a lei liberta’” (MACHADO, 2006, p. 68). Rubens Gomes de Sousa, referindo-se à argumentação do jurista alemão Naviasky, descreve que “o Estado utiliza-se da sua soberania tão somente para fazer a lei; até esse ponto, trata-se efetivamente de uma relação de soberania [...], mas uma vez promulgada a lei, cessam os efeitos dessa soberania” (SOUSA, 1975, p. 85). De relação de poder, o conceito evoluiu para o de uma relação de direito em que os sujeitos envolvidos devem encontrar-se em situação de

igualdade, assegurada por princípios constitucionais gerais e princípios tributários, refletidos em normas que delimitam o poder de tributar.

Entre o Estado e a pessoa física ou jurídica para a qual aquele se volta a fim de arrecadar o tributo estabelece-se uma relação que, como já visto, há muito deixou de ser uma relação de poder. E essa relação é *jurídica* pois, estabelecida sob os ditames do Estado de Direito, é regulada por lei e por princípios de direito, estabelecendo entre os envolvidos, deveres e poderes. Eis o ensinamento de Hugo de Brito Machado:

Quando se diz que a relação de tributação é uma relação jurídica e não uma relação simplesmente de poder, o que se está afirmando é que, não obstante seja o Estado o sujeito ativo dessa relação, e seja ele próprio que elabora a lei, uma vez editada esta cessa qualquer supremacia do Estado sobre o particular. Pelo menos é assim que deve ser em um Estado de Direito democrático. (2004, p. 296-297)

Na mesma linha de pensamento, José Jayme de Macêdo Oliveira afirma que a obrigação tributária – expressão a ser desenvolvida mais adiante – é uma relação jurídica:

A obrigação tributária equivale a uma relação jurídica, porque nascida e regulada pela lei, pelo direito, vinculadora do Estado e das pessoas físicas e jurídicas. Não estiola tal asserto a circunstância de as leis tributárias serem editadas pelo próprio Estado, em decorrência de uma relação de soberania. Isto porque este poder esgota-se aí, i.e., com a elaboração das normas legais, cessam os efeitos da soberania, pois o estado de direito (democrático), justamente por não ser autoritário, submete-se ele próprio àquelas leis. Corolário disso é que, face à lei tributária, há perfeita igualdade jurídica entre o credor e o devedor: este obrigando-se a pagar o tributo na forma da lei; aquele desenvolvendo o mister da cobrança, também nos estritos limites legais. (2003, p. 346)

O ensinamento de Fernando Noronha (2003, p. 7) mostra que a “relação jurídica é um vínculo que, nas situações que envolvem duas ou mais pessoas, atribui a uma e outras poderes e deveres juridicamente exigíveis, com vista à realização de determinadas finalidades”. Francesco Carnelutti, em sua lição citada por Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 316), ensina que “a noção mais ampla e singela de relação jurídica é a de uma relação constituída pelo direito, entre dois sujeitos, com referência a um objeto” (2008, p. 316). Ainda sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho conclui que,

para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. (2008, p. 314)

Resta configurada a relação jurídica existente entre o Estado e o particular quando da ocorrência de uma relação de tributação. Tem-se, portanto, dois sujeitos formando um liame jurídico, Estado e pessoa sujeita ao pagamento do tributo, constituindo este o objeto da relação. E, justamente por ter como objeto o pagamento de *tributo* ou o adimplemento de alguma prestação a ele relacionada, acrescenta-se a tal liame a adjetivação *tributária*, para defini-la, finalmente, como uma *relação jurídica tributária*, que envolve um complexo de conceitos próprios e necessários para a obtenção dos recursos por parte do Estado e, também, protege o interesse do particular que está sujeito à tributação. Alcides Jorge Costa descreve esta relação como sendo

[...] uma relação jurídico-tributária com um conteúdo complexo, pois dela derivam poderes, direitos e também deveres da autoridade administrativa, aos quais correspondem deveres, positivos ou negativos, e também direitos, das pessoas sujeitas ao poder da autoridade, como derivam, mais especificamente, o direito de o ente público exigir e o correspondente dever de o contribuinte pagar a soma equivalente de imposto devida em cada caso. (2006, p. 192)

Conceito similar aponta Zelmo Denari (2006, p. 171), citando o tributarista italiano Antonio Berliri, para quem “a relação jurídica tributária é aquela especial relação que se instaura entre os sujeitos ativo e passivo do tributo, inclusive terceiros, diante de uma obrigação tributária atual ou iminente (potencial)”.

Relação jurídica tributária: é dela que, de maneira geral, trata o Direito Tributário, exatamente em decorrência da complexidade de tal relação, de apresentar características peculiares e necessitar que o direito intervenha no sentido de equilibrar o poder entre as partes envolvidas. Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 40) é categórico ao afirmar que o direito tributário rege *relações jurídicas*. Não por acaso o conceito de Direito Tributário se desenrola em torno da relação jurídica tributária. Para Hugo de Brito Machado:

[...] é possível conceituar o Direito Tributário como o *ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder*. (2006, p. 71)

Rubens Gomes de Sousa, mencionado no trabalho de Luciano Amaro (2008, p. 2), define Direito Tributário como “ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos”. Na mesma linha de

pensamento segue Kiyoshi Harada (2007, p. 317), quando afirma que “a relação jurídica que se instaura entre o Estado, que tem o poder de exigir o tributo, e a pessoa sob sua jurisdição, que tem o dever de pagar esse tributo, é submetida a uma série de normas jurídicas que vão compor a disciplina do Direito Tributário”.

Traçadas as linhas gerais sobre a relação de tributação, caracterizada como jurídica e tributária, afastada da idéia de relação de poder, constituindo o foco central do que trata o Direito Tributário, pode-se avançar sobre o conteúdo complexo da obrigação envolvida por essa relação, e que abrange uma série de direitos, potestades e deveres dela decorrentes.

1.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

No Direito, o termo obrigação tem significado restrito e que precisa ser compreendido em sua essência a fim de se avançar nos estudos sobre a sujeição passiva tributária. A legislação tributária utiliza a expressão *obrigação tributária* para designar ônus suportado pelas partes envolvidas na relação jurídica tributária, admitindo aspectos similares aos encontrados nas relações obrigacionais de Direito Civil.

Inicia-se com o estudo da obrigação tributária a partir do entendimento da dogmática peculiar do Direito Tributário, sua relação com o Direito Obrigacional, a natureza jurídica das relações que se estabelecem, e os conceitos que envolvem essa área da ciência do Direito.

1.2.1 Natureza jurídica e conceito

Como visto, a relação jurídica tributária apresenta especificidades cujos contornos são dados pelo Direito Tributário, o qual visa disciplinar a forma de arrecadação de tributos por parte do Estado e, simultaneamente, proteger o cidadão ao limitar o poder de tributar evitando abusos. Trata-se da relação jurídica entre o Fisco e o devedor do tributo. É de interesse que se estude a natureza jurídica dessa relação para concluir, mais adiante, sobre

a natureza do que se chama de obrigação tributária, tarefa que se inicia com o identificação da natureza jurídica do próprio Direito Tributário.

Um das classificações do direito é a que o divide em direito das pessoas, das coisas e das obrigações. Utilizando-se do estudo de Rubens Gomes de Sousa, pode-se resumir que

“no *direito das pessoas* inclui-se a regulamentação jurídica de certas situações que, não tendo diretamente um caráter patrimonial ou econômico, referem-se aos elementos da própria personalidade do titular do direito. [...] No *direito das coisas* compreende-se a regulamentação jurídica das situações, essencialmente patrimoniais ou econômicas, que se referem à relação direta entre a pessoa do titular do direito e uma coisa, material ou imaterial, que constitui o seu objeto. [...] No *direito das obrigações* classifica-se a regulamentação jurídica das situações, igualmente de caráter patrimonial, que se referem às relações de duas ou mais pessoas entre si”. (1975, p. 51)

Desde logo afasta-se da matéria relacionada com o direito das pessoas por não tratar de conteúdo patrimonial ou econômico, enquanto sabe-se que estes são de interesse da matéria tributária. Quando se refere ao direito das coisas, está se tratando de um direito de um único titular, que pode exercer seu direito *erga omnes*, ou seja, contra qualquer pessoa que o infrinja, o desconheça ou reivindique direito sobre a mesma “coisa”. Este direito é permanente, durando enquanto durar a coisa que constitui o seu objeto. Já o direito das obrigações envolve pelo menos duas pessoas, o titular do direito e a pessoa obrigada à prestação que constitui o objeto do direito. O direito obrigacional extingue-se assim que cumprida a obrigação.

Sobre o direito obrigacional, Rubens Gomes de Sousa esclarece que

no direito obrigacional existem pelo menos duas pessoas, o titular do direito, também chamado de *sujeito ativo* ou *credor* e a pessoa obrigada à prestação que constitui o objeto do direito, e que é o *sujeito passivo* ou *devedor*. (1975, p. 52)

José Jayme de Macêdo Oliveira, sobre a obrigação em direito, ensina:

Assim, a obrigação, como vínculo jurídico, apresenta dois sujeitos de direito: um ativo (que exige) e um passivo (que deve cumprir a exigência). Entretanto, para que exista obrigação jurídica não basta existam esses dois elementos subjetivos. Assim, toda obrigação tem um objeto, um escopo, uma finalidade que deve ser satisfeita, isto é, a prestação a que se obriga o sujeito passivo. (2003, p 345)

Quando estabelecida a relação jurídica tributária, passa o particular a ter uma obrigação a ser cumprida perante o Estado, o dever de pagar o tributo. Se, na definição dada por Fernando Noronha (2003, p. 8), “[...] *obrigação* é a relação jurídica em que uma pessoa (ou mais de uma) pode exigir de outra (ou de outras) uma prestação que satisfaz um interesse da primeira (ou das primeiras)”, pode-se inferir sobre a existência de uma obrigação quando o Estado exige do cidadão o pagamento do tributo.

O termo obrigação, palavra cuja origem está fartamente descrita na doutrina,

[...] deriva do latim *obligatio*, do verbo *obligare* (atar, ligar, vincular), que literalmente exprime a ação de se mostrar atado, ligado ou vinculado a alguma coisa. Em sentido amplo, a palavra *obrigação* é empregada em Direito para designar o vínculo jurídico que liga dois sujeitos de direitos e obrigações”. (MACHADO, 2004, p. 288-289)

Luciano Amaro acrescenta que

obrigação (de *obligatio*, ação de prender ou empenhar a vontade) tem, no direito, várias acepções [...]. No *direito das obrigações*, costuma-se empregar o vocábulo para designar, numa relação jurídica, o atributo de um dos pólos dessa relação, qual seja o *dever* (do devedor), que se contrapõe ao *direito* (do credor). (2008, p. 243)

E, ainda utilizando-se as palavras de Rubens Gomes de Sousa,

o elemento central do direito obrigacional aquilo que constitui essencialmente o conteúdo jurídico de um direito deste tipo, é portanto a *obrigação* que pode ser assim definida: obrigação é o poder jurídico por força do qual uma pessoa (*sujeito ativo*) pode exigir de outra (*sujeito passivo*) uma prestação positiva ou negativa (*objeto da obrigação*) em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito como produzindo aquele efeito (*causa da obrigação*). (1975, p. 83)

Existe na relação jurídica que se instaura para o pagamento do tributo uma obrigação nos moldes do que é disciplinado pelo Direito da Obrigações, pois estão perfeitamente caracterizados os elementos que o configuram. Presentes estão os dois sujeitos, um ativo e outro passivo, um objeto que se constitui na finalidade que deve ser satisfeita, e a fonte ou causa da obrigação, que é o fundamento de direito que permite ao sujeito ativo exigir a prestação do sujeito passivo. José Jayme de Macêdo Oliveira descreve:

[...] a obrigação tributária é uma obrigação jurídica como outra qualquer, com particulares nuances inerentes de seu instituto central, o tributo Assim, a obrigação tributária (surgida em virtude do fato gerador) vincula dois sujeitos (credor = Estado e devedor = contribuinte), incumbindo ao segundo dar dinheiro (principal) ao primeiro, por força de uma norma legal instituidora do tributo. (2003, p. 346)

Observados os critérios acima expostos, conclui-se que o Direito Tributário apresenta natureza de direito das obrigações, “uma vez que o seu objeto, como resulta da definição, é a arrecadação dos tributos, a qual só se pode fazer através de prestações positivas das pessoas a isso obrigadas, isto é, através de pagamentos que o contribuinte faz ao Estado” (SOUSA, 1975, p. 52). Sobre a mesma natureza, Hugo de Brito Machado afirma que,

No Direito Tributário inegavelmente encontram-se características do Direito Obrigacional, eis que ele disciplina, essencialmente, uma relação jurídica entre um sujeito ativo (fisco) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo). (2006, p. 73)

Outra classificação do direito geral é a que o divide em *público* e *privado*. Embora existam dúvidas sobre a relevância dessa classificação e divergência quanto ao critério que atribui a um determinado ramo do direito uma ou outra denominação, parece pacificada na doutrina que o Direito Tributário se configura como ramo do direito público. É o que afirma Luciano Amaro (2008, p. 5): “Não obstante sejam imprecisas as fronteiras que apartam os campos do direito público e do direito privado, [...] a classificação do direito tributário como ramo do *direito público* não se questiona”. A mesma conclusão é verificada na obra de Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 49): “qualquer que seja o critério de classificação adotado, o direito tributário caberá sempre no direito público”. Hugo de Brito Machado (2006, p. 72), além de reafirmar não existir dúvida que o Direito Tributário se trata de ramo do direito público, acrescenta que “o titular do direito regulado é o Estado, o interesse protegido é o da coletividade e suas normas são cogentes”.

A compreensão mais profunda da natureza do Direito Tributário envolve o estudo de outras classificações. Contudo, interessa neste ponto limitar a classificação do Direito Tributário como ramo do direito público e do direito obrigacional, do que se conclui ter a relação jurídica tributária a mesma natureza jurídica.

Como consequência, tendo a relação jurídica tributária natureza de direito obrigacional, existindo como vínculo jurídico entre credor e devedor, sujeitos de direito e obrigações, ela envolveria, em princípio, conteúdo patrimonial ou econômico como decorre do conceito de direito obrigacional. Sobre a questão da necessidade do aspecto patrimonial da obrigação tributária, surge uma divergência na doutrina. Parte dos doutrinadores considera ser necessário haver prestação obrigacional de caráter econômico. É a opinião de Paulo de Barros Carvalho:

Assim, recolhendo o vocábulo *obrigação* como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, podemos defini-lo como vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial. (2008, p. 318-319)

Outros autores com essa mesma linha de pensamento consideram necessária a presença de conteúdo econômico na prestação da obrigação tributária. Fernando Noronha (2003, p. 24), sobre as obrigações em geral, destaca que “a doutrina dominante sustenta a nulidade dessas obrigações que não consistem na realização de prestações com valor econômico, para nenhuma das partes intervenientes”. É sobre esse fundamento que parte dos autores tributaristas afirmam haver a mesma necessidade com relação à obrigação tributária. Clóvis Beviláqua, citado por Hugo Brigo de Machado (2004, p. 289), afirma que obrigação é “relação transitória de direito que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável [...]”. Hugo de Brito Machado diverge desse entendimento, assim expressando:

“na definição de Clóvis, como na de muitos outros autores, vê-se a referência ao conteúdo econômico da obrigação. O objeto da obrigação seria sempre algo economicamente apreciável [...]. Preferimos admitir que existem *obrigações* com objeto desprovido de valor econômico, ou por outras palavras, *obrigações* cujo objeto não é economicamente apreciável. (2004, p. 289)

Essa outra corrente exemplificada pelo entendimento de Hugo de Brito Machado, estabelece a controvérsia. Fernando Noronha (2003, p. 24), afeto a ela, manifesta-se: “não nos parece necessário, para que uma obrigação seja válida, que a prestação tenha conteúdo patrimonial; o fundamental é o *interesse do credor*, que deve ser merecedor de tutela.”. Tal interesse do credor tributário, o Fisco, manifesta-se não só pela busca do tributo em forma de pecúnia, mas também pelo cumprimento de obrigações de conteúdo não patrimonial exigidas da pessoa sujeita à tributação, como obrigações de fazer ou não fazer ou, ainda, tolerar a intervenção do administrador fiscal quando no exercício de suas atividades rotineiras. Se tal comportamento não for respeitado pela pessoa sujeita à tributação, ou se o pagamento do valor correspondente ao tributo não for realizado no tempo e forma determinados, também cabe a aplicação da respectiva multa com caráter punitivo. Seguidor desta corrente doutrinária, Hugo de Brito Machado define assim a obrigação tributária:

é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no

interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e o Estado tem o direito de constituir contra o titular um crédito”. (2006, p. 141)

Esse segmento defende a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, que inclui prestações de natureza não patrimonial às obrigações tributárias, como as de fazer, não fazer ou tolerar atos do administrador fiscal quando da sua atuação. Em contraponto a esse segmento, existem os que levantam críticas a tal terminologia, pois consideram como obrigação tributária, somente a de caráter patrimonial, pecuniário, relativo ao pagamento do tributo, sendo as demais prestações obrigações de outra natureza.

Já se concluiu sobre o Direito Tributário como ramo do direito público. E, como consequência, o credor de tal obrigação é o Estado. José Jayme de Macêdo Oliveira (2003, p. 346) esclarece: “como se vê, o primeiro distintivo da obrigação tributária está em que o sujeito ativo é sempre o Estado (salvo no caso das contribuições parafiscais), e, além disso, sua exclusiva fonte é a lei, ao revés das obrigações cíveis, cuja causa é basicamente o contrato”. Sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado e não o administrador fiscal. Este não pode dispor do crédito por ato de vontade como ocorre nas relações de direito privado, pois tem o dever de defender o interesse da coletividade que é o de suprir os cofres públicos com as receitas esperadas. Somente nos casos previsto em lei ou por ato vinculado da autoridade poderá ser o devedor dispensado da obrigação tributária. Sobre as consequências da natureza de direito público da obrigação tributária, eis o ensinamento de Luciano Amaro:

Já vimos que o direito tributário pertence ao campo do direito público. Por isso, a obrigação tributária é uma obrigação de direito público, do que decorrem consequências relevantes. O administrador fiscal não é titular (credor) da obrigação; credor dessa obrigação é o Estado [...]. Dessa forma, o crédito, na obrigação tributária, é indisponível pela autoridade administrativa. (2008, p. 246)

Feitas essas considerações, pode-se concluir que a natureza jurídica da obrigação tributária é a de uma *relação jurídica de direito público* com características de *direito obrigacional*. Como salienta José Jayme de Macêdo Oliveira (2003, p. 346), “[...] quatro são os elementos componentes da obrigação tributária: sujeito ativo (credor) = o Estado; sujeito passivo (devedor) = o particular; objeto (prestação) = dar dinheiro; e causa (fonte) = lei + ocorrência do fato gerador”, elementos estes que são perfeitamente identificáveis na obrigação tributária.

Contudo, a obrigação tributária apresenta uma outra característica importante que a diferencia radicalmente de uma obrigação de direito privado: é uma obrigação *ex lege*.

1.2.2 Obrigação *ex lege*

Não resta dúvida que o estudo da natureza jurídica da obrigação tributária é de fundamental importância pois, a partir de suas conclusões, determinar-se-á as normas de Direito a elas aplicáveis. E, como já foi verificado, a obrigação tributária tem natureza de direito público, o que vincula os atos do administrador fiscal que não pode alterá-la pela sua vontade pessoal como ocorre nas obrigações de natureza privada. Isso se dá porque a obrigação tributária é decorrente da lei, ou seja, é qualificada como uma obrigação *ex lege*. É o que esclarece Sergio Pinto Martins (2006, p. 164) com relação à natureza da obrigação tributária: “é a obrigação proveniente da previsão legal (*obligatio ex lege*) e não em decorrência da vontade da pessoa (*ex voluntates*)”.

Deve-se enfatizar que toda e qualquer obrigação de natureza jurídica, seja ela tributária ou não, é resultado do que está disposto no ordenamento jurídico, ou seja, nas leis. Mesmo as obrigações contratuais de caráter privado que decorrem da manifestação da vontade das partes, têm garantida sua existência e eficácia exatamente por serem reguladas em leis relativas às obrigações cíveis de direito privado. Quando se afirma que a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, quer se dizer algo além. Afirma Hugo de Brito Machado:

é certo que toda e qualquer obrigação, em sentido jurídico, em última análise, resulta da lei. Ocorre que o nascimento de algumas obrigações pressupõe, além da lei, sua fonte mediata, a manifestação da vontade daquele que a ela se vincula, sua fonte imediata. (2004, p. 293)

Significa dizer que a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege* por nascer não de uma manifestação da vontade das partes envolvidas mas, exatamente, de uma determinação legal. Como visto anteriormente, o poder de tributar tem origem na soberania do Estado que manifesta um Direito potestativo de exigir do indivíduo o pagamento do tributo ou prestação a ele relacionada. A soberania é exercida plenamente até o momento da elaboração das normas tributárias, parando aí a relação de poder entre Estado e “contribuinte”, então se estabelecendo uma relação jurídica tributária conforme prevista por aquelas normas.

