



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**



ANANIAS RIBEIRO DE OLIVEIRA JÚNIOR

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS ADJUDICAÇÕES

Recife
2005

ANANIAS RIBEIRO DE OLIVEIRA JÚNIOR

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS ADJUDICAÇÕES

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do grau de Mestre.

Área de concentração: Direito Público

Linha de Pesquisa: Estado, Poder Regulador e Finanças Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa.

Recife
2005

Ficha catalográfica

(Catalogação na fonte realizada pela Biblioteca Central - UFAM)

O48r	<p>Oliveira Júnior, Ananias Ribeiro</p> <p>A responsabilidade tributária nas adjudicações / Ananias Ribeiro de Oliveira Júnior. - Recife: UFPE, 2005</p> <p>151 f.;</p> <p>Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2005.</p> <p>Orientador: Raymundo Juliano Rêgo Feitosa</p> <p>1. Adjudicação 2. Responsabilidade tributária 3. Sujeição Passiva Indireta I.Título</p> <p>CDU 347.952.2 (043.3)</p>
------	--

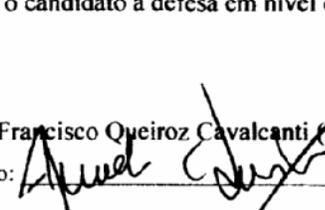
ANANIAS RIBEIRO DE OLIVEIRA JUNIOR

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS ADJUDICAÇÕES

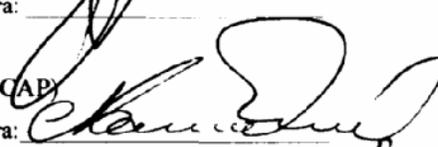
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife/Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção de grau de Mestre.
Área de concentração: Direito Público
Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

A Banca Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa em nível de Mestrado e o julgou nos seguintes termos:

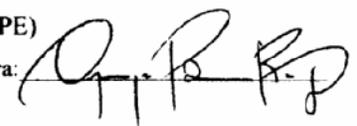
Prof. Dr. Francisco Queiroz Cavalcanti (Presidente - UFPE)

Julgamento: Aprovado Assinatura: 

Prof. Dr. Manoel Severo Neto (1º Examinador - UNICAP)

Julgamento: aprovado c/ distinção Assinatura: 

Prof. Dr. George Browne Rego (2º Examinador - UFPE)

Julgamento: APROVADO c/ DISTINÇÃO Assinatura: 

MENÇÃO GERAL:

APROVADO c/ DISTINÇÃO

Coordenador do Curso:

Prof. Dr. Artur Stamford da Silva.

Aos meus pais, Ananias Ribeiro de Oliveira e Drene Paes Barreto de Oliveira, que dedicaram parte de suas vidas para que eu pudesse realizar os meus sonhos.

À minha esposa Mara Barbosa, companheira de todos os momentos, pelo amor e pelas palavras de conforto e incentivo para que eu jamais desistisse do meu sonho acadêmico.

Aos meus filhos, Vitor e Renata, pelo carinho e afeto; peça desculpas pelos momentos de ausência.

Ao meu sobrinho, Eduardo, pelo apoio e pela ajuda na pesquisa jurisprudencial.

Ao meu irmão, Adonay, pela confiança e pela ajuda na digitalização deste trabalho.

Ao meu irmão, Fladimir, pela confiança no meu trabalho.

À minha tia, Maria Lúcia, que sempre torceu pelo meu sucesso.

AGRADECIMENTOS

Ao meu amigo Haroldo Jatahy de Castro, pela nossa sincera amizade e pelas palavras de incentivo para a conclusão deste trabalho.

À minha querida amiga Omara Gusmão, que sempre teve a paciência de me ouvir e aconselhar sobre as inúmeras dúvidas que tive ao longo da elaboração da dissertação.

Ao Professor Doutor Raymundo Juliano do Rego Feitosa, que foi muito mais que orientador, foi um colega que acreditou firmemente neste Mestrado.

Ao colega Carlos Alberto, pela troca de informações e pelos livros emprestados.