Pela ocorrência de um fato descrito na lei, surge a obrigação tributária. Luciano Amaro coloca em termos claros o assunto:

Contudo, ao afirmar que certas obrigações (entre as quais a tributária) são *ex lege*, não se quer dizer que somente elas sejam obrigações jurídicas ou obrigações legais. A fonte das obrigações (civis, comerciais, trabalhistas, etc.) é a lei, pois, obviamente, não se cuida, no campo do direito, de obrigações simplesmente morais ou religiosas. Todas as obrigações jurídicas são, nesse sentido, legais. [...] A diferença está em que o nascimento de certas obrigações (entre as quais a tributária) prescinde de manifestação de vontade da parte que se obriga (ou do credor) no sentido de dar-lhe nascimento. (2008, p. 247)

Portanto, mesmo que todas as obrigações tenham como fonte mediata a lei, para algumas é necessária a manifestação da vontade das partes para que se constituam juridicamente. E é totalmente irrelevante na obrigação tributária a manifestação da vontade dos que a ela estão vinculados. Como dito, ao administrador fiscal não cabe escolher quando irá nascer a obrigação tributária; está vinculado à lei tributária que estabelece quando aquela nascerá, sendo esta a manifestação da vontade do Estado como ente soberano. Ao devedor da obrigação tributária, tão pouco existe possibilidade de escolha se quer ou não ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária. Este, por vezes, antes mesmo de tomar conhecimento da existência da obrigação tributária, já é dela devedor sem ter havido qualquer consulta ou requisitado manifestação.

Concluindo, a obrigação tributária resulta da lei denominando-se, por isso, *ex lege*. Dessa característica, potencializada pela natureza de direito público, decorre que as normas relativas às obrigações contratuais de direito privado não são aplicáveis quando se trata de vínculo tributário. Hugo de Brito Machado (2004, p. 292-293) exemplifica algumas normas aplicáveis às obrigações decorrentes de atos de vontade que não são aplicáveis às obrigações tributárias, como aquelas que afastam a possibilidade de questionamento da confissão da dívida e as que exigem capacidade civil da pessoas naturais para que sejam alcançadas pelo vínculo jurídico obrigacional. Regras específicas estão dispostas no Código Tributário Nacional a esse respeito.

1.3 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CTN

O Código Tributário Nacional, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, apresenta a figura da obrigação tributária no art. 113, e a terminologia adotada divide a obrigação tributária em *principal* e *accessória*:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou accessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação accessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação accessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

O texto legal discrimina a obrigação tributária conforme o seu objeto, ou seja, se este for de conteúdo pecuniário a obrigação será principal; se o objeto for de conteúdo não pecuniário, a obrigação será accessória.

1.3.1 Obrigação Tributária Principal

A obrigação principal, pelo texto do Código, tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, ou seja, o cumprimento de uma prestação de caráter patrimonial. Mais precisamente, essa prestação deve ser pecuniária, visto o que expressa o art. 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Nas palavras de Luciano Amaro (2008, p. 248), “a relação jurídica mais importante no direito tributário, obviamente, é a que tem por objeto o *pagamento do tributo*” e, por isso, a obrigação tributária correspondente é principal. Ressalta-se que, à penalidade adjetivada de pecuniária pelo § 1º do art. 113, foi atribuída a condição de obrigação principal pela terminologia do Código Tributário, isto é, posta no mesmo patamar hierárquico do pagamento do tributo. Porém, como explícito está no texto

codificado, tributo e penalidade não se confundem. Sacha Calmon Navarro Coêlho faz a pertinente observação:

no § 1º do artigo o legislador do CNT quis dar às multas fiscais, ou seja, ao crédito delas decorrente, o mesmo regime processual do tributo (inscrição em dívida ativa, execução forçada, garantias e privilégios típicos do *crédito tributário*). Para tanto cunhou o § 1º do art. 113. (2006, p. 671)

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. O *fato gerador* não se confunde com *hipótese de incidência*. Costuma-se definir hipótese de incidência “como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária” (HARADA, 2007, p. 491). O fato gerador é a concretização da hipótese de incidência. José Jayme de Macêdo Oliveira (2003, p. 352), ao comentar que a norma tributária encerra uma abstração que ainda não se traduz em efeitos concretos, enfatiza que “a atuação dessa norma só se concretiza na medida em que ocorra o fato, previsto como hipótese de incidência, por isso denominado ‘fato gerador’”. Em outros termos, a norma descreve uma hipótese de incidência tributária que, quando ocorrida no mundo fático, é chamada de fato gerador da obrigação tributária.

Como ensina Hugo de Brigo Machado (2004, p. 316), “uma coisa é a descrição, feita pela norma jurídica – pela lei em se tratando de hipótese de incidência tributária –, e outra coisa bem distinta é o acontecimento, o fato que realiza aquela descrição”. Ou, como é exposto por Sergio Pinto Martins (2006, p. 167), “a hipótese de incidência é a descrição na lei do *fato gerador*. O fato gerador é a situação concreta para a incidência do tributo. É a efetivação da hipótese de incidência”. A lei tributária prevê as hipóteses de incidência da tributação, isto é, quando existirá a sujeição passiva tributária pela ocorrência, na realidade, do fato gerador do tributo.

Tanto a hipótese de incidência quanto o instituto “fato gerador” são conceitos dos mais importantes no Direito Tributário e que merecem estudos mais extensos para se alcançar profundo conhecimento sobre o tema. Neste trabalho, porém, encerra-se considerando que estes dois elementos são deflagradores da sujeição passiva tributária da qual se tratará com maior rigor adiante.

Se com o fato gerador nasce a obrigação tributária principal, sua extinção se dá quando extinto o crédito tributário dela decorrente. Aqui apresenta-se uma peculiaridade

posta pelo CTN, que distingue obrigação e crédito tributários. Hugo de Brito Machado descreve em detalhes o fenômeno:

há, todavia, uma particularidade na obrigação tributária principal que deve ser esclarecida. A obrigação tributária principal, para ser exigível depende de sua liquidação, vale dizer, da determinação do valor do seu objeto. E uma vez operada essa determinação, pelo lançamento, não mais se fala de obrigação tributária e sim de crédito tributário [...]. (2004, p. 291)

Diferentemente do que ocorre no Direito Privado, no qual o crédito corresponde à obrigação líquida, isto é, quando o seu objeto ou prestação tem seu valor perfeitamente quantificado, no Direito Tributário denomina-se de obrigação tributária a relação obrigacional desde a ocorrência do fato gerador, quando nasce tal obrigação, até o momento em que se promova o lançamento, a partir do qual se passa a chamar de crédito tributário. É o que se pode extrair da obra de Sergio Pinto Martins:

Distingue-se a obrigação tributária (art. 113 do CTN) do crédito tributário (art. 139 do CTN). A obrigação tributária antecede o crédito tributário. É o primeiro passo. O conteúdo da obrigação tributária ainda não é determinado e o sujeito passivo não está identificado. O crédito tributário vem depois da obrigação tributária. É o segundo passo. Surge com o lançamento. (2006, p. 163)

Essa distinção entre obrigação e crédito tributários é estabelecida da seguinte forma por Hugo de Brito Machado:

Na terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional a expressão *obrigação tributária* designa a relação jurídica tributária que nasce com a ocorrência do fato previsto em lei como hipótese de incidência tributária, atribuindo ao sujeito passivo o dever de pagar o tributo e ao sujeito ativo o poder-dever, ou direito potestativo, de fazer o lançamento tributário, vale dizer, de constituir o *crédito tributário*, expressão que designa a mesma relação jurídica tributária depois de sua liquidação pela autoridade administrativa. (2006, p. 297)

É com o lançamento que o Estado poderá exigir o pagamento do tributo, pois antes dele, enquanto tratar-se da obrigação tributária, o crédito ainda não está constituído. Sobre o instituto do lançamento, o Código Tributário Nacional que assim expõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A definição é rica em detalhes, ensejando as mais diversas considerações e críticas pela doutrina. Para que não se desvie do objetivo principal deste estudo, destaca-se a definição de lançamento dada pelos doutrinadores. Para Rubens Gomes de Sousa,

O lançamento pode portanto ser definido como o ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valoração qualitativa e quantitativa das situações que a lei define como pressupostos da incidência e, como consequência, a criação da obrigação tributária em sentido formal. (1975, p. 102)

Zelmo Denari (1991, p.234) entende por lançamento tributário “*o procedimento da administração, do contribuinte ou de ambos, tendente à constituição do crédito tributário, com vistas à captação do tributo*”. Finalizando, Paulo de Barros Carvalho, metuculoso e crítico quanto à terminologia utilizada pelo CTN, define assim o lançamento:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido. (2008, p. 423)

Cabe uma última observação quanto à obrigação tributária principal. A já mencionada inclusão da penalidade como objeto da obrigação principal, pelo § 1º, do art. 113, do CTN, recebe críticas da doutrina por confundir institutos de natureza diversa. Em citação anterior, Sacha Calmon Navarro Coêlho justifica que o legislador do CTN equiparou tributo e penalidade para que tivessem o mesmo regime processual. Porém, afirma que “[...] o fez com desastrada infelicidade passando a idéia de que tributo e multa se confundem, o que não é permitido pelo art. 3º do CTN, nuclear e fundante do conceito de tributo” (COÊLHO, 2006, p. 671). O texto codificado pressupõe a existência de fato gerador de penalidade pecuniária que, no caso da obrigação tributária, consistiria numa infração por ato omissivo, isto é, por não ter sido realizado o pagamento do tributo. Contudo, penalidade pecuniária tem natureza de sanção de ato ilícito, algo que não se confunde com tributo, como dispõe o próprio art. 3º do CTN. Eis o que Luciano Amaro desvenda sobre o assunto:

Assim, a própria omissão no cumprimento do dever de recolher tributo seria fato gerador de outra obrigação “tributária”, que teria por objeto a sanção administrativa cominada para a infração do comando legal que determina o pagamento do tributo... À evidência, o legislador errou ao contaminar o conceito de obrigação tributária com a sujeição do infrator ao *jus puniendi* estatal [...]. A sanção – pecuniária embora –

não é tributo, e quem o afirma é o próprio Código Tributário Nacional (art. 3º). (2008, p. 248)

Mais incisivo em suas críticas, Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 325) considera incoerente, verdadeiro equívoco legislativo a inclusão da penalidade como objeto possível da obrigação tributária, seja esta principal ou não. Ressalta que o próprio legislador do CTN deixou claro que fato lícito associa-se a obrigação tributária e fato ilícito associa-se a penalidade pecuniária. Ele faz sua censura ao texto do Código concluindo que “é imperioso depurá-lo, suprimindo, por imposição do próprio sistema, as palavras *ou penalidade pecuniária* salvaguardando, desse modo, a pureza e a integridade do conceito de *obrigação tributária*” (CARVALHO, 2008, p. 325).

De qualquer forma, está o sujeito passivo obrigado a pagar a obrigação tributária principal posteriormente convertida em crédito tributário com o lançamento, seja o objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Não escapa o sujeito passivo desta obrigação, muito embora a natureza distinta dos dois institutos deva ser compreendida.

1.3.2 Obrigação Tributária Acessória

A obrigação tributária que tem objeto com conteúdo não patrimonial (ou não pecuniário) é denominada de acessória. Sendo a obrigação principal aquela que atende o interesse precípua do Fisco que é a arrecadação do tributo e, também, o pagamento da penalidade pecuniária, a obrigação acessória abrange uma lista de imposições de fazer e não fazer contidas na legislação tendo como o objetivo a fiscalização e efetivação do recolhimento do tributo. Neste sentido afirma Luciano Amaro:

“Vimos que o Código Tributário Nacional chama de acessória a obrigação tributária sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas (obrigação de fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos”. (2008, p. 249)

Para José Jayme de Macêdo Oliveira,

a chamada obrigação tributária “acessória” consiste na situação, prevista na legislação, que obriga alguém a praticar ou abster-ser de praticar determinados atos (diferentes do pagamento do tributo ou multa), os quais atendem ao interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos. (2003, p. 349)

Esses atos podem ser, por exemplo, a apresentação da declaração do imposto de renda, a escrituração de livros, a emissão de notas fiscais, a prestação de informações fiscais sobre IPI, a permissão de acesso de fiscais, entre outros. Sempre serão condutas diferentes daquela de dar dinheiro. Diz o § 2º do art. 113 que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Novamente, quanto à acessoriedade, não se aplica diretamente no Direito Tributário o conceito empregado no Direito Civil. Sergio Pinto Martins (2006, p. 164) explica que "no âmbito do Direito Civil entram na classe das coisas acessórias os frutos, produtos e rendimentos (art. 95 do Código Civil). Diz respeito, portanto, a coisas. Obrigação acessória é a que segue a sorte do principal (art. 92 do Código Civil)". Já foi visto que a obrigação tributária não tem natureza de direito das coisas, e sim de direito obrigacional. Portanto, com relação à obrigação tributária, a acessoriedade tem outra significação, que é a de fazer cumprir o objetivo de recolhimento do tributo, fiscalizando e controlando as atividades econômicas dos particulares. Luciano Amaro esclarece:

A acessoriedade da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente subordine. As obrigações tributárias *acessorias* (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. (2008, p. 249)

No entendimento de Hugo de Brito Machado, o sentido de acessoriedade indica que a obrigação acessória existe em função do cumprimento da obrigação principal, estando uma relacionada à outra tão somente para que se alcance a efetiva arrecadação. O autor afirma que,

realmente, em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais. (2006, p. 143)

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 670), “rigorosamente, inexistem obrigações acessórias, senão que prestações de fazer e não-fazer diretamente

estatuídas em lei [...]”, e complementa alertando “que deverão decorrer de previsões legais em estrito senso, ou seja, de leis em sentido formal e material, até porque ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei, a teor da Constituição da República” (COELHO, 2006, p. 672).

Alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho, preferem designar as obrigações acessórias como *deveres formais* ou *instrumentais*, por considerar estas expressões mais apropriadas ao seu objetivo, além de mais distantes daquelas utilizadas em Direito Civil. Por suas palavras:

Nossa preferência recai, por isso, na expressão *deveres instrumentais ou formais*. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributário. (CARVALHO, 2008, p. 322)

Mais uma vez a terminologia do CTN é criticada, agora quanto ao conceito de obrigação acessória. Ricardo Lobo Torres relaciona as seguintes críticas:

A expressão “obrigação acessória” vem sendo severamente criticada pela doutrina. Em primeiro lugar, porque, por lhe faltar conteúdo patrimonial, não pode se definir como obrigação, vínculo sempre ligado ao patrimônio de alguém. Em segundo lugar, porque nem sempre o dever instrumental é acessório da obrigação principal, tendo em vista que pode surgir independentemente da existência de crédito tributário, como acontece na declaração de renda. Em terceiro lugar, porque o termo deveria ser reservado para aquelas obrigações que se colocam acessoriamente ao lado da obrigação tributária principal, como sejam as penalidades pecuniárias e os juros e acréscimos moratórios. (2006, p. 238-239)

A questão da necessidade (ou não) da patrimonialidade da obrigação tributária foi discutida anteriormente, restando a divergência doutrinária sem solução. Para Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 321), com relação às obrigações acessórias ou, como prefere o autor, aos deveres instrumentais ou formais, “os deveres de que falamos não têm natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo mensurável em valores econômicos”. Divergindo está Hugo de Brito Machado (2006, p. 142-143), quando afirma que, “no plano da Ciência do Direito não se pode negar a existência de obrigações acessórias sem conteúdo patrimonial”.

Por fim, enfrenta-se o disposto no § 3º do art. 113 do Código: “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Lançando-se um primeiro olhar sobre o trecho do texto legal, este parece indicar que a obrigação acessória converter-se-ia em uma obrigação principal quando aquela não fosse cumprida. Todavia, analisando o contexto da terminologia adotada pelo Código, a despeito de todas as críticas já fundamentadas, ele indica tão somente que a multa pelo não cumprimento da obrigação acessória, como indica o § 1º do mesmo artigo, é uma obrigação tributária principal. Manifesta-se José Jayme de Macêdo Oliveira (2003, p. 352): “O que registra o presente dispositivo é que, desatendida a obrigação acessória, sujeita-se o infrator a uma multa, aí cristalizando-se uma obrigação principal (dar dinheiro ao Fisco)”. Ricardo Lobo Torres traça o caminho para a compreensão do problema contido neste parágrafo terceiro:

Esse dispositivo é consequência da inexata caracterização do dever instrumental como obrigação acessória. Sendo ele impropriamente considerado pelo CTN como obrigação de fazer, do seu descumprimento resulta uma obrigação de dar, ou seja, o não-fazer é punido com multa fiscal, que se transforma, também impropriamente, em obrigação principal. (2006, p. 239)

A compreensão da obrigação tributária como definida pelo Código Tributário Nacional exige atenção aos detalhes visto que o texto legal, além de tratar das peculiaridades inerentes ao tema, lança mão de uma terminologia por vezes inapropriada. De toda forma, o CTN propõe uma lógica para que se alcance o objetivo do Estado que é, neste particular, a arrecadação dos tributos.

Neste capítulo buscou-se compreender os fundamentos históricos e científicos que levam à formação da obrigação tributária, relação jurídica que faz surgir em um de seus pólos o sujeito passivo tributário. Assim, pode-se avançar no estudo do objeto central deste trabalho, que é a compreensão do fenômeno da sujeição passiva indireta e sua relação com a chamada “responsabilidade tributária”, os quais serão estudados nos próximos capítulos.

CAPÍTULO 2: Sujeição Passiva Tributária

Dentre os elementos que, segundo a doutrina, compõem a obrigação tributária (sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa), concentra-se nesse momento do estudo uma reflexão sobre o sujeito passivo para, mais adiante, compreender o fenômeno da sujeição passiva indireta.

A sujeição passiva tributária, entendida como a imposição para ocupar o pólo passivo da obrigação tributária, em tese, é atribuída à pessoa física ou jurídica que realizou o fato gerador previsto na hipótese de incidência da norma tributária. Pressupõe-se que essa sujeição ocorra sobre o indivíduo que se beneficia economicamente da situação que constitui o chamado *critério material* presente naquela norma.

Porém, adianta-se que essa sujeição típica apresenta exceções, ou seja, nem sempre a imputação do dever tributário recai sobre a pessoa que tira vantagem econômica do fato tributado.

Cabe, portanto, investigar os critérios jurídicos que permitem ao legislador eleger determinadas pessoas como sujeitos passivos da obrigação tributária e, em outras vezes, atribuir a sujeição tributária passiva a pessoa diversa. Também se vê necessário desvendar como o critério econômico se relaciona com os institutos do Direito, ciência que tem como fonte principal a norma positivada, principalmente no que tange a característica *ex lege* do Direito Tributário. Inicia-se com o estudo da sujeição passiva tributária.

2.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – PRINCÍPIO DEFLAGRADOR DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Foi visto que o Estado exerce seu poder de sujeição tributária avançando sobre o patrimônio dos particulares, a fim de obter os recursos econômicos de que necessita para a efetivação de seus objetivos. Essa transferência de patrimônio, do particular para o Fisco, segue um princípio já consolidado no Direito Tributário, prática observada desde a

antiguidade, muito antes do surgimento do Estado de Direito. Atualmente, porém, deve o Estado aplicar o *princípio da capacidade contributiva*, pelo qual o indivíduo sujeito à tributação arcará com um valor de tributo coerente com sua condição econômica. Assim, o devedor tributário não será onerado excessivamente, de forma a prejudicar-lhe a subsistência, nem será beneficiado com a estipulação de um valor aquém de suas possibilidades, de forma a gerar injustiças aos olhos da sociedade.

Eis o que expõe Angela Maria da Motta Pacheco:

Desde a mais remota antiguidade propugna o homem pelo princípio da capacidade contributiva, o ideal da justiça distributiva pelo qual o cidadão contribuirá para as necessidades da sociedade na medida de sua força econômica. (1995, p.12)

O princípio da capacidade contributiva direciona o ordenamento em vistas a “mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos” (CARVALHO, 2008, p. 181), objetivo que constitui verdadeiro desafio para os sistemas de Direito Tributário. Rubens Gomes de Sousa descreve que

O conceito de capacidade contributiva foi proposto pelo financista italiano GRIZIOTTI para significar a capacidade econômica de pagar tributos: em síntese, capacidade contributiva é a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas. (1975, p. 95)

O princípio da capacidade contributiva é a expressão, no terreno do Direito Tributário, do princípio da igualdade inerente ao Estado de Direito, conquista das nações modernas. Luciano Amaro faz assim o cotejo:

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. (2008, p. 139)

Colocado como ideal de justiça, este princípio deve refletir no ordenamento jurídico tributário, garantindo a eficácia do que doutrinariamente chama-se de igualdade material, princípio também basilar em tempos atuais. Celso Antônio Bandeira de Mello, sobre a igualdade como preceito constitucional, ensina:

Rezam as constituições – e a brasileira estabelece no art. 5º, caput – que todos são iguais perante a lei. Entende-se [...] que o alcance do princípio não se restringe a

nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia. Estamos diante do que a doutrina denomina de cláusula geral de igualdade. (2006, p. 9)

O conceito de capacidade contributiva, como princípio, está presente no § 1º, art. 145, da Constituição da República Federativa do Brasil:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nascido de um axioma, a igualdade, a capacidade contributiva é conceito econômico que se transmuta em preceito jurídico pelo texto da Carta Magna, e serve como uma diretriz ao legislador tributário quando da elaboração da norma que irá sujeitar o cidadão à obrigação de pagar tributo. É o que afirma Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 95) com relação ao princípio positivado: “trata-se de uma regra endereçada ao legislador, para orientá-lo na escolha dos fatos, atos ou negócios que devam ser objeto de tributação, e na graduação da medida desta” (1975, p. 95). Hugo de Brito Machado, coloca que

a questão da capacidade contributiva pode ser posta no plano pré-jurídico, como elemento a ser considerado pelo legislador na definição da hipótese de incidência do tributo, e como elemento a ser considerado pelo aplicador da lei tributária. (2004, p. 479)

Como princípio informador, está implícito que, em um momento pré-jurídico, o da elaboração da norma tributária, o legislador procurou indicar hipóteses de incidência que efetivamente alcancem o objetivo de descobrir a verdadeira condição econômica do futuro sujeito passivo da obrigação tributária. E o legislador ordinário o faz seguindo a lista de fatos presuntivos de riqueza postos pela Constituição, quando esta traz a discriminação de competências nos art. 153, 155 e 156, repartida entre União, Estados e Distrito Federal, e Municípios. Nesses artigos ocorre a tipificação dos tributos, como o Imposto de Renda (art. 153, III), o ICMS (art. 155, II) e o imposto sobre transmissão “inter vivos” de bens imóveis (art. 156, II), o que também revela quem será o sujeito passivo das obrigações tributárias a serem estabelecidas com a ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Angela Maria da Motta Pacheco demonstra que na tipificação desses tributos, a sujeição passiva tributária tem destinação certa. Tomando suas palavras, “não pode a Lei Ordinária impor imposto a quem não auferiu renda, a quem não realizou a operação que fez circular a mercadoria, a quem não transmitiu imóvel” (PACHECO, 1995, p. 13). E assim arremata:

O sujeito passivo decorre naturalmente da determinação de núcleos de referência – esboço do critério material dos impostos criados na Constituição como visto. Isto é tanto mais verdade quando se tem em vista a capacidade contributiva como princípio de validade da existência do tributo, sua exigência pelo Estado credor e seu pagamento pelo contribuinte. (PACHECO, 1995, p. 13-14)

Conclui-se que o conceito de capacidade contributiva tem natureza econômica, relaciona-se com o montante de patrimônio e de renda das pessoas física ou jurídicas, e é colhida como princípio na Constituição, variante do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário. A figura do sujeito passivo tributário surge da norma tributária que define a hipótese de incidência do tributo, de tal forma que seu nascimento está ligado ao princípio da capacidade contributiva, pois a norma editada seguindo este princípio, persegue indicadores que reflitam da melhor maneira possível a riqueza daquele que poderá figurar no pólo passivo da obrigação tributária.

Por fim, enfatiza-se que o critério econômico que sujeita uma pessoa ao cumprimento de uma obrigação tributária, somente se manifesta em um momento pré-jurídico. Nascendo a norma no plano jurídico, esta deve ser aplicada abstraindo-se qualquer análise econômica da situação daquele que realizou o fato gerador do tributo.

2.2 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA E CAPACIDADE PARA REALIZAR O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Verificou-se que a capacidade contributiva é elemento importante no momento pré-jurídico quando da definição, pelo legislador, da hipótese de incidência que indica de forma mais adequada a aptidão econômica para contribuir no custeio das atividades do Estado, do que decorre, em princípio, a definição do sujeito passivo tributário. Promulgada a lei tributária, deixa de ser relevante qualquer consideração a respeito da situação econômica do devedor do tributo, passando-se a atuar no plano jurídico formal. Contudo, no mundo

jurídico, é necessário que se identifique quem tem capacidade para, primeiro, realizar o fato gerador do tributo e, segundo, figurar no pólo passivo da relação tributária, ou seja, quem tem capacidade tributária passiva.

O art. 1º do Código Civil Brasileiro estabelece que “toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil”. Esta é a capacidade jurídica, relacionada com a personalidade, pois todo o ser humano é pessoa, sujeito de direitos e deveres. O Direito Civil coloca uma distinção entre a capacidade jurídica ou de ser sujeito de direito, e a capacidade para praticar atos jurídicos. Sílvio de Salvo Venosa (2007, p. 125) ensina que “distingue-se a *capacidade de direito ou jurídica*, aquela que gera a aptidão para exercer direitos e contrair obrigações, da *capacidade de fato*, que é a aptidão “pessoal” para praticar atos com efeitos jurídicos”. Os termos *de direito* e *de fato* são duais e, sempre que empregados na terminologia do direito, revelam a reciprocidade existente entre atos ou fatos acolhidos no ordenamento jurídico, e o que ocorre na realidade, independentemente de existir na esfera do direito. Hugo de Brito Machado alerta para a seguinte distinção:

Uma coisa é a capacidade jurídica, ou aptidão para ser sujeito de direitos e deveres jurídicos, que se confunde com a personalidade. Toda pessoa tem essa capacidade. Outra coisa é a capacidade como aptidão para a prática de atos jurídicos, atos destinados a criar, modificar ou extinguir direitos. Capacidade que nem todas as pessoas têm. E algumas podem ter em termos relativos. (2004, p. 479)

Verifica-se ser necessária a compreensão dessa diferenciação, pois o termo *capacidade* é muitas vezes empregado genericamente pelos civilistas, que o utilizam de forma indistinta nas expressões capacidade jurídica, capacidade de direito e personalidade. Pontes de Miranda leciona:

Pessoa é o titular do direito, o sujeito de direito. Personalidade é a capacidade de ser titular de direitos, pretensões, ações e exceções e também de ser sujeito (passivo) de deveres, obrigações, ações e exceções. Capacidade de direito e personalidade são o mesmo. Diferente é a capacidade de ação, de ato, que se refere a negócios jurídicos (capacidade negocial) ou a negócios jurídicos e atos jurídicos *stricto sensu*; ou a atos ilícitos (capacidade delitual). (2000, p. 209)

Do Direito Civil extrai-se que nem todas as pessoas têm capacidade civil plena, isto é, capacidade para a prática de atos jurídicos que criam, modificam ou extingam direitos. Enquanto a regra é que todos são plenamente capazes a exercer pessoalmente atos da vida civil, a lei determina exceções àquela regra nas quais haverá incapacidade relativa ou absoluta para tais atos (arts. 3º a 5º do Código Civil Brasileiro).

Necessário transpor o problema para o Direito Tributário, ao qual interessa identificar tanto aquele que pode executar o fato gerador previsto na norma tributária, quanto aquele que tem a chamada *capacidade tributária passiva*, isto é, quem pode figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Inicia-se pelo entendimento sobre a capacidade tributária passiva. Pelas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

define-se capacidade tributária como a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas de índole tributária. Se assim é, podemos dizer que capacidade tributária passiva é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal. (2008, p. 337)

No dizer de Sergio Pinto Martins (2006, p. 171), enquanto “a capacidade ativa tributária é a atribuição determinada por lei ao credor de poder exigir o tributo, [...] a capacidade passiva tributária é a atribuição determinada para o devedor ficar no pólo passivo da relação tributária”. Vê-se que o conceito jurídico é despreendido de qualquer consideração econômica.

Dada a definição de capacidade tributária passiva, a questão que surge é saber se somente as pessoas naturais plenamente capazes segundo a codificação civil e os entes dotados de personalidade jurídica, poderiam figurar como sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias, ou se outras figuras que a lei civil não considera como centros de imputação de direitos e deveres, também seriam dotadas de capacidade tributária passiva. Eis o que estabelece o Código Tributário Nacional quando trata da capacidade tributária passiva no seu art. 126:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

O texto legal aponta que, mesmo aqueles que não possuem capacidade civil plena, como o menor de 16 anos, os que, por enfermidade ou deficiência mental, não têm discernimento para prática de atos civis, os que transitoriamente não puderem exprimir sua vontade, os ébrios habituais, os excepcionais, etc., possuem capacidade tributária. O mesmo

ocorre com as pessoas jurídicas que não estejam regularmente constituídas na forma exigida pelo art. 45 do Código Civil Brasileiro, mas que exercem atividade econômica ou profissional. Mesmo sem ter capacidade civil plena ou personalidade jurídica regulamentada, esses entes, quando realizadores dos fatos geradores, fazem nascer a obrigação tributária, deflagrando a busca do recolhimento do tributo pelo Fisco.

José Jayme de Macêdo Oliveira comenta assim o disposto no art. 126 do CTN:

Preconiza o dispositivo sob exame que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais, enfatizando a irrelevância de qualquer limitação ou privação do exercício das atividades civis, comerciais ou profissionais. Significa que o dever de pagar tributo pode recair sobre pessoa interdita ou incapaz absolutamente, p. ex.: em transmissão *causa mortis*, nada importa se o herdeiro é menor, de incapacidade absoluta, pois ingressa ele, assim mesmo, na relação jurídica tributária pertinente ao imposto estadual (embora representado). (2003, p. 380)

O mesmo entendimento poder ser extraído do texto de Sergio Pinto Martins:

Pouco importa a idade, o estado civil, se a pessoa tem capacidade plena, relativa ou incapacidade para fins tributários. Importa o que a lei tributária estabelece quando define o contribuinte da obrigação tributária. [...] A capacidade tributária não coincide com a capacidade de Direito Civil. (2006, p.171)

O legislador pode, dentro de certas limitações, delinear o fato gerador e, quando da sua ocorrência, atribuir efeitos fiscais sobre os entes que o Direito Civil não reconhece como juridicamente capazes. Em outras palavras, pode reconhecer a capacidade tributária passiva mesmo daquelas pessoas ou entes desprovidos de personalidade jurídica. Algumas situações são listadas como exemplo por Sergio Pinto Martins (2006, p.171-172), como a possibilidade de sujeição passiva tributária a menor de 16 anos, ao louco, ao pródigo; a incidência de ICMS sobre mercadorias vendidas por comerciante que faliu e está impedido de exercer o comércio; a tributação não somente da sociedade de direito, como também da sociedade irregular ou da de fato.

Sobre o conteúdo do art. 126 do CNT, Paulo de Barros Carvalho conclui que:

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 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. Dentro dessa moldura, é quase infinita a legitimidade criativa do legislador fiscal, que pode atribuir *personalidade tributária e capacidade para realizar o fato jurídico* a quem não as tenha por reconhecidas, no enredo das normas de direito civil. (2008, p. 341)

Reconhecida esta peculiaridade regida pelo Código Tributário Nacional – a desvinculação da capacidade tributária passiva da capacidade jurídica delineada pelo direito privado –, a qual Zelmo Denari (2006, p. 175) considera um atestado da “autonomia dogmática do Direito Tributário diante das demais disciplinas – notadamente diante do Direito Civil”, vê-se necessário retomar a questão posta anteriormente, que é a distinção entre aquele que pode executar o fato gerador e aquele que pode figurar no pólo passivo da obrigação tributária. A citação *supra* de Paulo Barros de Carvalho já lançava indícios da existência de tal separação; e ela existe juridicamente no entendimento daquele autor, que considera circunstâncias diferentes a possibilidade de um ente ao qual o direito positivo não atribui personalidade jurídica vir a concretizar o fato gerador tributário, e a aptidão para integrar a relação jurídico-tributária quando ocorridos os fatos descritos na norma tributária (CARVALHO, 2008, p. 341).

Por esse prisma, o que o CTN preconiza como capacidade tributária passiva em seu art. 126, é o reconhecimento jurídico que os fatos previstos como geradores de tributos, quando concretizados por pessoas ou entes desprovidos de capacidade jurídica pelo Direito Civil, geram efeitos fiscais. Em outro plano está a capacidade tributária passiva que, por definição, é a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos passivos de relações jurídicas de natureza tributária. Desta relação não pode figurar pessoa que não seja provida de capacidade jurídica. Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 342) demonstra que a obrigação tributária é espécie de relação jurídica das patrimoniais, instituição que o legislador não pode deixar de respeitar em sua plenitude constitutiva, e acrescenta que

só alguém que tenha personalidade jurídica pode ser sujeito passivo de obrigações tributárias, advertência que se estende para toda e qualquer relação jurídica. Só a pessoa, sujeito de direitos fundamentais, como nome, patrimônio e domicílio, tem condições de ocupar o tópico de devedor da prestação obrigacional. (2008, p. 342)

Angela da Motta Pacheco (1995, p. 16) também afirma que “a lei exige personalidade jurídica nos termos da lei civil para que alguém seja sujeito da relação jurídica tributária”, mesmo que com capacidade de realizar o ato se encontre pessoas não dotadas de capacidade civil. “Na verdade, não se deve confundir a questão da ocorrência, ou não, do fato gerador da obrigação tributária com a questão da capacidade tributária passiva” (MACHADO,

2004, p. 483). O CTN não faz tal distinção, tratando de forma genérica e imprecisa ambas as situações.

Conclui-se que a capacidade tributária, por definição, deve ser atribuída a ente com capacidade jurídica nos moldes da lei civil, mesmo que o fato gerador do tributo tenha sido concretizado por pessoa ou ente juridicamente incapaz (absoluta ou relativamente). O que o art. 126 do CTN determina é que os fatos geradores realizados por pessoas ou entes desprovidos de capacidade jurídica, nas condições previstas em seus incisos, são juridicamente válidos e geram efeitos fiscais.

A sujeição passiva tributária, a despeito do art. 126 do CTN, não é ato de total discricionariedade do legislador que deve ater-se aos limites constitucionais ao poder de tributar. Angela Maria da Motta Pacheco põe em termos:

Fica, pois, o legislador, ao determinar o sujeito passivo de uma obrigação tributária, da espécie imposto, restrito a duas ordens:

a) o sujeito passivo deve ter personalidade jurídica de acordo com a lei civil/ser capaz de direitos e obrigações, ser um “ponto de imputação” na imagem Kelsenniana;

b) o sujeito passivo tem de ser pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). (1995, p. 16)

Não podendo o legislador tributário indicar como sujeito passivo alguém que não tenha personalidade jurídica nos termos da lei civil, e tendo atribuído validade ao ato que concretizou o fato gerador, deve transferir a capacidade tributária passiva a pessoa com aptidão para os atos jurídicos. Paulo de Barros Carvalho informa:

Sempre que o legislador pretende inscrever, na hipótese de incidência normativa, sujeito sem personalidade jurídica, outorgando-lhe capacidade para realizar o acontecimento tributário, prescreve o vínculo com a indicação de pessoa física ou jurídica, escolhida no quadro daquelas previstas e admitidas no segmento das regras de direito privado, para o fim de *responsabilizar* o ente que promoveu o evento. (2008, p. 343-344)

Em linhas anteriores foi comentado que, no entendimento de Zelmo Denari (2006, p. 175-176), o Direito Tributário apresenta autonomia dogmática com relação ao Direito Civil e demais disciplinas. Acrescenta-se, para não deixar em aberto este tema, que o Código Tributário Nacional atesta essa autonomia em outras passagens. A primeira, já desenvolvida, é a tratada pelo art. 126. A segunda passagem está contida no art. 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Este artigo permite a tributação de rendas oriundas de atividades ilícitas ou imorais, como os jogos ilegais, a prostituição, o lenocídio, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro etc., exemplos dados por Aliomar Baleeiro (1999, p. 714) que conclui: “pouco importa, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso o seu objeto” (BALEIRO, 1999, p. 714). Zelmo Denari assim expõe:

O art. 118 do CTN enuncia que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada com desconsideração da natureza dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes. Essa disposição normativa é que permite a tributação das rendas procedentes de atividade ilícitas ou imorais, afastando a incidência da regra civilista que considera nulos os atos jurídicos quando for ilícito ou impossível seu objeto (cf. art. 166, II, do Código Civil). (2006, p. 175)

Em uma terceira passagem, o Código Tributário Nacional ilustra novamente a referida autonomia quando trata, segundo sua própria terminologia, da responsabilidade tributária. Como será visto adiante, trata-se da possibilidade de atribuição a terceira pessoa do ônus tributário, até mesmo com a exclusão da responsabilidade do chamado contribuinte. Esta é uma forma atípica de imputação que não encontra similar em outras disciplinas do direito, e que demonstra a autonomia dogmática do Direito Tributário.

2.3 A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA E SEUS MODELOS

A *sujeição passiva tributária* é a condição imposta ao indivíduo que figura no pólo passivo da obrigação tributária e deve ao sujeito ativo a prestação que é o objeto desta obrigação. De modo genérico, Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 91) define sujeito passivo da obrigação tributária como sendo “a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir”. Ou, nas palavras de Luciano Amaro (2008, p. 297), “*sujeito passivo* é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao *credor* ou *sujeito ativo*, o objeto da obrigação”.

Já foi visto o entendimento do Paulo de Barros Carvalho, que diferencia as relações obrigacionais, de cunho patrimonial, das relações que envolvem os chamados deveres instrumentais ou formais, para utilizar uma terminologia que julga mais adequada que aquela empregada no Código Tributário Nacional, quando trata das obrigações acessórias. Para o autor,

sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetíveis de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. (CARVALHO, 2008, p. 332)

O CTN não fornece uma definição genérica sobre a sujeição passiva tributária. No entanto, o Código utiliza da classificação da obrigação tributária em principal e acessória, descrita em seu art. 113, para definir os sujeitos passivos da obrigação principal e da obrigação acessória. É o que se abordará em seguida.

2.3.1 Sujeito passivo da obrigação tributária principal

Partindo-se do que está expresso no art. 121 do CTN:

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.

O *caput* do art. 121 expõe a definição de sujeito passivo da obrigação principal como sendo a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Neste ponto, o Código reafirma sua característica de tomar como objeto da obrigação principal uma prestação pecuniária, seja ela decorrente de um tributo ou da penalidade gerada pelo seu inadimplemento. Verificou-se anteriormente a forma inapropriada com que o CTN põe no mesmo patamar hierárquico tanto o tributo quanto a penalidade tributária, tendo feito isso para dar ao crédito proveniente das multas fiscais o mesmo regime processual do tributo.

Tal inadequação de nomenclaturas repete-se na definição de sujeito passivo tributário principal, que fica vinculado tanto ao tributo quanto à multa.

Portanto, existem casos em que a sujeição passiva tributária recai sobre pessoa que não está na condição de pagador de tributos, mas na condição de pagador de multas pecuniárias. Sabe-se que a figura do sujeito passivo tributário está relacionada com a realização do fato gerador, com quem o pratica ou apresenta o fato presuntivo de riqueza. Este é o vínculo que atribui à alguém a sujeição passiva tributária; já o vínculo entre infrator e infração é a *autoria*, e não um *fato gerador da infração tributária*. Luciano Amaro (2008, p. 306) enfatiza que as categorias de sujeitos passivos da obrigação tributária principal “foram estruturadas a partir do fato gerador do *tributo* (e não do “fato gerador da penalidade pecuniária”, qualificação que o Código acaba, pelo menos implicitamente, dando à *infração tributária*)”.

Relembrado o uso inapropriado dos termos pelo CTN, avança-se no estudo das duas categorias de sujeito passivo da obrigação principal relacionadas no parágrafo único do seu art. 121, quais sejam o *contribuinte* e o *responsável*, e que se diferenciam conforme suas relações com o fato gerador da obrigação.

2.3.1.1 Contribuinte

O *contribuinte*, conforme Hugo de Brito Machado (2004, p. 423), “é na verdade o sujeito passivo por excelência, da obrigação tributária principal, vale dizer, da obrigação de pagar tributo”. O termo, que logo vem à mente como sinônimo genérico daquele que paga tributos, foi evitado em passagens anteriores neste trabalho pois levaria à uma interpretação tecnicamente imprecisa. Isso decorre da confusão que se faz entre os significados jurídico e econômico dados à palavra. Na psiquê popular, contribuinte é aquele que paga o tributo, que desembolsa o valor pecuniário em favor do Fisco. E, como se depreende pela leitura do parágrafo único do art. 121, a palavra *contribuinte* tem uma conotação técnica-jurídica restrita, que somente a partir deste ponto passa a ser entendida em seu significado preciso. Além disso, sabe-se de antemão que outras figuras realizam o pagamento do tributo que não o contribuinte.