RESUMO

OLIVEIRA JÚNIOR, Ananias Ribeiro de. **Responsabilidade tributária nas adjudicações**. 2005. 151 fls. Dissertação de mestrado – Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

Esta dissertação versa sobre a responsabilidade tributária nas adjudicações. Parte da identificação do responsável tributário na Constituição Federal e no CTN. O responsável tributário é uma terceira pessoa a quem a lei tributária atribui a obrigação de pagar o tributo não adimplido pelo contribuinte e em razão de determinados elementos e vínculos. Em razão da sucessão é que se desenvolve todo o trabalho mostrando que dentre as formas de sucessão tributária surgem as aquisições de bens móveis e imóveis responsabilizando o adquirente pelo pagamento dos respectivos tributos. Como cediço, estão inseridos dentro das aquisições os atos processuais de arrematação, remição e adjudicação, nas quais o arrematante, o remitente e o adjudicante, segundo as leis processuais, podem ter a propriedade dos bens levados à hasta pública. O adjudicante é, em suma, o credor que acaba tendo o bem penhorado transferido como forma de satisfação do seu crédito. O CTN apenas determinou que nas adjudicações de bens arrolados em inventários ou partilhas o adjudicante seria responsável tributário pessoal pelos tributos devidos pelo falecido, mas limitando a responsabilidade à parte que lhe foi reservada. Entretanto, expressamente não consignou se nas adjudicações em hastas públicas ocorreria a responsabilidade tributária. No presente trabalho mostramos que o adjudicante de bem em hasta pública tem um tratamento idêntico ao arrematante, vale dizer, não há responsabilidade tributária do adjudicante porque a sub-rogação ocorre sobre o valor da adjudicação.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Adjudicações. CTN. Arrematação. Sujeição Passiva Indireta.

RESUME

OLIVEIRA JÚNIOR, Ananias Ribeiro de. **Tax responsibility in the adjudications.** 2005, 151 pages. Dissertação de Mestrado – Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

This essay treats about tributary responsibility in adjudications. The initial point is the identification of the tributary responsible of the Constituição Federal (Federal Constitution) and at the CTN (National Tributary Code). The tributary responsible is a third person to whom the law applies the duty to pay the tribute. This essay treats about the tax liability in the adjudications. Part of the identification of the responsible tributary in the Federal Constitution and the CTN. The responsible tributary is one third person to who the tax law attributes the obligation to pay the tribute not paid by the contributor and in reason of determined elements and bonds. All the work is developed in reason of the succession showing that amongst the succession tributary forms the acquisitions of moveable and immovable property appears making responsible the acquirer for the payment of the respective tributes. As known, the procedural acts of public sale, redemption and adjudication are inserted inside of the acquisitions, in which the highest bidder at the public sale, the remittent one and the adjudicator, according to procedure laws, can have the property of the goods taken to the auction. The adjudicator is, in short, the creditor who finishes having the attached property transferred as satisfaction form it its credit. The CTN only determined that in the adjudications of goods enrolled in inventories or allotment the adjudicator would be responsible personal tributary for the tributes due for the deceased, but limiting the responsibility to the part that was reserved to it. However, express it did not consign if in the adjudications in auctions would occur the tax liability. In the present essay we show that the adjudicator of good in auction has an identical treatment to the highest bidder one, it's worth to say that does not have tax liability of the adjudicator because the subrogation occurs on the value of the adjudication.

Key words: Tax liability. Adjudications. CTN. highest bidder at the public sale. Indirect Passive Subjection.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I: O ARQUÉTIPO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL	18
1.1 O contribuinte é quem suporta, em regra, o pagamento do tributo: o caminho é sedimentado pelo legislador constituinte.....	18
1.2 Sujeição passiva indireta: a Constituição indica o caminho para o seu surgimento.....	22
1.3 A capacidade de suportar o pagamento do tributo.....	24
1.4 A capacidade contributiva e o sujeito passivo indireto.....	29
CAPÍTULO II: ASPECTOS GERAIS DA RELAÇÃO JURÍDICA	33
2.1 A norma jurídica.....	33
2.2 A relação jurídica.....	36
2.3 <i>Debitum e obligatio</i>	42
CAPÍTULO III: A RESPONSABILIDADE GERAL	47
3.1 Definição e evolução da responsabilidade.....	47
3.2 Dever e responsabilidade.....	49
3.3 Culpa não é elemento da responsabilidade tributária.....	52
CAPÍTULO IV: A FENOMENOLOGIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	57
4.1 Relação jurídica tributária.....	57
4.2 Sujeito ativo da obrigação tributária principal.....	67