Sobre o entrelaçamento indevido de conceitos, Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo alerta para o fato de

o contribuinte, economicamente falando, ser a pessoa que arca com o ônus do pagamento do imposto, enquanto o contribuinte, nos domínios jurídicos, é o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático de devedor, no chamado pólo passivo da obrigação tributária, constituindo equívoco a junção entre esses dois conceitos feita pela ciência de finanças. (2008, p. 24)

Será visto adiante que nem sempre quem ocupa o pólo passivo da obrigação tributária principal é contribuinte e, por isso, deve-se chamar a atenção para que se evite as possíveis confusões no emprego do termo. Paulo de Barros Carvalho colhe assim na doutrina estrangeira:

para atalhar dificuldades de ordem semântica, Hector Villegas sugere que se empregue *destinatário legal tributário* no lugar de *contribuinte*. A expressão, segundo o grande autor argentino viria a imprimir mais racionalidade à descrição do que se passa nos domínios do sujeito passivo da obrigação tributária. (1999, p. 152)

Para o autor, o emprego da expressão *destinatário legal tributário* poria fim ao emaranhado terminológico, substituindo termos imprecisos e informando de forma adequada quem foi eleito pela legislação para figurar no pólo passivo da obrigação tributária principal. Feita a observação, segue-se para o que informa o art. 121, parágrafo único, inciso I:

Art. 121. [...]

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;

[...]

Observa-se que a relação do contribuinte com a situação que constitui o fato gerador deve ser *pessoal e direta*. Normalmente a legislação tributária indica como contribuinte aquele indivíduo que é identificado com a simples descrição do fato gerador e, assim, aponta para uma situação que informa a sua capacidade contributiva. Luciano Amaro (2008, p. 299) cita exemplos: “auferir renda” aponta para a pessoa que aufere a renda, “importar” bens denota a figura do importador como contribuinte, e demonstra que

nessa pertinência lógica entre *situação* e a *pessoa*, identificada pela associação do *fato* com o seu *autor*, ou seja, pela ligação entre *ação* e o *agente*, é que estaria a “relação pessoal e direta” a que o Código Tributário Nacional se refere na identificação da figura do *contribuinte*. (AMARO, 2008, p. 299)

Nem sempre o fato gerador configura-se num ato praticado pelo contribuinte, pois também há situações de fato nas quais pode se encontrar o contribuinte e que, por si só, fazem nascer a obrigação tributária principal, como nos casos em que o indivíduo é proprietário de veículo automotor, ou de bem imóvel.

Uma definição que ainda está carregada de interpretação econômica é a que coloca o contribuinte como aquele que realiza o ato ou está em situação indicativa da sua riqueza. Apresentando o indivíduo disponibilidade econômica para pagar o tributo, conseqüentemente é eleito pela legislação como contribuinte, por assim dizer, *natural* ou *normal*. Buscando uma definição mais distante de qualquer consideração sobre a sua situação econômica, pode-se afirmar que

contribuinte é o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, quer dizer, é aquele sujeito de direito de quem o sujeito ativo tem o direito de exigir o tributo, e mais: o sujeito passivo primário, originário, aquele que o legislador escolhe para figurar no pólo passivo da relação jurídica. (MELO, 2008, p. 26)

Zelmo Denari (2006, p. 177) explica que, quando a hipótese de incidência apresenta natureza de fato econômico, como sucede na generalidade dos casos previstos na Constituição da República Federativa do Brasil (por exemplo importação e exportação de mercadorias, industrialização e fornecimento de bens ou serviços, disponibilidade de bens ou rendas, etc.), o relevante para o Direito Tributário é a *intentio facti*, e o legislador não tem outra alternativa senão qualificar como contribuinte o operador econômico que realiza o fato gerador. Assim, na importação o contribuinte do IPI é o importador e na arrematação é o arrematante, exemplos de Luciano Amaro (2008, p. 300). Por outro lado, há situações em que é relevante a natureza do ato jurídico, sua *intentio juris*, e o legislador tributário poderá qualificar como contribuinte qualquer das partes envolvidas na relação jurídica bilateral, como ocorre nos impostos sobre as transmissões imobiliárias e as transações mobiliárias. Zelmo Denari conclui:

Nosso Código Tributário, no art. 116, também distingue os fatos geradores quer decorram de uma situação de fato, quer de uma situação jurídica. [...] Dino Jarach admite que não raro a lei tributária elege os negócios jurídicos como fonte das obrigações tributárias. Sem embargo, somente a *intentio facti* é relevante para o nascimento da obrigação tributária. A manifestação de vontade somente interessa à lei tributária na medida em que cria uma relação econômica: atribuir à vontade privada um poder criador da obrigação tributária está em contradição com o princípio fundamental de que a lei é a fonte exclusiva da relação jurídica tributária. (2006, p. 178)

Portanto, como demonstra Luciano Amaro (2008, p. 300), nem sempre é possível inferir como contribuinte aquele indivíduo que “naturalmente” seria o sujeito passivo, a quem estaria referida a situação configuradora do fato gerador, pois “existem situações de direito privado (que a lei tributária elege como fato gerador de tributo) que envolvem mais de uma pessoa, podendo qualquer delas ser eleita como contribuinte” (AMARO, 2008, p. 300). O autor também cita como exemplo, no mesmo trecho de sua obra, a transmissão de imóveis como fato gerador do tributo, que pode ter como contribuinte qualquer das partes na operação.

Uma definição pragmática é feita por Maria Rita Ferragut, citada por Paulo de Barros Carvalho, que assim escreve:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente. (2008, p. 351-352).

A definição da autora remete ao tema da capacidade tributária passiva, no que se refere à determinação feita pelo Código Tributário Nacional de que os fatos geradores realizados por pessoas ou entes desprovidos de capacidade jurídica, nas condições previstas no art. 126 do CTN, são juridicamente válidos e geram efeitos fiscais. O trecho também introduz, indiretamente, a segunda categoria de sujeito passivo da obrigação tributária principal, o *responsável* tributário.

2.3.1.2 Responsável

A segunda categoria de sujeito passivo da obrigação tributária principal é o *responsável*, e está descrita no inciso II, parágrafo único, do art. 121 do CTN:

Art. 121. [...]

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

I – [...]

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

A definição contida no excerto legal se refere à responsabilidade em sentido estrito, que “são todas as figuras de sujeitos passivos instituídos pela lei” (DENARI, 1991, p. 264) e que serão estudadas adiante. Por exclusão, este responsável é todo aquele sujeito passivo que não seja o contribuinte. Mesmo sem ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, por questões de necessidade ou comodidade da Administração fiscal, fica o responsável obrigado ao cumprimento da obrigação tributária principal. Kiyoshi Harada explica que

Razões de ordem prática na arrecadação tributária fizeram com que o Direito Tributário introduzisse expedientes vários em prol da comodidade administrativa, entre eles, a transferência da responsabilidade pelo crédito tributário do sujeito passivo natural para um terceiro, desde que haja expressa previsão legal. (2007, p. 497)

Utilizando a expressão empregada por Luciano Amaro (2008, p. 303), ocorre a chamada *modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação*: o lugar que naturalmente seria ocupado pelo contribuinte passa a ser ocupado pelo responsável tributário. E essa modificação decorre de expressa disposição legal, mandamento desnecessário em virtude do contido no art. 97, III, *in fine*, do Código Tributário Nacional.

No cotejo feito por Sergio Pinto Martins,

distingue-se o contribuinte do responsável. O contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é a obrigação de pagar e a responsabilidade (*Haftung*), e está sujeito à obrigação. O responsável tem apenas a responsabilidade. O contribuinte adquire essa condição com o fato gerador da obrigação. O responsável está obrigado por força da lei que regula a responsabilidade. (2006, p. 170)

Aparentemente o art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN, permite que qualquer indivíduo possa ser eleito pelo legislador como responsável, já que não exige qualquer relação pessoal e direta com o fato gerador, bastando disposição expressa em lei. A doutrina alerta que esse dispositivo deve ser interpretado em conjunto com o que dispõe o art. 128 do Código Tributário Nacional, que assim estipula:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo exposto 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.

Neste artigo, o CTN se refere à responsabilidade em sentido estrito, que consiste na submissão de uma determinada pessoa que não seja o contribuinte ao direito do Fisco de cobrar a prestação tributária, submissão esta decorrente de disposição legal. Mas a lei não poderá atribuir essa responsabilidade de forma irrestrita, devendo existir uma vinculação entre a terceira pessoa, o responsável, e o fato gerador da obrigação tributária. Nas palavras de Kiyoshi Harada,

a lei não poderá atribuir essa responsabilidade de forma arbitrária, ou seja, a qualquer pessoa que nada tenha a ver com o fato gerador da obrigação tributária. Por isso, o art. 121, II, do CTN (sic), deve ser interpretado articuladamente com o disposto em seu art. 128, retrotranscrito. (2007, p. 497)

Também Edison Carlos Fernandes chama a atenção ao fato de não se poder responsabilizar qualquer terceiro, ainda que a norma assim pareça expressar:

Desde logo entendemos pertinente advertir que a redação do inciso II do art. 121 do CTN (sic) não é um “cheque em branco” para que a legislação tributária eleja como responsável tributário qualquer pessoa que desejar; ao contrário, a análise sistemática das regras de responsabilidade tributária, [...] aponta para o limite de estar o responsável tributário ligado de alguma forma, ainda que não pessoal e diretamente, ao fato gerador (cf. art. 128 do CTN). (2006, p. 245)

A exigência de vinculação entre a figura do responsável com o fato gerador ocorre, primeiramente, para que não se cometam arbitrariedades na atribuição da sujeição passiva a quem em nada tenha a ver com a situação tributada. Além disso, uma segunda razão existe, que é a de possibilitar ao responsável a oportunidade de ver ressarcidos os valores pagos a título de tributo. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 694-695) narra a trajetória do anteprojeto do Código Tributário (1952), de autoria de Rubens Gomes de Sousa, que em seu art. 163, correspondente ao atual art. 128 do CTN, não fazia menção à necessidade de vinculação do responsável ao fato gerador. Foi por inspiração de Gilberto Ulhôa Canto que chegou-se à atual redação, que visa assegurar ao responsável tributário a possibilidade econômica ou jurídica de recuperar-se do ônus tributário. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Vale dizer, a “vinculação ao fato gerador”, no que tange ao “responsável”, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário.

[...]

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar contudo, a ação do

Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. (2006, p. 695)

O texto codificado, ao assegurar a possibilidade do responsável buscar junto ao indivíduo que deu nascimento ao fato gerador o ressarcimento do valor recolhido, demonstra que é a capacidade contributiva deste que deve ser atingida, e não a do responsável. No mesmo sentido vai Luciano Amaro:

Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa [...], ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte. (2008, p. 312-313)

A responsabilidade tributária foi introduzida neste tópico, considerada em seus sentidos amplo e estrito. Mais adiante será abordada a responsabilidade como sinônimo de sujeição passiva indireta, ocasião em que se verá como a lei pode colocar alguém, que não o contribuinte, no pólo passivo da obrigação tributária, identificando na doutrina as diversas modalidades desse fenômeno. Antes, finda-se o estudo da segunda categoria de sujeito passivo segundo o art. 122 do Código Tributário Nacional.

2.3.2 Sujeito passivo da obrigação tributária acessória

Se o Código Tributário Nacional classifica como sujeito passivo da obrigação principal aquele que paga um tributo ou penalidade pecuniária, isto é, quem tem como dever a prestação de um valor em dinheiro, ele define como sujeito passivo da obrigação acessória aquele que é devedor de uma prestação que não tenha conteúdo pecuniário. Eis o que define o art. 122 do CTN:

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Foi visto que as obrigações acessórias constituem-se em prestações, positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (§ 2º, art.113 do CTN). Luciano Amaro conceitua

Sujeito passivo da obrigação *accessória*, [...], “é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto” (art. 122), ou seja, se o objeto da obrigação *accessória* é uma prestação positiva ou negativa não pecuniária (fazer ou não fazer alguma coisa, que não seja dar dinheiro, nos termos do art. 113, § 2º), o devedor dessa obrigação é a pessoa que estiver obrigada a efetuar a respectiva prestação. (2008, p. 298)

As obrigações tributárias *accessórias* já foram discutidas, cabendo neste ponto algumas considerações sobre a figura do sujeito passivo a elas vinculado. Este sujeito pode ser tanto o contribuinte como o responsável pela obrigação tributária principal. Alguns autores admitem que qualquer pessoa, mesmo a alheia à relação obrigacional tributária, possa ser sujeito passivo de obrigações *accessórias*. Hugo de Brito Machado emite opiniões opostas em duas oportunidades. Em obra mais recente, afirma que

O sujeito passivo dessas obrigações *accessórias* tanto pode ser um *contribuinte* como um terceiro, isto é, uma pessoa que não tenha nenhuma relação direta com o fato gerador da obrigação principal. Qualquer dever diverso do pagamento atribuído pela legislação tributária a qualquer pessoa, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, é *accessória*, na linguagem do Código Tributário, e a pessoa a quem seja atribuído esse dever é o sujeito passivo dessa obrigação *accessória* (CTN, art. 122). (MACHADO, 2006, p. 162-163)

Em obra anterior, de forma diversa expõe o autor:

A nosso ver somente os sujeitos passivos de obrigações tributárias principais, vale dizer, os contribuintes e os responsáveis, podem ser sujeitos passivos de obrigações tributárias *accessórias*. Qualquer dever administrativo atribuído a quem não seja contribuinte ou responsável tributário, não será uma obrigação tributária *accessória*, mas um dever administrativo como outro dever jurídico qualquer. E por isso mesmo só por lei, em sentido estrito, pode ser instituído. (MACHADO, 2004, p. 436)

Neste segundo texto, o autor expõe a diferença que existe entre uma obrigação *accessória* e um dever administrativo não tributário. Aquela consiste em um meio indispensável para que o Estado tenha condições de ver adimplida a obrigação tributária principal. Os deveres administrativos são úteis mas não rigorosamente necessários para a cobrança do tributo. E como podem ser atribuídos a qualquer pessoa, exigem que sua instituição se dê por meio de lei em sentido estrito, enquanto as obrigações *accessórias* podem ser estabelecidas pelo regulamento da lei que cria o tributo.

Para que exista a obrigação tributária *accessória*, esta deve estar relacionada a uma obrigação tributária principal, no mínimo iminente, pois não há sentido que a primeira exista sem o objetivo concreto de ver adimplida uma obrigação principal. Nas palavras de Hugo de Brito Machado,

isso não quer dizer que uma obrigação tributária acessória seja necessariamente ligada a determinada obrigação tributária principal. Quer dizer, isso sim, que uma obrigação tributária acessória está sempre relacionada à existência dos tributos, sem os quais não terá razão de ser. (2004, p. 437)

Foi mencionado anteriormente que Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 320-322) prefere nominar as obrigações sem natureza patrimonial como *deveres instrumentais* ou *formais*. O autor indica que qualquer pessoa pode estar sujeita ao cumprimento de tais deveres, normalmente resultantes da atividade tributante do Estado (CARVALHO, 2008, p. 320). Em seu entendimento, poderá existir diligências em que qualquer sujeito seja compelido a executar atos de informação, de comprovação, de esclarecimentos, mesmo que as autoridades fazendárias concluam, ao final, que não se deu o evento de que cogitavam e, portanto, não tenha nascido uma relação jurídica obrigacional (CARVALHO, 2008, p. 321). Paulo de Barros Carvalho, ao considerar as obrigações acessórias como deveres instrumentais sem o rigor exigido de uma relação jurídica obrigacional, aceita que tais deveres possam ser cumpridos não só pelos sujeitos passivos de obrigações tributárias principais, mas também por terceiros ligados ao fato em questão.

Por fim, deve-se observar que o interesse público de ver arrecadado o tributo não pode ser justificativa para que se atribua ao sujeito passivo da obrigação tributária acessória, um ônus do qual não tenha condições materiais de honrar. Além de ser indispensável, pelo princípio da razoabilidade esta obrigação acessória deve estar dentro do campo de atuação do respectivo sujeito passivo e sempre vinculada, embora indiretamente, ao fato gerador da obrigação tributária.

2.4 SOLIDARIEDADE

A Solidariedade existe, segundo o art. 264 do Código Civil Brasileiro, “quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”. Há solidariedade *ativa* na primeira hipótese, quando há mais de um credor na mesma obrigação, cada um com direito ao total da dívida. Interessa a este trabalho o estudo da segunda situação, quando há mais de um devedor obrigado ao adimplemento de toda a dívida, chamada de solidariedade *passiva*. Transportada para o

Direito Tributário, ocorrerá a solidariedade *passiva tributária* quando houver mais de um sujeito passivo na mesma obrigação tributária e, sobre cada um desses sujeitos recaia o ônus de adimplir o total da prestação. A solidariedade está exposta no art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Similarmente ao que dispõe o CCB, também na solidariedade tributária “o credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto” (art. 275 do CCB). O credor que é o Estado tem, segundo Sergio Pinto Martins (2006, p. 172), “a faculdade de exigir a obrigação de uma, de outra pessoa ou de ambas as pessoas ao mesmo tempo”.

O Código Tributário Nacional, no Capítulo IV que discorre sobre o sujeito passivo tributário, reservou a Seção II para tratar da solidariedade. Não o fez no Capítulo V, que abrange a responsabilidade tributária e, por isso, alguns autores não consideram a solidariedade como uma forma de responsabilidade, mas uma reafirmação de que a lei poderá escolher, quando houver mais de um sujeito passivo participando da mesma relação tributária, qualquer um deles para que cumpra a prestação integralmente. É o que explica Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo sobre o art. 124 do CTN:

Apesar de muitos enxergarem aí um caso de responsabilidade, parece mais correto dizer que o mencionado dispositivo apenas reforça que, havendo mais de uma pessoa participando daquele fato indicativo de riqueza, a lei pode escolher ambas como sujeito passivo da relação tributária, podendo o sujeito ativo exigir o pagamento integral de qualquer uma delas. (2008, p. 27)

Trata-se, por ora, de responsabilidade solidária ou solidariedade indistintamente, pois qualquer que seja a terminologia adotada haverá a mesmas consequências jurídicas. Angela Maria da Motta Pacheco considera que, no caso do art. 124 do CTN, está-se diante de “responsabilidade”, e afirma que

A solidariedade está no mesmo plano da sujeição passiva típica. Se os devedores encontram-se na mesma situação, se ambos realizam o critério material da hipótese de incidência tributária, pode o Estado cobrar o imposto indiferentemente de um ou de outro. A chamada solidariedade é pois sujeição passiva típica. (1995, p. 17)

O art. 128 do CTN abriga a disposição geral posta com relação à responsabilidade tributária e, quando possibilita que lei atribua a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, *mantendo supletivamente* a responsabilidade do contribuinte pelo cumprimento total ou parcial da referida obrigação, o dispositivo arrola a responsabilidade *subsidiária*. Nesta situação o *responsável subsidiário* só é chamado para cumprir a prestação caso não seja possível a cobrança da obrigação principal junto ao contribuinte

Já o art. 124 abrange hipóteses de solidariedade tributária passiva. No inciso I, quando as pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. No inciso II, existe a possibilidade da lei definir outras situações de solidariedade, mesmo que entre as pessoas não exista o interesse comum mencionado no inciso I. O *interesse comum* deve ser visto como um interesse econômico ou de outra natureza, e que envolva uma relação jurídica entre os responsáveis solidários de forma que tanto um como o outro possa ser compelido a honrar a prestação tributária principal. Para Edison Carlos Fernandes (2006, p. 247), “o referido “interesse comum” não se restringe ao interesse jurídico, mas é bem mais amplo, no sentido de considerar interesses econômicos, sociais ou de qualquer outra natureza”. Por outro lado, Hugo de Brito Machado (2006, p. 164) reforça a necessidade de haver a relação jurídica entre os solidários que justifique a possibilidade da escolha, pelo sujeito ativo, de um ou de outro dos potenciais sujeitos passíveis daquela obrigação tributária. Cabe uma observação sobre o que se trata como interesse comum. Para Hugo de Brito Machado,

o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica, como é o caso daquela que se estabelece entre os cônjuges [...]. (2006, p. 165)

O autor cita o exemplo dos cônjuges em regime de comunhão de bens. A obtenção de renda, seja pelo marido seja pela mulher, interessa a ambos e, por isso, são solidariamente obrigados ao pagamento do imposto sobre a renda que o outro venha a auferir (MACHADO, 2006, p. 165). Exemplo clássico é o de duas pessoas que são co-proprietários de um imóvel. O sujeito ativo pode exigir de qualquer um deles a prestação integral do IPTU.

Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 346) não considera o interesse comum um dado satisfatório para a definição da solidariedade. Para o autor, o método é precário e só vale para situações em que não haja bilateralidade no fato jurídico que enseja o tributo, como no exemplo do IPTU acima exposto. Quando não houver essa bilateralidade, é a lei que escolherá quem receberá o impacto jurídico da exação. E complementa:

Tratando-se [...] de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador. (CARVALHO, 2008, p. 346)

O inciso II do art. 124 se refere a outras situações que, não envolvendo interesse comum, as pessoas solidariamente responsáveis apresentem algum vínculo com o fato gerador, visto que esta é condição imposta pelo art. 128 do CTN. Nesse sentido ensina Luciano Amaro:

As situações (art. 124, II) em que a lei pode definir terceiros como responsáveis solidários supõem que estes estejam vinculados ao fato gerador, valendo aqui os comentários que fizemos acerca do art. 128, sobre os limites à definição legal da responsabilidade tributária. Para que o terceiro seja eleito responsável (como substituto do contribuinte, como devedor principal, como devedor solidário, ou como devedor subsidiário) devem ser obedecidos os comentados limites. (2008, p. 316)

Reforça-se o entendimento que o legislador não tem plena liberdade para estabelecer hipóteses de solidariedade tributária exigindo-se, para isso, que as pessoas estejam vinculadas, de alguma maneira, ao fato gerador do tributo.

A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, conforme o parágrafo único do art. 124, o que significa, utilizando as palavras de Sergio Pinto Martins (2006, p. 173), que “o fisco não precisa cobrar a dívida tributária em primeiro lugar do sujeito passivo direto, para depois, se não existirem bens, tentar cobrar o débito do devedor solidário. Pode o sujeito ativo cobrar a dívida do próprio devedor solidário”. Hugo de Brito Machado (2004, p. 468-469) alerta que o parágrafo único estabelece uma regra geral, tendo como objetivo evitar que os responsáveis tributários aleguem o benefício de ordem para tentar postergar o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Porém, há situações, como as que o CTN elenca no art. 134, em que a execução contra o responsável solidário somente ocorrerá

com a impossibilidade cabal da execução contra o contribuinte. “Em tais casos, portanto, existirá o benefício de ordem” (MACHADO, 2004, p. 469). Para alguns autores o art. 134, na verdade, abarca hipóteses de responsabilidade *subsidiária*, com comenta Luciano Amaro (2008, p. 314), pois o dito responsável solidário somente será chamado a cumprir a prestação tributária se houver impossibilidade de que o contribuinte o faça. Para o autor, trata-se de mais um equívoco terminológico do CTN.

O art. 125 do Código Tributário Nacional aborda os efeitos da solidariedade que, segundo Edison Carlos Fernandes (2006, p. 247), em essência, “são os mesmos de quaisquer outras situações de mesma natureza: a quitação e os benefícios atribuídos a um dos responsáveis solidários aproveita a todos os demais”.

Portanto, na solidariedade tributária ocorre o que Luciano Amaro (2008, p. 309) chama de *extensão da subjetividade passiva*, isto é, um segundo devedor (responsável solidário) é identificado mantendo-se o outro, ampliando-se o campo de imputação subjetiva do ônus tributário. Dessa forma, o Fisco tem ainda mais oportunidades de ver adimplida a prestação tributária, acrescentando ao pólo passivo da obrigação outra pessoa que não poderá invocar o benefício de ordem para tentar esquivar-se do referido pagamento.

Neste capítulo buscou-se descrever a sujeição passiva tributária, desde os princípios que regem o fenômeno até a classificação empregada pelo Código Tributário Nacional. Também foi estudado o sujeito passivo tributário quanto a sua capacidade de realizar o fato tributável e a capacidade de figurar no pólo passivo da obrigação tributária subjacente, e as circunstâncias que envolvem os sujeitos passivos das obrigações principal e acessória.

Ao final foi abordada a solidariedade que para alguns é forma de responsabilidade ou sujeição passiva indireta, mas que se demonstra mais próxima de uma simples escolha dentre os co-devedores do tributo, pois todos são igualmente titulares em uma situação jurídica que se constitui no fato gerador do tributo. No próximo capítulo será abordada a responsabilidade tributária, correspondente ao que doutrinariamente se denomina sujeição passiva indireta, suas características e elementos estabelecidos tanto pela doutrina quanto pela legislação.

CAPÍTULO 3: Responsabilidade Tributária

O termo *responsabilidade* pode ser entendido de diversas formas, dependendo da área do Direito a que se refere. Como observa José Jayme de Macêdo Oliveira (2003, p. 128), “na Ciência do Direito o conceito de responsabilidade envolve sanção dirigida contra alguém, significando dizer que só há responsabilidade em face de ato ilícito, pois este é o pressuposto de toda a responsabilidade”. Exemplos são a responsabilidade por perdas e danos, o responsável patrimonial, entre outros. Vê-se necessário um breve desenvolvimento teórico para se alcançar o entendimento sobre a responsabilidade no Direito Tributário.

Para explicar o assunto, Hugo de Brito Machado (2004, p. 507) estabelece a distinção entre *dever jurídico* e responsabilidade. Para o autor, o dever existe no âmbito da liberdade, quando alguém pode ou não cumpri-lo, enquanto que a responsabilidade é um estado de sujeição do qual não se pode fugir, pois tal estado é imposto pela ordem jurídica. Normalmente o dever e a responsabilidade nascem juntos sobre a mesma pessoa, mas se pode atribuir a responsabilidade a quem não estava ligado originalmente a uma relação jurídica como devedor. O fenômeno se dá da seguinte maneira: “em primeiro lugar, tem-se o dever. Se ocorre seu adimplemento, tudo ficará encerrado. Se não ocorre, e se há na mesma relação jurídica a responsabilidade, esta surgirá como um segundo momento na dinâmica da relação jurídica” (MACHADO, 2004, p. 508).

A responsabilidade tributária tem significado mais amplo, e apresenta-se com dois sentidos diferentes no Código Tributário Nacional, quais sejam:

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Esta responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva. (MACHADO, 2006, p. 169)

O sentido estrito está presente no art. 121, parágrafo único, II, do CTN, quando o Código utiliza a palavra *responsável* para designar aquele que cumpre a obrigação

no lugar do contribuinte, situação debatida anteriormente. O sentido amplo é empregado no Capítulo V do CTN, todo destinado à responsabilidade tributária, mais notadamente no que dispõe o art. 128.

É em sentido amplo que se passa a analisar as três modalidades de responsabilidade tributária positivadas no Código Tributário Nacional: responsabilidade dos sucessores, de terceiros, e por infrações. Em seguida será vista a classificação doutrinária elaborada por Rubens Gomes de Sousa, e que se tornou fonte inicial de estudos sobre a responsabilidade tributária, tanto para aqueles que a adotam quanto para os que, criticando-a, buscam classificação diversa.

3.1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional, no capítulo V, abarca três modalidades de responsabilidade nas seções II, III e IV: dos sucessores, de terceiros, e por infrações. Como é descrito sistematicamente por Aliomar Baleeiro,

esses casos de responsabilidade são principalmente os de sucessão (arts. 129 a 133) e aqueles em que o terceiro interveio em atos do contribuinte, como representante legal deste (arts. 134 a 135) ou como agente ou instrumento jurídico (art. 136 a 138). (1999, p. 735)

Enquanto que o CTN mantém esses três casos, a doutrina considera a existência de outras modalidades de responsabilidade tributária que serão vistas adiante. No próximo item serão feitas as considerações necessárias para a compreensão das modalidades presentes no Código, sempre com o intuito de desvendar as formas de nascimento da sujeição passiva tributária.

3.1.1 Responsabilidade dos sucessores

A *responsabilidade por sucessão* está prevista nos artigos 129 a 133 do CTN, e se refere ao deslocamento do conjunto de direito e deveres jurídicos tributários da figura do antecessor para a do sucessor. Zelmo Denari (1995, p. 278) ensina que “ocorre sucessão quando há transferência de direitos e obrigações a terceiros. Assim, quando um comerciante transfere seu estabelecimento comercial, considera-se sucessor a figura do adquirente e, antecessor, a figura do transmitente”.

No Direito Tributário, a sucessão se dá da mesma forma. Luciano Amaro assim expõe:

A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. (2008, p. 320)

Para Kiyoshi Harada (2007, p. 498), “a sucessão na obrigação tributária ocorre quando uma pessoa é obrigada a satisfazer a prestação descumprida, após a ocorrência do fato gerador que obrigou a outro sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário)”. Segundo José Jayme de Macêdo Oliveira (2003, p. 390), a sucessão se caracteriza “pela necessária relação de decorrência entre titulações jurídicas próprias do antecessor e do sucessor”. Portanto, quando a titularidade jurídica é repassada do antecessor para o sucessor, cabe a este o cumprimento das obrigações tributárias mesmo quando o fato gerador tenha ocorrido antes do evento que marcou a sucessão.

A regra geral está contida no art. 129 do CTN, que reforça o princípio geral contido no art. 105, e estabelece que as normas do Código Tributário sobre a sucessão aplicam-se às obrigações surgidas até a data do evento que a constituiu, independentemente de ter havido ou não o lançamento tributário. Informa o referido artigo:

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 mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Zelmo Denari (1991, p. 280) explica que o art. 129 confirma o disposto no art. 144 do Código Tributário, segundo o qual “o lançamento reporta-se à data da ocorrência

do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144 do CTN). O autor exemplifica com a seguinte hipótese: se após a sucessão os agentes fiscais lavrarem auto de infração por fato gerador anterior a esta, é o sucessor que responde pelo pagamento da obrigação tributária (DENARI, 1991, p. 280).

A sucessão se dá segundo as hipóteses descritas nos artigos 130 a 133 do CTN, e normalmente os autores a dividem em quatro espécies: *sucessão imobiliária*, *sucessão comercial*, *sucessão “causa mortis”* e *sucessão falimentar* (ou *empresarial*). Prefere-se descrevê-las utilizando as divisões propostas por Edison Carlos Fernandes (2006, p. 248-250).

a) A primeira espécie equivale à *sucessão imobiliária* e é decorrente da compra e venda de imóveis, havendo a sub-rogação dos direitos e obrigações tributárias pelo adquirente. Está prevista no art. 130 do Código Tributário:

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

O artigo informa que os adquirentes de imóveis rurais e urbanos ficam subrogados nas obrigações tributárias dos proprietários anteriores, arcando com o ônus tributário até a data da alienação, mesmo que a data de lançamento seja posterior àquela. Para Aliomar Baleeiro, este caso de responsabilidade por sucessão

é a dos adquirentes de imóveis quanto aos impostos que incidem sobre a propriedade, domínio útil e a posse desses bens, e quanto às taxas pelos serviços públicos a estes prestados, bem como à contribuição de melhoria resultante das valorizações por elas recebidas. (1999, p. 746)

O parágrafo único contém a ressalva que, se o bem imóvel for arrematado em hasta pública, o arrematante não está obrigado a pagar os tributos devidos pelos antigos proprietários. Segundo Zelmo Denari (1991, p. 281), isto ocorre porque o arrematante adquire o imóvel com a chancela do Poder Judiciário, cumprindo à Fazenda Pública habilitar seu crédito no preço de arrematação.

b) Da mesma forma ocorre com os bens móveis, adquiridos ou remidos, cuja responsabilidade tributária será do adquirente ou do remetente (art. 131, I, do CTN).

c) Ocorre a *sucessão “causa mortis”* quando do falecimento, sub-rogando-se o espólio nos direitos e obrigações do *de cuius*. É a hipótese do art. 131, III, do CTN. O contribuinte, com a morte, deixa de existir, e a lei elege outro sujeito passivo (espólio) para cumprir as obrigações tributárias não cumpridas. Neste caso, o espólio fica onerado dos tributos devidos também após a abertura da sucessão até a data da partilha, não como responsável mas como contribuinte.

d) Na hipótese do art. 131, II, do CTN, após a partilha o espólio deixa de existir e a lei elege como responsável o cônjuge meeiro e o sucessor a qualquer título (herdeiro ou legatário) pela obrigação tributária não cumprida até aquele momento (pelo *de cuius* ou pelo espólio). Limita-se esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação.

e) Há situações de desaparecimento não da pessoa física, mas da pessoa jurídica, ocorrendo a responsabilidade por sucessão chamada *comercial*. A primeira situação prevista é o da reorganização societária que se dá por fusão, cisão ou incorporação de pessoas jurídicas (art. 132 do CTN). Edison Carlos Fernandes esclarece:

Em todos esses casos, a empresa que sobreviver será responsável por sucessão pelos tributos devidos pela empresa anterior: a empresa oriunda da fusão responderá pelos tributos devidos pelas empresas fusionadas; a empresa cindida responderá, ainda que parcialmente, na proporção do seu patrimônio, pelos tributos devidos pela empresa original; e a empresa incorporadora responderá pelos tributos devidos pela empresa incorporada” (2006, p. 249)

f) Outra forma de sucessão comercial acontece quando da pura e simples extinção da pessoa jurídica, caso em que a responsabilidade passa para aquele que seguir na exploração da atividade (sócio remanescente ou ao seu espólio), com ou sem a manutenção da mesma razão social, ou sob a forma de firma individual (parágrafo único do art. 132, do CTN).

g) O art. 133 regula a os casos em que há aquisição não da empresa em si, mas de seu fundo de comércio, seu estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e o adquirente continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual. Nestes casos, o adquirente responde pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou estabelecimento adquirido devidos até à data do ato (art. 133 do CTN):

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.

Outra forma de responsabilidade por sucessão é a *falimentar* ou *responsabilidade sucessória da massa falida*, disposta no art. 184 do CTN:

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Com a falência, desaparece a empresa e surge a massa falida, entidade patrimonial que assume a posição antes ocupada pelo falido. Todos os bens e rendas de qualquer natureza do sujeito passivo, respondem pelo pagamento do crédito tributário mesmo que sobre eles existam hipotecas, anticreses, penhores, cauções, usufrutos, cláusulas de inalienabilidade ou impenhorabilidade, ainda que o gravame tenha surgido antes da respectiva dívida tributária, exemplos de José Jayme de Macêdo Oliveira (2003, p. 649). São ressalvados somente os bens e rendas “absolutamente impenhoráveis” listados no artigo 649 do CPC.

Por fim, vale a transcrever o que ensina Zelmo Denari sobre a regra do art. 129:

Tanto na sucessão *causa mortis*, quanto na sucessão falimentar, aplica-se a regra do art. 129 do Código Tributário Nacional, para efeito de tributar os fatos geradores ocorridos até a data do falecimento ou da decretação da falência, sendo irrelevante a data do lançamento. (1991, p. 285)

Segue-se no estudo das modalidades de responsabilidade tributária descritas no Código Tributário Nacional abordando a responsabilidade de terceiros.

3.1.2 Responsabilidade de terceiros

Os arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional tratam da *responsabilidade de terceiros* a qual parte da doutrina chama de responsabilidade *stricto*

sensu. Acrescenta-se essa qualificação distintiva pois a Seção III do CTN, ao se referir a “Responsabilidade de Terceiros”, leva ao entendimento equivocado que somente aquelas figuras são terceiros. Usando as palavras de Luciano Amaro (2008, p. 326), “todo responsável tributário é um “terceiro”, no sentido de que não integra o binômio *Fisco-contribuinte* (CTN, art. 128)”, sendo necessário diferenciar os casos específicos descritos nos referidos artigos.

O art. 134 do CTN estabelece hipóteses de responsabilidade *solidária* que, a bem da verdade, e como já verificado, correspondem a casos de responsabilidade *subsidiária*, pois são situações nas quais não foi possível exigir o cumprimento da obrigação tributária do contribuinte, partindo-se para a sujeição daquelas figuras enumeradas no artigo. Informa o art. 134 do CTN:

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;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

A responsabilidade do terceiro somente existirá nos casos de ação ou omissão dos agentes expressamente arrolados pelo CTN, porque a eles compete um dever de cuidado ou fiscalização sobre determinadas situações ou atividades. Luciano Amaro (2008, p. 326) explica que ao responsável compete a prática de certo ato e do qual se omitiu. É da autoria do ato omissivo que decorre a responsabilidade tributária em questão.

Edison Carlos Fernandes estabelece uma relação entre a responsabilidade de terceiros e duas *funções* ou *circunstâncias* as quais o terceiro estaria ligado, quais sejam a *função representativa* (legal ou voluntária) e a *função de interveniente oficial*.

A função representativa relaciona-se a disposição legal acerca da capacidade tributária passiva (art. 126 do CTN), apresentada em momento anterior. A lei elege o representante legal do contribuinte que não apresente capacidade jurídica, embora tenham capacidade de realizar o ato tributável. Caso haja impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária por parte daquele contribuinte (pessoa física incapaz ou pessoa jurídica irregular), seu representante responderá pelo respectivo tributo como terceiro responsável. O autor conclui:

Nesse sentido, no caso de pessoas físicas, os terceiros responsáveis são seus representantes legais ou contratuais (voluntários), isto é (art. 134, I, II, III e IV, do CTN): pais, tutores e curadores, administradores de bens de terceiros e inventariante. De outro lado, no caso de pessoas jurídicas são terceiros responsáveis (art. 134, III, V e VII, do CTN): administradores de bens de terceiros, síndico no caso da massa falida, comissário no caso de concordata e os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas” (FERNANDES, 2006, p. 251)

Já a função interveniente oficial, segundo Edison Carlos Fernandes, é a dos auxiliares da Administração, tais como tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício (art. 134, VI, do CTN). A responsabilidade dessas pessoas “refere-se aos tributos devidos pelos atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício” (FERNANDES, 2006, p. 251).

O parágrafo único do art. 134 informa que aos terceiros referidos no dispositivo não se aplica qualquer penalidade, exceto a de caráter moratório.

O art. 135 do Código Tributário Nacional refere-se à responsabilidade *pessoal* de terceiros. Nas hipóteses listadas nos incisos I, II e III, caso exista a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, se dá a saída da figura do contribuinte do pólo passivo da obrigação tributária, com a determinação de que o executor do ato responda *pessoalmente* (AMARO, 2008, p. 327). Eis o texto do referido artigo:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Os casos de responsabilidade listados no art. 135 não ocorrem com a simples falta de recolhimento do tributo por aquelas pessoas responsabilizadas. Deve necessariamente existir um ato praticado por elas, com excesso de poderes, e que seja contrário aos interesses dos entes que o artigo pretende resguardar. Como explica Aliomar Baleeiro (1999, p. 756), “a lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte”.

Outro caso de responsabilidade pessoal está descrito no art. 208 do CTN: “a certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos”.

Em todos esses casos de responsabilidade pessoal, ela é total e exclusiva do agente dos atos, não se falando de solidariedade ou subsidiariedade.

3.1.3 Responsabilidade por infrações

Os arts. 136 a 138 do Código Tributário Nacional regulam a *responsabilidade por infrações* de natureza tributária, e a sujeição ao pagamento das sanções tributárias. Alguns autores consideram as sanções instrumentos de natureza distinta do fenômeno da responsabilidade tributária e, por isso, defendem que deveriam estar dispostas em uma seção fora do capítulo V.

A infração tributária consiste em uma conduta diferente daquela desejada pela ordem jurídica, mais precisamente quando a obrigação tributária, principal ou acessória, deixa de ser cumprida pelo sujeito passivo. Nas palavras de José Jayme de Macêdo Oliveira,

infração é a transgressão de preexistente dever legal e sanção é a reprimenda jurídica a tal violação. O fato de o sujeito passivo deixar de cumprir qualquer obrigação definida na lei tributária configura o ilícito tributário e desencadeia a consequência punitiva, também expressa na lei. (2003, p. 423)

Observa-se que a existência de uma sanção tributária em decorrência de uma infração não é caso de responsabilidade tributária, pois a sanção sempre se dará sobre a pessoa do infrator e não de um responsável. Hugo de Brito Machado (2006, p. 180) lembra que o disposto no art. 5º, inciso XLV, da Constituição da República Federativa do Brasil, ao

afirmar que “nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente”, prevalece sobre as regras de Direito Tributário.

Informa o art. 136 do CNT: “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”. A questão que surge pela leitura do referido artigo é saber se existe ali a *responsabilidade objetiva*, entendida como a responsabilidade independentemente de culpa subjetiva do agente. Parte da doutrina afirma haver responsabilidade objetiva no dispositivo, pois não seria necessário identificar na conduta do agente a presença dos elementos que configuram a responsabilidade subjetiva (dolo ou culpa). Esta é a corrente da qual se filiam Ricardo Lobo Gomes, Paulo de Barros Carvalho e Eduardo Marcial Ferreira Jardim (AMARO, 2008, p. 444). Outros autores não consideram essa hipótese, admitindo que a falta do elemento subjetivo descaracteriza a infração. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 732), apresenta um terceiro caminho, ao defender que “o ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se ramifica, contudo, em doloso e culposo”. O autor explica que, enquanto a responsabilidade penal caminha para a subjetividade, e a responsabilidade civil caminha para a objetividade, a responsabilidade fiscal apresenta-se como uma terceira forma. Em suas palavras, “o art. 136 do CTN, portanto, recomenda a *consideração objetiva* do ilícito fiscal, mas dá ao legislador federal, estadual e municipal competência para fixar hipóteses em que deve ser considerado o fato volitivo (vontade) na configuração do tipo infracional” (COÊLHO, 2006, p. 736).