4.3 Sujeito passivo da obrigação tributária principal.....	75
4.3.1 Aspectos gerais.....	75
4.3.2 O contribuinte.....	78
4.3.3 O responsável tributário.....	80
4.3.3.1 A gênese responsável tributária.....	80
4.3.3.2 A norma que impõe ao responsável tributário a obrigação de pagar o tributo.....	87
CAPÍTULO V: A RESPONSABILIDADE SUCESSÓRIA TRIBUTÁRIA.....	93
5.1 Os tipos de responsabilidade sucessória admitidos pelo Código Tributário Nacional – aspectos gerais.....	93
5.2 Sucessão tributária imobiliária.....	96
5.2.1 A situação definida no CTN e os tributos que alcança.....	96
5.2.2 O tratamento tributário do arrematante é específico: ele não é responsável tributário.....	100
5.3 Sucessão <i>causa mortis</i> e os tributos atingidos.....	103
5.4 Sucessão por remição e os tributos atingidos.....	106
5.5 Sucessão empresarial e os tributos atingidos.....	109
CAPÍTULO VI: UM PERFIL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADJUDICANTES.....	116
6.1 Considerações iniciais.....	116
6.2 A figura da adjudicação nos processos de execução e nos de inventário e partilha.....	117
6.3 Os adjudicantes de bens em inventários ou partilhas e a responsabilidade tributária.....	121

6.4 A situação do adjudicante em hasta pública segundo a lei, a doutrina e a jurisprudência.....	123
6.5 O adjudicante em hasta pública somente é responsável tributário quando seu crédito for superior ao valor da avaliação.....	130
CONCLUSÕES.....	137
REFERÊNCIAS.....	144

INTRODUÇÃO

O Estado tem como objetivo fundamental a satisfação das necessidades públicas e, como tal, necessita promover os meios para alcançar este fim. Destarte, é imperioso que ele tenha uma fonte capaz de oferecer os recursos necessários para satisfazer as necessidades da sociedade.

Hodiernamente, as receitas tributárias arrecadadas coativamente de todos os segmentos sociais são as que representam a parcela mais significativa dos recursos financeiros estatais disponíveis para atender as mais diversas necessidades da sociedade.

Evidentemente que, autorizado em lei, o Estado vai buscar tais recursos no patrimônio individual de cada cidadão mediante a concretização da hipótese de incidência de cada tributo. Nascida a obrigação tributária, o Estado passa a exigir do sujeito que realizou a conduta apontada na norma jurídica o pagamento do tributo.

Entretanto, o Código Tributário Nacional ao estabelecer as regras gerais sobre a tributação e autorizado pelo Texto Constitucional, reserva capítulo destinado a regular a participação de um terceiro na relação jurídica tributária, ou seja, fixa regras para que este terceiro seja obrigado ao pagamento do tributo que nasceu por ato praticado pelo contribuinte.

Esta figura, denominada responsabilidade tributária, surge com o nítido escopo de preservar o direito da Fazenda Pública de receber o valor do tributo, que

constitui, como já se disse, a parcela mais expressiva das receitas públicas, pelas quais o Estado se vale para satisfazer as necessidades da sociedade.

Ao dispor sobre a responsabilidade tributária, o Código Tributário Nacional estabelece que ela é classificada em responsabilidade por sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações. A responsabilidade por sucessão, que será o foco principal das nossas reflexões, subdivide-se em responsabilidade por sucessão imobiliária, responsabilidade por sucessão decorrente de morte, responsabilidade por sucessão mobiliária ou responsabilidade por remição e responsabilidade por sucessão empresarial.

Na responsabilidade por sucessão, o legislador complementar elege elementos que associados à determinada conduta permite que o Estado possa exigir do responsável tributário o pagamento do respectivo tributo. Assim, a morte ou a aquisição de um bem móvel ou de um bem imóvel, por exemplo, autorizam que uma terceira pessoa, o responsável tributário, passe a ficar obrigado, ao lado do contribuinte ou com a sua exclusão, ao pagamento da exação.

Assim é que nas mais diversas formas de aquisição de bens, o adquirente passa a responder pelo pagamento do tributo. E dentre as formas de aquisição, oriundas do direito processual civil, identifica-se a arrematação, a remição e a adjudicação, com reflexos no Direito Tributário.