O art. 137 lista os casos de responsabilidade pessoal por infração, ou seja, casos especiais em que a responsabilidade será do agente que cometeu a infração, sem que se envolva o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária (BALEEIRO, 1999, 762). Os casos enumerados no referido artigo são de responsabilidade pessoal, não porque o agente tenha atuado em nome próprio e por sua conta, mas porque atuou, em princípio, em nome e conta de terceiro. Luciano Amaro (2008, p. 448) ensina que, “na prática, o que freqüentemente ocorre é que o “agente” atua em nome próprio e por conta de terceiro, mas, arditosamente, fugindo dos deveres de sua função, age *no seu próprio interesse*”; por isso a punição pessoal do agente prevista pelo Código.

Termina-se tomando a lição de Hugo de Brito Machado (2004, p. 635) que lembra ser o rol do art. 137 taxativo, além de não admitir lei em sentido contrário, como faz o art. 136 ao estabelecer a responsabilidade impessoal, ou independente do elemento subjetivo. O autor também ensina que as penalidades correspondentes à responsabilidade pessoal do

agente devido a infrações tributárias, devem ser cobradas das pessoas naturais que praticaram as infrações, não podendo ser cobradas da pessoa jurídica.

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 procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O art. 138 trata da exclusão da responsabilidade tributária por infração quando o sujeito passivo, por ato espontâneo, reconhece ter praticado a infração e faz o pagamento do tributo devidamente atualizado e acrescido dos juros de mora (OLIVEIRA, 2003, p. 435). O parágrafo único deste artigo informa que o ato de denúncia deve ser feito antes que ocorra qualquer ação fiscalizadora para, assim, configurar a espontaneidade do pagamento.

O assunto infração tributária é extenso e exige um estudo aprofundado das suas características e implicações. No que tange a responsabilidade tributária, demonstra-se suficiente a compreensão de como se dá a sujeição passiva tributária decorrente da prática de atos ilícitos tributários. Segue-se na pesquisa sobre a responsabilidade tributária como definida e classificada pela doutrina tradicional brasileira, e que servirá como base para o desenvolvimento do próximo capítulo deste trabalho.

3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – O PENSAMENTO DE RUBENS GOMES DE SOUZA

A doutrina tributária brasileira tem na obra de Rubens Gomes de Sousa sua fonte fundamental. É de sua autoria o anteprojeto (1952) do Código Tributário Nacional, e que transferiu para o CTN muitas de suas convicções. A respeito da responsabilidade tributária, Rubens Gomes de Sousa traçou uma classificação que foi propagada por muito tempo pela maioria dos estudiosos da matéria, e que também recebeu críticas quanto à terminologia empregada. Outras classificações são sugeridas no intuito de adequar a doutrina

tributária às tendências recentes desenvolvidas pela ciência do Direito, porém sempre tomando a classificação daquele autor como ponto de partida, ou mesmo como fonte inspiradora para sugestões críticas.

A fim de estabelecer o ponto inicial para posterior aprofundamento, passa-se a descrever a classificação de Rubens Gomes de Sousa quanto a responsabilidade tributária, iniciando com a divisão do sujeito passivo tributário em direto e indireto

3.2.1 Sujeição passiva tributária direta e indireta

O tributo deve ser cobrado de alguém, e o critério adotado pelo autor é o econômico. Nas palavras de Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 92), “o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”. Quando a cobrança do tributo se dá nessas condições, sobre quem tira vantagem econômica do ato ou fato tributado, está-se diante da *sujeição passiva direta*, que é a situação mais comum na prática e assemelha-se aquele contribuinte diga-se *natural* ou *normal*, descrito anteriormente. Segundo Sylvio César Afonso (2006, p. 73) tem-se a “sujeição passiva direta quando o tributo é cobrado do indivíduo que se beneficia economicamente da situação que constitui o critério material da regra-matriz de incidência tributária”.

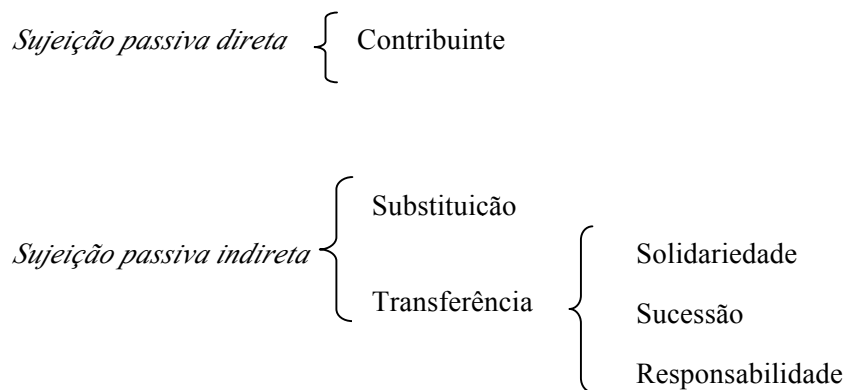
O sujeito passivo direto, segundo essa classificação, corresponde ao contribuinte, ou seja, é aquele mantém uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, § único, I, do CTN). Para Paulo Lucena de Menezes (2006, p. 711), “é a pessoa física ou jurídica que, voluntariamente, concretiza o evento eleito pela lei como fato gerador e que, em tese, possui capacidade contributiva para arcar com o débito tributário”.

Quando houver, por questões de política tributária (que podem envolver razões de ordem prática, comodidade ou necessidade da Administração fiscal), a imputação do dever tributário à pessoa que não obtenha qualquer benefício econômico com a ocorrência do fato tributado, dá-se então a *sujeição passiva indireta*. Esta ocorre quando o Estado exige o cumprimento da obrigação tributária de pessoa diferente daquela que normalmente seria o

contribuinte, o que corresponde ao responsável descrito no art. 121, § único, II, do CTN. Essa responsabilidade do terceiro deve sempre ser compreendida considerando em conjunto os arts. 121, § único, II, e 128 do CTN, ou seja, excluindo o contribuinte ou lhe atribuindo, em caráter supletivo, o cumprimento do total ou de parte da obrigação.

Assim, a sujeição passiva indireta exige o cumprimento das duas condições já verificadas quanto ao responsável tributário em sentido estrito: deve ser decorrente de disposição expressa de lei e o sujeito passivo indireto deve ter vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação.

O Código Tributário Nacional não adotou tal classificação em seu texto. Como foi visto, o CTN divide o sujeito passivo tributário em apenas duas espécies: contribuinte e responsável (art. 121, § único, do CTN). Mesmo assim, a presente classificação doutrinária segue subdividindo a sujeição passiva indireta em duas modalidades: *transferência* e *substituição*. A modalidade de sujeição passiva indireta por transferência apresenta três hipóteses: *solidariedade*, *sucessão* e *responsabilidade*. Esquemáticamente, assim fica compreendida a sujeição passiva segundo a classificação de Rubens Gomes de Sousa:



3.2.2 Transferência

A transferência “ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, *em virtude de um fato posterior*, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto)” (SOUSA, 1975, p. 92).

Portanto, a sujeição passiva indireta (responsabilidade em sentido amplo) por transferência significa que, mesmo tendo havido um contribuinte, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária é atribuída a outra pessoa pela ocorrência de fatos que a legislação elege como modificadores subjetivos no pólo passivo da obrigação. E, como chama atenção Edison Carlos Fernandes (2006, p. 246), “qualquer análise ou estudo da responsabilidade tributária deve ter como inafastável o disposto no art. 128 do CTN, especialmente no que concerne à vinculação do responsável ao fato gerador”, exigindo que o sujeito passivo indireto tenha algum vínculo com o ato ou fato presuntivo de riqueza.

A sujeição passiva indireta por transferência subdivide-se em três outras modalidades a saber: a *solidariedade*, a *sucessão* e a *responsabilidade*.

A solidariedade, para Rubens Gomes de Sousa,

é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam *simultaneamente* obrigadas pela mesma obrigação No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários à sua escolha. (1975, p. 92)

Luciano Amaro (2008, p. 308) ensina que a solidariedade é provocada por um evento que não integra a definição legal do fato gerador (hipótese de incidência ou fato gerador abstrato), mas esse evento matiza o fato gerador concreto, cujo elemento subjetivo passivo nasce plúrimo. O autor descreve que, “ocorrido o fato gerador, tem-se desde logo uma pessoa ocupando a posição de sujeito passivo, como se dá nas hipóteses de *comunhão de interesses* de duas ou mais pessoas” (AMARO, 2008, p. 308-309). Por isso o exemplo clássico de solidariedade é ser a dos co-proprietário de imóvel que respondem solidariamente pelo respectivo IPTU.

A solidariedade, aqui, equivale à responsabilidade solidária já debatida quando da apresentação do art. 124 do CTN, cabendo todas as considerações e conclusões a respeito do interesse comum citado no inciso I, e a limitação imposta ao legislador para eleger

as pessoas que serão solidariamente responsáveis pela obrigação tributária (necessário o vínculo entre o sujeito passivo indireto e o fato gerador). Também cabe lembrar que não comporta benefício de ordem a solidariedade, e há o direito de regresso de quem pagou o tributo em nome de todos os solidários. Os efeitos da solidariedade estão descritos no art. 125 do CTN.

Constituindo-se no exemplo mais típico de responsabilidade por transferência, a sucessão

é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do *desaparecimento* do devedor original; esse desaparecimento pode ser a morte do primeiro devedor (a obrigação se transfere aos herdeiros) ou por venda do imóvel ou do estabelecimento tributado (a obrigação se transfere ao comprador). (SOUSA, 1975, p. 93)

Na sucessão, por um lapso temporal o sujeito passivo direto (contribuinte) foi perfeitamente identificável e passível de cobrança por parte da Administração fiscal mas, após a ocorrência de um fato que desloque uma titularidade jurídica do antecessor para o sucessor, há a transferência do conjunto de direitos e deveres jurídicos tributários entre esse sujeitos. Aplica-se aqui tudo o que foi exposto sobre a responsabilidade dos sucessores, apresentada no Código Tributário Nacional nos arts. 129 a 133.

Por último, apresenta-se a responsabilidade que, na classificação feita por Rubens Gomes de Sousa,

é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, *quando não seja pago pelo sujeito passivo direto*. No imposto de sisa (transmissão de propriedade *inter-vivos*), o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar a sua cobrança no ato de passar a escritura. (1975, p. 93)

A sujeição passiva indireta por transferência, por responsabilidade, é a mesma *responsabilidade* que o CTN adotou como termo que designa genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta que, na classificação de Rubens Gomes de Sousa, abrangeria os casos de substituição e transferência (AMARO, 2008, p. 308). Sylvio César Afonso (2006, p. 75) esclarece que “essa responsabilidade ocorre quando há impossibilidade de o Estado exigir o cumprimento da obrigação tributária principal diretamente do contribuinte, ou quando o terceiro intervenha no ato tributável, ou seja omissis quanto a ele”. O art. 128 do CTN coloca-se como regra geral desta responsabilidade, enquanto que os art.

134 e 135 acabam por descrevê-la expressamente. Aplica-se aqui o que foi desvendado quando do estudo dos referidos artigos.

3.2.3 Substituição

Tomando as palavras de Rubens Gomes de Sousa:

Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa em lei, a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. (1975, p. 93)

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (1995, p. 268), enquanto que na transferência o que se transfere é *dever* de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, na substituição o que se substitui é a *pessoa* que deveria ser o sujeito passivo, pois este foi quem realizou o fato gerador. Em suas palavras,

nos casos de *substituição tributária*, a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser o contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. [...] O substituto legal tributário, como diria Héctor Villegas, não substitui o contribuinte, mas pessoa que deveria sê-lo. (COÊLHO, 1995, p 269)

Será visto adiante que a classificação que considera o substituto como um sujeito passivo indireto recebe críticas de parte da doutrina, pois a substituição se daria em um momento pré-legislativo enquanto que a sujeição passiva indireta, em princípio, ocorreria após a ocorrência do fato gerador. Como explica Paulo Lucena de Menezes (2006, p. 713), “é própria lei que impõe o surgimento da obrigação tributária vinculada a pessoa diversa daquela que efetivamente promoveu o evento jurídico tributável”.

A doutrina e jurisprudência subdividem a sujeição passiva indireta por substituição em duas espécies, chamadas de substituição tributária *para trás* ou *regressiva* e substituição tributária *para frente* ou *progressiva*. A substituição *regressiva* ocorre quando a lei atribui ao adquirente de um determinado produto ou serviço a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido na operação anterior ou operações anteriores.

A substituição “para trás” ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias. (TORRES, 1996, p.188)

Na substituição *progressiva* ou *para frente*, uma terceira pessoa, o substituto, recolhe o tributo devido pelo contribuinte substituído, em um dado momento, quando o respectivo fato gerador concreto ainda está para ocorrer. Assim, o tributo é recolhido antecipadamente sob a presunção da realização futura do fato jurídico-tributário pelo contribuinte substituído. José Eduardo Soares de Melo assim demonstra:

Na substituição progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro. (2003, p. 201)

No caso da substituição progressiva, o fato gerador é hipotético, presumido. Pelo fato de exigir pagamento de imposto antes da materialização do fato gerador, esse tipo de arrecadação vem recebendo muitas críticas de parte da doutrina¹. São levantados questionamentos acerca da constitucionalidade, natureza jurídica ou possível afronta aos princípios informadores do Direito Tributário, mesmo após o Supremo Tribunal Federal ter

¹ Segundo Klauber Cristofen Pires (PIRES, 2008, p. 1), “o instituto da substituição progressiva ofenderia o *princípio da legalidade*, com base no texto constitucional nos artigos 5º, II, e 150, I, primeiro porque não existe a consequência de um fato jurídico sem a necessária – e anterior – ocorrência deste, e posteriormente a uma hipótese de incidência previamente estabelecida em lei. Segundo, porque não pode vir à tona o direito de exação pela hipótese de ocorrência que ainda não se verificou. Hipótese não é presunção, e presunção não é ocorrência. No sentido da defesa deste ponto de vista, encontra-se os ilustres juristas Edvaldo Brito e Ives Gandra Martins”.

Segundo o autor, há também afronta aos princípios da *isonomia jurídica* (atribuição de responsabilidade pelo pagamento de tributo alheio consistiria em injusto encargo, às custas de um consequente alívio para outros), da *capacidade contributiva* (o substituto sofreria duplo encargo: um por ter de pagar por tributo antes de ter seu patrimônio aumentado por conta da ocorrência de seu fato gerador e, também, por desfazer-se de montante que poderia ser investido em atividade geradora de riquezas ou em aplicação no mercado financeiro), da *não-cumulatividade* (por confundir as fases seguintes da cadeia econômica, de sorte que se prejudica a distribuição da carga tributária em função das alíquotas aplicáveis a cada sujeito passivo, no caso do método de apuração tradicional), do *não-confisco* (exação sem tipificação legal, e, portanto, expropriação), da *propriedade* (se o Fisco pode determinar a margem de lucro com que vai operar o comerciante, então a sua propriedade, em parte, já não lhe pertence) e infração ao § 1º do art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil.

decidido pela tese da constitucionalidade do § 7º do art. 150² da Constituição da República Federativa do Brasil.

A substituição tributária está inserida há muito no ordenamento jurídico brasileiro. O CTN já previa a substituição tributária progressiva no seu art. 58, §2º, II, posteriormente revogado pelo art. 13 do Decreto-Lei 406, de 31.12.68. Atualmente, o fenômeno da substituição tributária tem seu fundamento constitucional no parágrafo 7º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil, assento resultante da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

As chamadas substituição progressiva e regressiva são institutos ligados à sistemática de alguns tributos como o ICMS e o IPI, e que ampliam enormemente a possibilidade de arrecadação por parte do Estado, visto a quase impraticabilidade de fiscalizar todos os contribuintes existentes no complexo da economia formal e informal. Ao colher apenas algumas pessoas das inúmeras cadeias produtivas como responsáveis pelo recolhimento do tributo dos demais envolvidos, acaba por simplificar a tarefa arrecadatória, ao mesmo tempo que combate a sonegação do segmento informal da economia. Sobre a inclusão da substituição no texto constitucional, assim comenta Hugo de Brito Machado:

Embora o Código Tributário Nacional não tenha feito referência à figura do substituto tributário, ou contribuinte substituto, essa figura terminou sendo introduzida em nosso Direito, a partir de permissivo que a pressão fazendária terminou por fazer encartar na Constituição. Não se trata de responsável, mas do contribuinte substituto. (2004, p. 423)

O excerto adianta a discussão doutrinária que se dá sobre a figura do substituto, que alguns autores consideram ser sujeito passivo direto, e não um verdadeiro responsável tributário. Esta discussão será apresentada adiante.

No capítulo que se encerra, buscou-se abordar todos aspectos que envolvem a responsabilidade tributária, culminado com a identificação da sujeição tributária passiva

² A despeito dos argumentos no sentido da sua inconstitucionalidade, prevaleceu no Supremo Tribunal Federal entendimento que é constitucional a substituição tributária em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista (substituído), a responsabilidade tributária. Este foi o posicionamento daquele Tribunal por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396, Relator Ministro Ilmar Galvão, cujo caso concreto, referente à responsabilidade por substituição das montadoras de veículos em relação ao ICMS devido pela concessionárias em operações posteriores, compreendia operações realizadas anteriormente à vigência do § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

indireta. Deteve-se aos princípios de Direito Tributário que regem a responsabilidade tributária, como esta é estabelecida no Código Tributário Nacional, e descreveu-se a classificação doutrinária que se consolidou ao longo das últimas décadas.

No próximo capítulo, a sujeição passiva indireta será posta em confronto com critérios jurídicos divergentes daqueles que foram utilizados pela doutrina estabelecida, afastando considerações de ordem econômica e buscando uma terminologia mais apropriada à matéria.

CAPÍTULO 4: Aspectos conflitantes sobre a sujeição passiva indireta

A classificação da sujeição tributária passiva em direta e indireta, mesmo não sendo utilizada pelo Código Tributário Nacional, foi por muito tempo a única a vigorar na literatura tributária brasileira. Primeiro com Rubens Gomes de Sousa e posteriormente por outros autores, a dicotomia foi discutida e apresentada com alguma variação quanto aos critérios adotados. Posteriormente, outros autores vieram a negar a existência de tal classificação, chegando a conclusões vanguardistas sobre o tema. Há ainda aqueles que propõem estruturas teóricas diferentes, que julgam mais apropriadas quanto à terminologia técnica.

Aliomar Baleeiro expõe um resumo sobre o problema:

O Código Tributário Nacional não se utiliza das expressões doutrinárias sujeição passiva indireta, transferência ou substituição. Sobretudo, coube primeiro a Rubens Gomes de Sousa teorizar a respeito do assunto. Posteriormente, diversos autores reformularam a teoria do grande líder do Direito Tributário, de tal forma que aquilo que configura sujeição passiva direta para alguns pode ser indireta para outros. (1999, p. 736)

Neste capítulo serão abordadas as divergências doutrinárias com relação a classificação da sujeição passiva em direta e indireta. Também serão apresentadas algumas classificações alternativas àquela, e o entendimento que vem sendo difundido pela doutrina mais avançada, segundo o qual a responsabilidade tributária, em certas hipóteses, apresenta natureza de sanção administrativa.

4.1 CONCEITO JURÍDICO VS. ECONÔMICO

O conceito de *contribuinte* descrito no art. 121, parágrafo único, I, do CTN é, para alguns autores, repleto de consideração econômica. Relembrando, estabelece o texto legal que o sujeito passivo da obrigação principal se configura como contribuinte quando tem

relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. A opinião acima exposta fundamenta-se no fato de estar o fato gerador da obrigação tributária relacionado a um signo presuntivo de riqueza econômica, critério adotado para a imputação tributária.

Tal orientação seguida pelo Código teria como origem justamente o pensamento de Rubens Gomes de Sousa que considera que o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação e, assim, obtém uma vantagem econômica (SOUSA, 1975, p. 92). Este seria o sujeito passivo direto, enquanto que o sujeito passivo indireto seria aquele eleito pela legislação para pagar o tributo por ato, fato ou negócio de outrem, por interesse ou necessidade do Estado.