O Código Tributário Nacional expressamente estabeleceu que no caso de aquisição de bens por arrematação em hasta pública não haveria responsabilidade, posto que a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço¹ e caso ocorra a aquisição por remição, o legislador complementar estabeleceu que dessa vez ocorreria a responsabilidade e que ela é pessoal e ilimitada, vale dizer, o remetente fica

¹ Art. 130 do CTN.

responsável pelo pagamento do tributo incidente sobre o bem remido não pago até a data da remição².

Entretanto, o legislador complementar silenciou quando a aquisição de bens ocorrer através da adjudicação em hasta pública.

Destarte, ao ler o Código Tributário Nacional não se pode dizer se o adjudicante de bem em hasta pública é ou não responsável tributário. Não se consegue, em análise preliminar, determinar se o adjudicante, da mesma forma que o arrematante, não se configura em responsável tributário e, como tal, se o valor da adjudicação for insuficiente, o credor tributário deve exigir o saldo da dívida do contribuinte. Igualmente, em estudo perfunctório, não se consegue determinar se o adjudicante é responsável tributário e, da mesma forma que o remitente, fica obrigado a pagar totalmente a dívida incidente sobre o bem adjudicado. Ou ainda, se ele é responsável tributário, porém é limitada ao valor da adjudicação, como ocorre com o cônjuge meeiro, o herdeiro e o legatário.

É dentro desse contexto que a presente dissertação visa contribuir para o estudo da responsabilidade tributária, mormente sobre a responsabilidade tributária nas adjudicações, buscando analisar a adjudicação e o seu vínculo com a responsabilidade tributária sobre dois enfoques. O primeiro em relação às adjudicações de bens em inventários e partilhas, caso em que o adjudicante é responsável tributário de forma limitada, vale dizer, na proporção da meação, do quinhão o do legado. O segundo sobre a ótica das adjudicações ocorridas em hastas públicas, decorrentes de bens levados à praça ou leilão como caminho lógico e natural da expropriação processual executiva a satisfazer o direito creditório do

² Art. 131, inciso I, do CTN.

exequente, caso em que o adjudicante poderá ou não ser considerado responsável tributário.

Como a responsabilidade tributária é vivenciada dia a dia nos tribunais, o tema aflora a tributação nos processos de execução e a discussão sobre a responsabilidade ou não do exequente que pretende ter a propriedade do bem penhorado, muitas vezes por total falta de opções.

A metodologia utilizada nesta dissertação compreende, substancialmente, a pesquisa bibliográfica, em face da necessidade de atestar a posição da doutrina nacional a respeito do tema, muito embora já se saiba que especificamente sobre a responsabilidade tributária nas adjudicações não se identificou obra específica e, nas que versam sobre a sujeição passiva ou mesmo sobre a responsabilidade tributária, igualmente nenhuma linha foi dedicada ao tema, porém como o trabalho é desenvolvido em marcha cadenciada visando chegar ao objeto proposto, importante é o auxílio das obras nacionais e estrangeiras sobre a responsabilidade tributária e sobre o Direito Tributário em si.

Como o tema proposto vincula-se sobremaneira com questões práticas, enfrentadas nos processos de execução, não se poderia deixar de utilizar como ferramenta indispensável as decisões proferidas pelos tribunais.

A abordagem utilizada é estritamente dogmática, uma vez que busca nos textos legais o fundamento da responsabilidade tributária, ou seja, a permissão legal para a Fazenda Pública exigir o pagamento do tributo de um terceiro que não fez nascer a obrigação tributária, mas que fica compelido a satisfazer o direito creditório estatal.

O tema é desenvolvido em seis capítulos que procuram estabelecer uma cadência harmônica sobre a figura da responsabilidade tributária, a fim de permitir

que, no sexto e derradeiro capítulo possa chegar às conclusões sobre a responsabilidade tributária dos adjudicantes.

O primeiro capítulo destina-se a estabelecer o quadro constitucional tributário a respeito da privatividade do nascimento do tributo e o caminho oferecido pelo legislador constitucional para o surgimento da sujeição passiva indireta. Mostra ainda que a tributação é informada por uma série de princípios, dentre os quais o princípio da capacidade contributiva, e que, esse último princípio é dirigido ao legislador ordinário e que tem como figura central o contribuinte, ou seja, aquele que faz materializar a hipótese de incidência tributária.