A ciência jurídica tem buscado adotar critérios precisos, afastando considerações de ordem econômica na constituição da norma tributária. Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo, referindo-se ao ensinamento de Alfredo Augusto Becker, chama a atenção para a necessidade de se dissociar o econômico do jurídico, já que a interpretação do direito tributário segundo a realidade econômica é o maior equívoco cometido nessa seara, que inclusive impedia a evolução científica, justamente por destruir o que nela há de jurídico (MELO, 2008, p. 24). Paulo de Barros Carvalho, sobre a doutrina que aponta o contribuinte como sujeito passivo direto e a substituição e a transferência como duas modalidades de sujeição passiva indireta, faz a seguinte consideração:

O magistério, porém, tecido com critérios econômicos ou com dados ocorridos em momento pré-legislativo, não mais se sustenta em face de uma Dogmática que se pretende rigorosa, voltada apenas para os aspectos jurídicos que os eventos do mundo possam oferecer. (CARVALHO, 1999, p. 159)

Haveria na terminologia do Código Tributário Nacional, para os que seguem esta corrente doutrinária, uma indevida mistura de conceitos jurídico e econômico. Nesse sentido o contribuinte, economicamente falando, é quem arca com o ônus do pagamento do tributo, enquanto que em termos jurídicos, é o sujeito de direito que ocupa o pólo passivo da obrigação tributária (MELO, 2008, p. 24). Por este entendimento, o texto do art. 121, parágrafo único, estaria inapropriadamente aplicando critério econômico na definição do contribuinte ao associá-lo com o fato gerador. O sujeito passivo direto deveria sempre ser expressamente apontado pela lei, regra que o CTN aplica à figura do responsável,

com informa o inciso II, parágrafo único, do mesmo art. 121 do CTN. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A figura do sujeito que deve satisfazer à pretensão fiscal vem sempre determinada, de modo expreso, no texto da lei, não consistindo, então, um predicado do responsável ter sua menção explicitamente estipulada, porquanto *contribuinte* também a tem. (2008, p. 332)

Este autor manifesta sua contrariedade àquela classificação doutrinária da sujeição passiva em direta e indireta, qualificando-a como originária de uma época em que o Direito Tributário estava fortemente impregnado da influência negativa de categorias de caráter econômico (CARVALHO, 2008, p. 333). Em suas palavras,

não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização. (CARVALHO, 2008, p. 333)

Juridicamente, somente interessa verificar quem a lei determina como sujeito passivo da relação obrigacional, ficando longe da cogitação do Direito qualquer discussão acerca do relacionamento econômico existente entre a pessoa escolhida pelo legislador e o fato gerador de tal relação. Esta consideração ficaria a cargo das ciências das finanças em um momento pré-legislativo. Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo conclui:

Não se pode extrair o significado do termo contribuinte a partir de uma interpretação econômica do direito, pois direito e economia têm objetos próprios, métodos peculiares e campos particulares de atuação, devendo a ciência jurídica buscar ao máximo preservar a pureza do seu objeto e identificar, para fins de classificação, critérios dentro do seu âmbito de atuação. (2008, p. 24-25)

Adriano Soares da Costa (1999, p. 1) afirma ser equivocada distinção entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto em função de um elemento não jurídico, qual seja, a relação econômica existente entre um determinado acontecimento e uma determinada pessoa. Para ele,

O método utilizado para conceituar o contribuinte e o responsável resente-se de uma boa técnica, pois, já o demonstramos, o fático, como fático, nada significa para o direito. Hans Kelsen (Teoria Pura do Direito, p. 02) bem o diz: "Se analisarmos qualquer dos fatos que classificamos de jurídicos [...] poderemos distinguir dois elementos: primeiro, um ato que se realiza no espaço e no tempo, sensorialmente perceptível [...], segundo a sua significação jurídica, isto é, a significação que o ato tem do ponto de vista do Direito". E é essa significação jurídica que nos interessa, não a significação econômica, política ou social. [...] Não

podemos, conseqüentemente, eleger a distância ou proximidade de um fato econômico como parâmetro para classificar o sujeito passivo de uma relação, desatendendo ao que se passa na regra jurídica de cada tributo. (COSTA, 1999, p. 1)

A sujeição passiva indireta *por substituição* seria o exemplo mais evidente da utilização de critérios econômicos para a configuração da sujeição passiva tributária. Quando da apresentação teórica do fenômeno da substituição tributária, foi observado que esta

ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. (SOUSA, 1975, p. 93)

Sobre esse conceito de substituição, Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 334) afirma que “o legislador nada substitui somente institui. Anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de *direto*. Havia, sim, sob o enfoque pré-legislativo, como matéria-prima a ser investigada pelo político”. O autor afasta qualquer consideração de ordem econômica a ser feita pelo operador do Direito, deixando a cargo do legislador a ponderação necessária no momento de elaboração da lei tributária. Refuta, portanto, os conceitos de contribuinte como estabelecidos pelo CTN, e a classificação da sujeição passiva em direta e indireta.

Sacha Calmon Navarro Coelho tem pensamento diverso. Para este autor, existe a autonomia do aspecto pessoal na hipótese de incidência da norma tributária, algo que Paulo de Barros Carvalho não admite (COELHO, 1995, p. 268, 269, 271). Ele afirma que o legislador verdadeiramente substitui a quem deveria ser o sujeito passivo da obrigação (COELHO, 1995, p. 269) sendo que a substituição tributária somente pode ser vista economicamente (COELHO, 1995, p. 271). Com suas palavras

O legislador, sabendo que a pessoa envolvida economicamente com o ato ou negócio tributado seria, naturalmente, o sujeito passivo, *o substitui, instituindo* um responsável (o substituto legal tributário). A não ser assim, como explicar o fenômeno da substituição tributária? (COELHO, 1995, p. 269)

Seria esse o motivo da necessidade do substituto estar de alguma forma relacionado com o substituído, justamente para assegurar-se do ressarcimento do ônus econômico acarretado pelo fato de ser responsável pelo pagamento de um tributo cujo fato gerador não realizou, conforme expressa o art. 128 do CTN. Trata-se do direito de regresso

que, para Sacha Calmon Navarro Coêlho (1995, p. 274), é econômico e deve ser imediato. O autor, também referenciando o trabalho de Alfredo Augusto Becker, assim expressa: “notável como Becker demonstra o “aspecto econômico” (e não jurídico) da *substituição tributária* versando o princípio da capacidade contributiva, afinado com nossa posição” (COÊLHO, 1995, p. 273). O aspecto econômico citado é justamente o que identifica a ligação entre substituto e aquele que apresenta o fato-signo presuntivo de riqueza.

Portanto, enquanto uma corrente aceita a consideração econômica quando da substituição daquele que apresenta o fato-signo presuntivo de riqueza, manifestação da capacidade contributiva, a outra corrente somente admite uma investigação jurídico-científica após a edição da norma, quando passa a existir no sistema do direito positivo (CARVALHO, 2008, p. 334).

Alternativamente, há quem aceite a interpretação econômica da norma tributária, desde que esta a admita em sua aplicação. “A interpretação econômica, em regra, não pode guiar o operador do direito [...], a menos que alguma norma jurídica a tenha tomado como relevante, a ponto de colocar algum elemento econômico como integrante de sua estrutura” (MELO, 2008, p. 25).

Apresentada a questão da classificação doutrinária da sujeição passiva tributária em direta e indireta, e feitas as considerações a respeito da existência e pertinência de critérios econômicos, observa-se que qualquer classificação alternativa buscando critérios mais adequados passará pela análise de tais questões. Foram analisados os conceitos de contribuinte e substituto tributários tendo como pano de fundo a divergência entre os conceitos econômico e jurídico. Adiante serão estudadas algumas classificações propostas com o intuito de facilitar o entendimento dos fenômenos que envolvem a sujeição passiva tributária, seja acatando a dicotomia posta em direta e indireta, seja reordenando os institutos a fim de obter uma melhor compreensão terminológica.

4.2 BUSCA POR CRITÉRIOS DISTINTIVOS ENTRE CONTRIBUINTE, SUBSTITUTOS E RESPONSÁVEIS

A doutrina vem buscando critérios mais apropriados para distinguir o contribuinte do responsável tributário ou, seguindo outra terminologia, entre sujeitos passivos tributários direto e indireto. Autores lançam classificações alternativas com o intuito de estabelecer uma dogmática mais rigorosa, fugindo das imprecisões contidas no Código Tributário Nacional.

A primeira das dissensões quanto à classificação mais tradicional da sujeição passiva tributária se deu com relação ao fenômeno da substituição. Nas palavras de Aliomar Baleeiro:

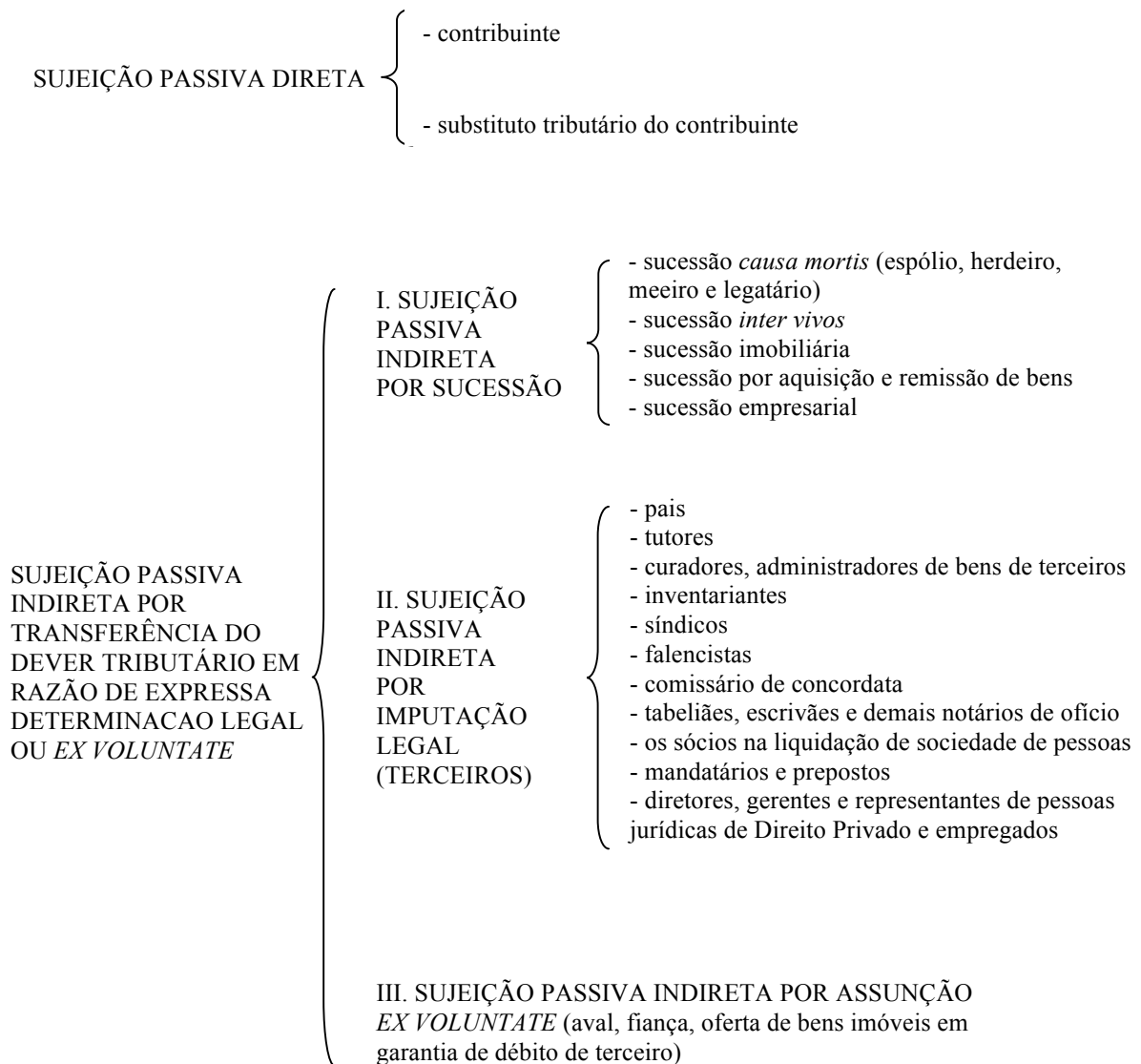
Especificamente a respeito da substituição tributária, há dissensão significativa. Existem aqueles que não consideram o substituto sequer espécie de responsável tributário (Paulo de Barros Carvalho), outros já o elegem como sujeito passivo direto e não indireto, uma vez que sua responsabilidade se desencadeia tão logo ocorra o fato gerador da obrigação, sem nenhuma transferência legalmente posta pelo legislador (Sacha Calmon). (1999, p. 736)

Já foi exposta a opinião de Paulo de Barros Carvalho, para quem a substituição não existe; apenas haveria a instituição, de imediato pela lei, de um sujeito passivo diferente daquele contribuinte normalmente eleito. A escolha pré-legislativa feita pelo político não configuraria uma substituição nos moldes apontados por aqueles que a consideram forma de responsabilidade tributária.

Outros autores vêem a substituição como forma de sujeição passiva direta, como Zelmo Denari (1991, p. 263): “a sujeição passiva direta compreende as figuras do contribuinte e do substituto enquanto que a sujeição passiva indireta abrange as figuras do responsável e do sucessor”. Esta é a classificação proposta pelo autor para a sujeição passiva (DENARI, 1991, p. 263):

- | | |
|---------------------------------|----------------------------------|
| I - sujeição passiva direta: | a) contribuinte
b) substituto |
| II - sujeição passiva indireta: | a) responsável
b) sucessor |

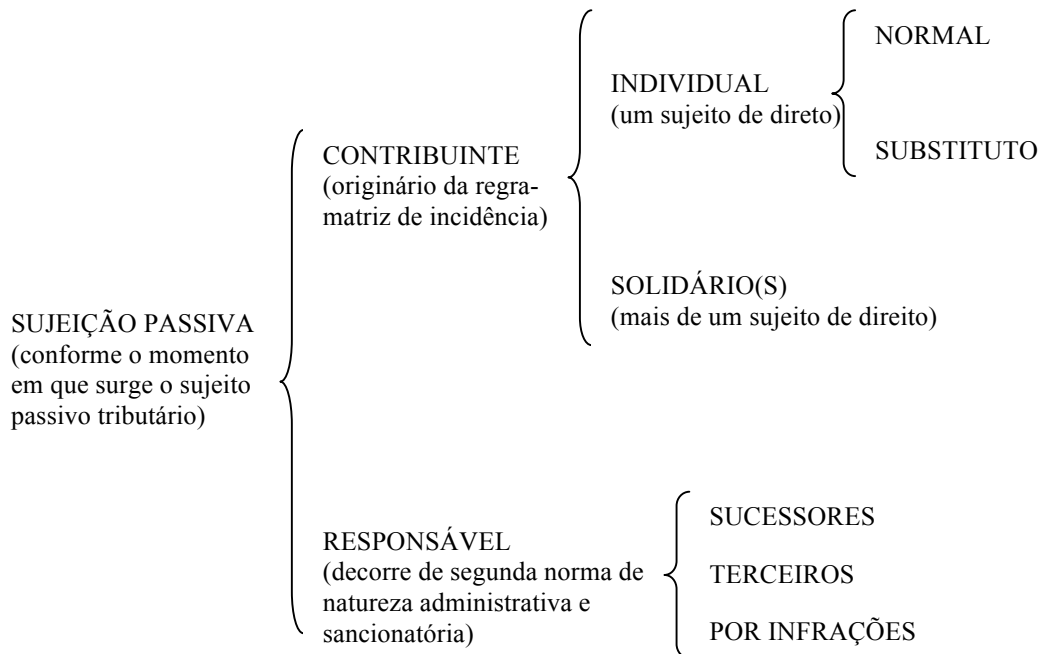
Semelhante reclassificação da figura do substituto tributário é feita por Sacha Calmon Navarro Coêlho (1995, p. 274), para quem “*o substituto é um sujeito passivo direto*”, e acrescenta: “melhor seria chamá-lo de ‘destinatário legal tributário’, para estremá-lo do ‘contribuinte’, e considerar ambos ‘sujeitos passivos diretos’” (COÊLHO, 1991, p. 275). Para este autor, a sujeição passiva indireta corresponde apenas à responsabilidade tributária por transferência onde, como foi pesquisado em momento anterior, o que se transfere é o dever tributário, enquanto que a substituição é da pessoa que deveria ser o sujeito passivo direto. Esta é a classificação proposta por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 703-704), incluindo as formas contidas no CTN:



Mais pretenciosa é a classificação proposta por Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo (2008, p. 31), que parte da análise da norma jurídica e do momento em que aparece o respectivo sujeito passivo para estabelecer o critério diferenciador das categorias contribuinte e responsável. Nas palavras dos autor:

Se consta, em caráter primário, originário, da regra-matriz de incidência, tem-se um contribuinte como sujeito passivo; se aparece posteriormente à incidência da regra-matriz, portanto em caráter secundário (seja substitutivo, subsidiário ou solidário), e por força do preceito de uma outra norma, de natureza administrativa e sancionatória, está-se diante do responsável tributário. (MELO, 2008, p. 31)

O autor considera que a mutação no pólo passivo da relação jurídica tributária, ou seja, os casos de responsabilidade, decorre de outras normas cuja natureza não é tributária, mas administrativa e sancionatória, algo que será abordado adiante. Por ora, basta a compreensão de que a classificação proposta por Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo (2008, p. 25-32) considera o momento em que aparece o sujeito passivo tributário. Esquemáticamente, tem-se:



Nesta classificação, o contribuinte pode ser individual ou solidário. É individual quando a regra-matriz elege um único sujeito de direito para figurar no pólo

passivo da relação jurídica tributária, ou seja, quando a norma tributária em sentido estrito tem sujeito passivo determinado e individual. É solidário quando for aquele previsto no art. 124, I, do CTN, situação de solidariedade anteriormente pesquisada, e que o autor não considera caso de responsabilidade, mas de simples possibilidade de escolha, por parte do sujeito ativo, de quem vai figurar no pólo passivo, pois mais de uma pessoa participa do mesmo fato ou ato presuntivo de riqueza.

Os contribuintes individuais subdividem-se em *normais* e *substitutos*. Diz-se *normal* o contribuinte, quando a lei escolhe aquele que apresenta a capacidade contributiva e realiza o elemento material da hipótese de incidência. É o contribuinte descrito no art. 121, parágrafo único, I, do CTN. O contribuinte *substituto* é o mesmo substituto tributário que vem sendo tratado pela doutrina, mas que na classificação proposta apenas diferencia-se do responsável pelo momento em que se opera a alteração do figura presente no pólo passivo da relação tributária. “Quando a alteração do sujeito passivo normal é operada pelo legislador antes da incidência escolhendo pessoa vinculada ao pressuposto de fato, está-se diante de um contribuinte-substituto” (MELO, 2008, p. 28-29). Se essa alteração se der depois da incidência, com a simples mutação subjetiva no pólo passivo, está-se diante da responsabilidade tributária (MELO, 2008, p. 29).

Devido à imprecisão e à dificuldade de entendimento que as classificações podem gerar, mesmo sendo importantes para o estudo mais fundamentado da sujeição passiva tributária, alguns autores tratam o tema com auxílio da lógica aplicada à norma jurídica. É a preferência de Aliomar Baleeiro: “

para evitar um exaustivo levantamento das ricas, mas não coincidentes classificações existentes, com os problemas já apontados [...], preferimos focar o tema, no plano lógico, realçando a estrutura normativa das normas que compõem a sujeição passiva. (1999, p. 737)

Aliomar Baleeiro considera que toda responsabilidade decorre da presença de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma *básica*, ou *matriz*, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória (BALEIRO, 1999, p. 737). A segunda norma é a *complementar* ou *secundária*, dependente da primeira, que altera apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma básica, quando ocorrer o fato descrito em sua hipótese (BALEIRO, 1999, p. 737). Esse é o mecanismo que promove a responsabilidade tributária ou, utilizando o termo análogo, a sujeição passiva indireta.

Sacha Calmon Navarro Coêlho apresenta assim seu entendimento sobre a questão, também com base na análise estrutural da norma tributária:

Pensamos que o problema, tirantes as denominações legais em voga e a própria terminologia do CTN, poderia ser extremamente simplificado se considerássemos a questão à luz da teoria da norma jurídica e de sua técnica de *imputação* (o próprio do Direito é ser uma técnica que imputa a determinados fatos precisas conseqüências). (2006, p. 697)

Conforme o autor, a norma jurídico-tributária estrutura-se da seguinte forma:

Fato jurígeno

Fato *X*, praticado por *Y*,
em dado tempo e lugar

Imperativo legal

Y (ou *Z*) pagar tributo a *F*,
montante *K*

No entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a sujeição passiva direta se dá quando, sendo o fato *X* realizado por *Y*, o imperativo legal determinar que esta pessoa deva pagar o tributo a *F*, que é o sujeito ativo da obrigação tributária. A chamada responsabilidade por substituição, possibilidade prevista no art. 128 do CTN, ocorre quando o fato *X* é realizado por *Y*, mas *Z* é eleito sujeito passivo tributário (COÊLHO, 1995, p. 275). Esse seria o mesmo mecanismo de imputação da responsabilidade por transferência, já que o art. 128 não os distingue dos sujeitos passivos diretos por fato gerador alheio (substitutos) (COÊLHO, 2006, p. 698). Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 698-700) também considera que em todas as hipóteses de responsabilidade tributária e de sujeição passiva direta por fato gerador de terceiro (substituição), existem duas normas jurídicas sucessivas, que assim determinam as formas de sujeição passiva já discutidas:

TIPOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA
(por fato gerador próprio ou de terceiro)

1º tipo	CONSEQÜÊNCIA	HIPÓTESE
	“A” pratica o fato gerador	A lei manda “A” pagar
2º tipo	CONSEQÜÊNCIA	HIPÓTESE
	“A” pratica o fato gerador	A lei determina a “B” pagar o tributo sem nunca ter atribuído a “A” o dever de pagar

TIPOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA
(responsabilidade por transferência)

NORMA A		NORMA B	
Hipótese	Conseqüência	Hipótese	Conseqüência
“A” pratica o fato gerador	“A” é sujeito passivo	Em virtude de um fato previsto em lei, “A” fica desobrigado total ou parcialmente	“B” fica responsável pelo tributo de “A”

O primeiro quadro define os casos de sujeição passiva direta por fato gerador próprio (1º tipo) e por fato gerador de terceiro, ou substituição (2º. tipo). O segundo quadro corresponde aos casos de responsabilidade por transferência, visto que o autor considera a substituição como hipótese de sujeição passiva direta por fato gerador de terceiro.

O estudo da sujeição passiva tributária através da análise da estrutura da norma é feito como alternativa à proposição de classificações teóricas, mesmo por aqueles autores que buscam nas classificações uma compreensão mais sólida do tema. Ambos os caminhos podem ser analisados em conjunto, contribuindo para o aprendizado acerca da sujeição passiva. As classificações e estruturas lógicas apresentadas exemplificam essas tentativas de encontrar uma terminologia mais simplificada e coerente em contraposição à adotada pelo Código Tributário Nacional, algumas vezes coincidindo com este, outras vezes propondo radicais reformulações.

Para finalizar o estudo da sujeição passiva indireta, será apresentado o entendimento proposto por Paulo de Barros Carvalho que considera a responsabilidade

tributária, em certas situações, decorrente de uma norma de natureza administrativa que impõe uma sanção também administrativa. O tema foi introduzido com a citação do estudo de Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo, que admite a incidência de uma segunda norma promotora da mutação subjetiva do pólo passivo da obrigação tributária que, neste caso, corresponde a uma norma de cunho administrativo e não tributária.

4.3 SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA E SUA NATUREZA SANCIONATÓRIA

Dentre os vários caminhos tomados pela doutrina a fim de fincar justificativas coerentes sobre a sujeição passiva indireta, ou responsabilidade tributária dependendo da terminologia adotada, um mostra-se contundente pelo seu aspecto vanguardista. Foi Paulo de Barros Carvalho que, ao meditar sobre o Capítulo V do Título III do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade tributária, firmou ponto de vista no sentido de atribuir aos deveres emanados dos arts. 129 a 138, a natureza de sanções administrativas.

Anteriormente, verificou-se que o contribuinte, para constituir-se com tal, deve simultaneamente ter realizado o fato jurídico tributário e encontrar-se no pólo passivo da relação jurídica tributária. No entendimento do autor, “se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte” (CARVALHO, 2008, p. 351). Dessa forma, a sujeição tributária deve recair ou sobre o contribuinte, ou sobre aquele que esteja ligado ao fato jurídico tributário, hipóteses em que haverá, para o autor, relações obrigacionais de natureza tributária, pois os sujeitos passivos foram retirados do interior da realidade objetiva descrita pela norma tributária (CARVALHO, 2008, p. 351-352).

Contudo, diferente é quando o legislador ultrapassa os limites constitucionais elegendo como responsável pela prestação tributária pessoa que não esteja ligada àquele acontecimento previsto na hipótese de incidência da norma. Este é o ponto de partida que Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 352) faz questão de reforçar: “não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com o sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada”.

Em vários casos de responsabilidade apontadas pelo CTN, o sujeito passivo eleito não atende àqueles requisitos acima descritos e, portanto, não há a formação de um vínculo obrigacional tributário seja como contribuinte, seja como responsável, daí surgindo a questão posta pelo autor, de que índole teria este vínculo. Eis em suas palavras a conclusão: “nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam natureza de sanções administrativas” (CARVALHO, 2008, p. 354).

Tomando alguns artigos do CTN, o autor demonstra seu entendimento, como no caso da sucessão imobiliária:

O art. 130, por exemplo, comete o dever tributário aos adquirentes de bens imóveis, no caso do imposto que grave a propriedade, o domínio útil ou a posse, e bem assim quanto a taxas e contribuições de melhoria. Ora, de ver está que o adquirente não participou e, muitas vezes, nem soube da ocorrência do fato jurídico tributário. É elemento estranho. O único motivo que justifica sua desconfortável situação de responsável é não ter curado de saber, ao tempo da aquisição, do regular pagamento de tributos devidos pelo alienante até a data do negócio. Por descumprir esse dever, embutido na proclamação de sua responsabilidade, é que se vê posto na contingência de pagar certa quantia. (CARVALHO, 2008, p. 353)

O mesmo se dá em vários outros artigos, como as hipóteses do art. 131, quando o adquirente ou remitente responsabiliza-se pessoalmente pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos (I), os sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação, nos limites estabelecidos pelo inciso II, e o espólio pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão (III). O autor considera esses, exemplos de casos em que a lei atribui um dever de cooperação para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas (CARVALHO, 2008, p. 353); um dever de cuidado para o cumprimento das obrigações tributárias já estabelecidas. Se este dever de cuidado não é seguido, Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 353) considera que há a atuação de uma sanção que, por decisão política do legislador, corresponde ao valor da dívida tributária e seu pagamento faz extinguir aquela primeira relação obrigacional.

Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo faz o seguinte comentário sobre a natureza administrativa e sancionatória da sujeição passiva indireta, quando o sujeito passivo não está em relação com o fato jurídico tributário:

Paulo de Barros Carvalho entende que em todos esses casos o que há é uma sanção administrativa, onde por força do descumprimento de certa norma administrativa (como a que fixa o dever de o adquirente cuidar para saber dos tributos devidos até a data de aquisição do imóvel), o conseqüente dessa norma traz como conseqüência

(sanção) a obrigação de esse sujeito inadimplente figurar no pólo passivo, seja em caráter solidário ou subsidiário, de uma relação jurídica que tem por objeto a prestação tributária constante de uma outra norma: a regra-matriz de incidência de determinado tributo. (2008, p. 30)

Outros exemplos da ocorrência da chamada sanção administrativa constam nos artigos do Código Tributário Nacional que tratam da sucessão falimentar ou empresarial e da sucessão comercial, pelos quais os sucessores serão responsáveis pelos tributos devidos antes dos atos que a lei considera com marcos determinantes da respectiva sucessão. As pessoas jurídicas de direito privado resultantes dos processos de fusão, transformação e incorporação (art. 132 do CTN) assumem o ônus na qualidade de responsáveis se não exigirem a regularização do débito tributário existente antes da operação. O mesmo ocorre com a pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquire de outra, a qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continua a respectiva exploração, sob a mesma razão social, ou sob firma ou nome individual (CARVALHO, 2008, p. 353-354). O adquirente assume o dever de pagar o tributo que era devido até a data do ato. Os incisos I e II do art. 133 do CTN indicam que essa responsabilidade será integral se o adquirente cessar a atividade econômica adquirida, ou subsidiária se o adquirente seguir na atividade ou iniciar, dentro de seis meses, nova atividade econômica. Há, ainda, a ressalva do parágrafo 1º, que determina a não aplicação do *caput* no caso de alienação em processos de falência ou recuperação judicial.

Paulo de Barros Carvalho considera o art. 134 do Código Tributário Nacional a expressão mais forte da natureza sancionatória da responsabilidade imposta à pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário, que assim estipula:

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;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Do *caput* do referido artigo, quando este vislumbra a responsabilidade solidária daquelas pessoas elencadas no incisos I a VII, *nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis*, o autor conclui que ali o legislador manifestou indisfarçavelmente o *animus puniendi* relativo a um ilícito. Tal ilícito surge por não terem agido com o zelo necessário, ou devido à uma omissão quanto a um dever a elas atribuído, hipóteses que estão relacionadas nos respectivos incisos. E, a partir do parágrafo único desse artigo, conclui:

Para arrematar, o parágrafo único fortalece ainda mais a convicção, restringindo a *responsabilidade* unicamente às penalidades moratórias, que têm caráter de sanção civil. E por que não estendeu às multas administrativas? Logicamente, porque haveria sobreposição de penalidades... (CARVALHO, 2008 p. 355)

A construção doutrinária de Paulo de Barros Carvalho encontra críticas, como a que expressa Adriano Soares da Costa, feita em torno da atribuição implícita de um dever de cooperação para que as prestações tributárias sejam satisfeitas, atendendo ao interesse público da arrecadação:

Parece desarrazoado falar-se em "dever de cooperação", implícito no Ordenamento Jurídico. Ademais, se aceitássemos esse raciocínio, teríamos de admitir a metamorfose da obrigação tributária, devida pelo contribuinte, em sanção administrativa, já agora devida pelo "responsável". [...] O adquirente ter o dever de averiguar se os impostos foram ou não pagos, forrando-se da incidência do artigo 130, é afirmação equivocada. [...] Somos forçados a descrever num dever jurídico do adquirente consigo mesmo, cujo descumprimento ensejaria as conseqüências desse artigo citado. Outra deve ser a solução procurada, ainda mais se pensamos que, sendo uma sanção administrativa a obrigação decorrente da não averiguação da existência de impostos devidos por outrem, não teríamos como explicar o porquê do contribuinte (=proprietário) livrar-se do débito existente. Há, na construção, um vício inapagável. (COSTA, 1999, p. 1)

A citação refere-se a uma suposta metamorfose, pela qual a obrigação tributária seria convertida em sanção administrativa cujo dever de cumprimento é atribuído ao responsável tributário. Como resposta, pode-se apontar que, se há mutação, ela não se dá com o fim da relação obrigacional tributária e nascimento de outra relação jurídica. Há apenas a mutação subjetiva do pólo passivo da obrigação:

a norma administrativa sancionatória não institui uma outra relação jurídica com idêntico objeto da regra-matriz; ela (norma administrativa sancionatória) apenas imputa como consequência à ocorrência dos fatos nela previstos uma mutação no pólo passivo da relação jurídica tributária principal. (MELO, 2008, p. 31)

Outra crítica encontrada a respeito da natureza sancionatória da responsabilidade tributária, é que, sendo uma sanção por omissão a um dever de cooperação, decorreria de um ato ilícito, contrariando o preceito do art. 3º do CTN (MELO, 2008, p. 30) que estabelece o conceito de tributo. Contrapondo-se a estas críticas, expõe Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo:

Advirta-se que referida crítica parece não corresponder ao fenômeno em análise, pois a sanção em foco não constitui elemento do suporte fático da regra-matriz de incidência, i.é, não se contraria ao estabelecido no art. 3º do CTN, pois o ilícito em questão não decorre da norma tributária em sentido estrito, mas sim de uma outra norma, de natureza administrativa e que traz em seu preceito uma sanção. (2008, p. 31)

O ilícito, portanto, não é tributário, mas administrativo, decorrente do descumprimento de uma segunda norma que não altera objeto da obrigação tributária. O autor combina as duas justificativas para assim concluir:

[...] Essa mutação no pólo passivo da relação jurídica tributária decorre sim de outras normas que trazem como consequência essa sanção para o sujeito infrator, contudo essa sanção por ato ilícito não tem o condão de transformar o objeto da relação tributária, de modo a haver simples mutação em seu pólo passivo, mas mantendo-se todos os demais elementos (incluindo o seu núcleo – elemento material e base de cálculo), e conseqüentemente não havendo obrigação tributária decorrente de ato ilícito. (MELO, 2008, p. 31)

A despeito das críticas apresentadas, que podem ser fundamentadamente refutadas, pode-se verificar a coerência na construção doutrinária proposta por Paulo de Barros Carvalho. Em resumo, a mutação no pólo passivo da relação jurídica tributária, reconhecida como sujeição passiva indireta ou responsabilidade tributária, quando a pessoa colhida para ser sujeito passivo não mantiver relação direta com o fato tributário, se dá com o efeito de normas de cunho administrativo que trazem como preceito sancionatório a referida mutação. E tal sanção corresponde a uma omissão de um dever de cooperação ou cuidado para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas, que está implicitamente introduzido naquelas hipóteses colocadas no Código Tributário Nacional, no capítulo sobre a Responsabilidade Tributária.

Esta é a face final apresentada neste trabalho, dentre as várias pesquisadas sobre o fenômeno da sujeição passiva indireta, terminologia tradicional refutada por parte da doutrina, ou responsabilidade tributária, como expõe o CTN. Atribuir a obrigação de pagar tributo a pessoa que não é tipicamente o contribuinte, é fenômeno que envolve uma série de conceitos, princípios e limitações legais. Deve ser vista como forma de ampliação das possibilidades do Estado em obter sucesso na arrecadação, mas também deve respeitar direitos e garantias constitucionais das pessoas físicas ou jurídicas sujeitas a tal poder. Do equilíbrio desses interesses resulta um sistema tributário mais eficiente e abrangente frente ao potencial contributivo do país.

CONCLUSÃO

No primeiro capítulo deste trabalho constatou-se que o poder de tributar nasce da necessidade do Estado exercer sua soberania nos âmbitos interno e externo, o que requer a obtenção de recursos financeiros que, pelo ordenamento jurídico brasileiro, são na quase totalidade oriundos de tributos. É de interesse tanto da sociedade quanto do governante que o Estado obtenha os recursos financeiros de que necessita para alcançar os fins a que se destina.

O poder de tributar coloca os cidadãos em um estado de sujeição passiva na relação com o Fisco, esta que já foi uma relação de poder em tempos remotos e que evoluiu para uma relação jurídica com o desenvolvimento do Estado de Direito Democrático. O governante deixou de ter um poder absoluto para instituir e cobrar impostos, estando agora limitado por princípios constitucionais e tributários que visam a cobrança de forma equilibrada sem causar a ruína dos cidadãos.

Também conclui-se que a relação jurídica que se estabelece entre o Estado e a pessoa física ou jurídica sujeita à tributação é de natureza de direito público com características de direito obrigacional. São identificáveis os elementos que compõem a obrigação tributária, quais sejam os sujeito ativo que é o Estado, o sujeito passivo que é o cidadão tributado, o objeto que é dar dinheiro ou cumprir uma determinação administrativa fiscal, e a causa que é a ocorrência do fato gerador previsto na hipótese de incidência da norma tributária.

Essa obrigação tributária é *ex lege*, o que significa que ela nasce não de uma manifestação de vontade, mas de uma determinação legal. Disso decorre que as normas relativas às obrigações contratuais de direito privado não são aplicáveis no Direito Tributário, existindo regras específicas dispostas no Código Tributário Nacional.

Ainda no primeiro capítulo, verificou-se que o CTN divide as obrigações tributárias em principal e acessória. A principal é de pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, embora esta não seja verdadeira obrigação principal, tendo sido posta no mesmo patamar hierárquico para que o respectivo crédito seguisse o rito processual executivo do tributo, facilitando sua cobrança. A obrigação tributária principal é convertida em crédito com

o lançamento, ato jurídico administrativo que formaliza o vínculo obrigacional, individualizando os sujeitos ativo e passivo e fazendo a liquidação do objeto da prestação. A obrigação acessória é a de praticar ou abster-se de praticar atos que a administração fiscal considera necessários para a regular atividade de arrecadação. São deveres instrumentais ou formais que não sejam dar dinheiro. As obrigações tributárias principal e acessória permitem a formação tanto da sujeição passiva direta quanto da indireta.

No segundo capítulo, pôde-se constatar que a sujeição passiva tributária deve se dar seguindo o princípio da capacidade contributiva, exigindo o tributo na medida das forças econômicas do sujeito passivo, sem lhe reduzir o padrão de vida, e sendo proporcional à sua riqueza. Trata-se de um princípio de origem econômica e que foi acolhido pela Constituição da República Federativa do Brasil como uma variação do princípio da igualdade. Contudo, este princípio deve se manifestar em um momento pré-jurídico quando da elaboração da lei tributária, e não com a posterior análise econômica do fato tributável, após a promulgação da lei.

Conclui-se que mesmo os que não apresentam capacidade jurídica plena podem realizar o fato gerador do tributo, sem que isto invalide a constituição do crédito tributário. Contudo, a pessoa posta no pólo passivo da obrigação tributária deve ser necessariamente alguém dotado de plena capacidade jurídica. Disso decorre que, em certas situações, o lei elege como sujeito passivo pessoa diversa daquela que realizou o fato gerador, constituído em uma das formas de sujeição passiva indireta.

O CTN classifica os sujeitos passivos em *contribuinte* e *responsável*. O primeiro é quem realiza o fato gerador do tributo, e o responsável é eleito pela legislação para pagar o tributo no lugar daquele. Essa eleição se dá com a restrição de que o responsável tenha alguma vinculação com o fato gerador, pois do contrário o dispositivo seria um porta aberta para arbitrariedades. Essa responsabilização pode se dar tanto para obrigações principais quanto acessórias

A solidariedade existe quando mais de um sujeito pode ser posto no pólo passivo da relação jurídica tributária, pois mais de um são os devedores do tributo. O Fisco pode escolher quem será o sujeito passivo sem que isto constitua-se em forma de sujeição indireta. Contudo, esta escolha também exige a observância do limite imposto ao legislador de que deve eleger sempre alguém vinculado ao fato gerador da obrigação tributária.

No terceiro capítulo, pôde-se compreender as formas de responsabilidade tributária previstas no CTN, quais sejam a dos sucessores, de terceiros, e por infrações. São formas de responsabilidade em sentido amplo, e que se constituem em diversos casos de sujeição passiva indireta. Ao final daquele capítulo, compreendeu-se a classificação doutrinária que divide a sujeição passiva em direta e indireta. Esta, tema central deste trabalho, ocorre quando a imputação do dever tributário se dá sobre pessoa que não obtenha qualquer benefício econômico com a ocorrência do fato tributado. Concluiu-se que a sujeição passiva indireta exige o cumprimento simultâneo de duas condições. Primeiro, deve decorrer de disposição expressa em lei. Segundo, o sujeito passivo direto deve estar vinculado ao fato gerador do respectivo tributo.

Também foi verificado que a sujeição passiva indireta, nesta tradicional classificação, divide-se em substituição e transferência, e esta ainda subdivide-se em solidariedade, sucessão e responsabilidade. Estas modalidades não estão claramente expressas no CTN, sendo identificadas pela doutrina.

No quarto capítulo constatou-se que aquela classificação da sujeição passiva em direta e indireta possui críticos que a consideram resultado de uma análise equivocada sobre critérios econômicos e não jurídicos. Classificações outras foram abordadas no sentido de desvendar os critérios distintivos entre contribuintes, substitutos e responsáveis, e melhor compreender o instituto da responsabilidade tributária ou sujeição passiva indireta, expressão que é refutada por alguns autores. Outros preferem uma abordagem da lógica aplicada à norma tributária, concluindo que a responsabilidade tributária se dá pela incidência de duas normas jurídicas interligadas. A primeira disciplinaria a obrigação tributária como já verificado. A segunda norma, complementar daquela, alteraria apenas o aspecto subjetivo da consequência da primeira, promovendo a mutação do sujeito presente no pólo passivo da obrigação tributária.

Por fim, constatou-se que parte da doutrina, liderada por Paulo de Barros Carvalho, considera que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam natureza de sanções administrativas. Por esse entendimento, a responsabilidade se dá, em vários casos, pelo descumprimento de um dever de cooperação para a arrecadação do tributo, presente em uma norma de natureza administrativa, cuja sanção é figurar no pólo passivo em lugar daquele que anteriormente ali se encontrava. Esta seria a verdadeira face da chamada sujeição passiva indireta ou responsabilidade tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Sylvio César. **Sujeição passiva**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 70, p. 72-80, set.-out., 2006.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – escólios para uma futura modificação do Código Tributário Nacional – em homenagem a Geraldo Ataliba**. *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 268-278, 1995.

COSTA, Adriano Soares da. **Apontamentos sobre a responsabilidade tributária**. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 4, n. 36, nov. 1999. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1337>>. Acesso em: 29 nov. 2008.

COSTA, Alcides Jorge. **Obrigação tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006 p. 191-197.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. rev. e atual. nos termos da Constituição de 1988. São Paulo, Forense, 1991.

_____. **Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006 p. 171-190.

FERNANDES, Edison Carlos. **Responsabilidade tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 245-254.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**, volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Curso de direito tributário.** 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-9.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Sujeição tributária passiva.** *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 79, p. 22-35, mar.-abr., 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da igualdade.** 3 ed., 14 tir.. São Paulo: Malheiros, 2006.

MENEZES, Paulo Lucena de. **ICMS: Sujeição passiva.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006 p. 711-722.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado.** vol. 1. 2 ed. Campinas: Bookseller, 2000.

NORONHA, Fernando. **Direito das Obrigações: fundamentos do Direito das Obrigações: introdução à responsabilidade civil** : volume 1. 1. ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sujeição passiva e responsáveis tributários**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 03, p. 12-25, dez., 1995.

PIRES, Klauber Cristofen. **Substituição tributária progressiva. Jurisprudência e teoria**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1954, 6 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11910>>. Acesso em: 20 fev. 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**; coordenação: IBET; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

_____. **A Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS. ICMS – Problemas Jurídicos** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. vol. 1. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.