Por outro lado, esse capítulo é estritamente pertinente porque não se pode estudar qualquer tema ligado ao Direito se não principiar pelo Texto Magno.

O segundo capítulo refere-se aos aspectos gerais da relação jurídica em geral, procurando trilhar os caminhos para a relação jurídica tributária e, por conseqüência, para a responsabilidade tributária. Nesse capítulo, analisamos a figura da dualidade da obrigação, vale dizer, a relação de dívida e a responsabilidade existente na obrigação.

No terceiro capítulo, analisamos a responsabilidade em geral, figura obrigatória para adentrarmos na responsabilidade tributária. Nesse capítulo verificaremos a evolução da responsabilidade e a questão da culpa.

O quarto capítulo é destinado à responsabilidade tributária. Após a análise da relação jurídica em geral é possível verificar a figura da relação jurídica tributária que nasce com o ato praticado pelo contribuinte, cuja conduta autoriza o sujeito ativo, o Estado, a exigir o pagamento do tributo correspondente.

É na relação jurídica tributária que surge a figura do responsável tributário, cuja conduta, associada com as prescrições legais, faz com que o sujeito ativo

direcione para ele as suas ações objetivando perceber o valor do tributo não pago. Por disposição legal, o contribuinte pode ser excluído da relação jurídica tributária ou colocado ao lado do terceiro para cumprimento fiel do direito creditório estatal.

No capítulo quinto enfrentamos a responsabilidade sucessória tributária e apontamos os tipos admitidos pelo Código Tributário Nacional. Nesse capítulo iremos verificar que o legislador estabeleceu elementos e fixou vínculos que permitiriam a ocorrência da sucessão tributária e a condição de um terceiro, o responsável tributário, pagar os tributos devidos. É na sucessão que se verifica que o adquirente de bens móveis ou imóveis fica compelido ao pagamento do tributo incidente sobre os bens adquiridos. Como a arrematação, remição e a adjudicação são formas de aquisição de bens, é nesse capítulo que analisaremos a responsabilidade tributária vinculada a cada uma destas formas de aquisição de bens, disciplinadas originariamente pelo direito processual civil.

É de bom alvitre destacar que a remição a que nos referimos é a remição de bens levados à hasta pública e não da remição da execução, posto que esta é forma de por fim ao processo executivo por meio do pagamento do principal acrescido dos consectários legais, inclusive os honorários. A segunda, a que nos ocupamos no trabalho, é aquela em que os parentes do executado se valem para que o bem levado à praça não saia do âmbito familiar.

No sexto capítulo estabelece-se um perfil da responsabilidade tributária dos adjudicantes, cujo ponto inicial é a figura da adjudicação dentro do direito processual civil e a sua situação na lei e na doutrina tributária, passando pelo entendimento jurisprudencial ligado ao tema.

Após o desenvolvimento do tema nos seis capítulos é hora de apresentarmos a conclusão do trabalho e mostrar que o adjudicante de bens em processo de

inventário e partilha é responsável tributário, limitada a sua responsabilidade ao valor dos bens que lhes foram reservados na sucessão. E que o adjudicante de bens em hasta pública poderá ser considerado responsável tributário nos casos em que seu crédito seja superior ao da avaliação do bem que pretende adjudicar, posto que não haverá a necessidade de qualquer depósito. E, finalmente, que nos casos em que o seu crédito seja inferior ao valor da avaliação, será necessário que deposite a diferença sob pena de não se formalizar a adjudicação. Nesta hipótese não ocorre a responsabilidade tributária do adjudicante, vez que opera a sub-rogação sobre o referido depósito da mesma forma em que se sucede na hipótese de arrematação.

CAPÍTULO I

O ARQUÉTIPO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

1.1 O contribuinte é quem suporta, em regra, o pagamento do tributo: o caminho é sedimentado pelo legislador constituinte

A Constituição Federal Brasileira reserva um capítulo específico para estabelecer as normas fundamentais sobre a tributação, constituindo em um verdadeiro sistema onde é estruturado o ordenamento jurídico tributário brasileiro.

O Sistema Tributário consagrado na Constituição Federal caracteriza-se, sobretudo, pela sua rigidez, despontando regras exaustivas de competência e de repartição das receitas tributárias.

No artigo inaugural da Constituição Federal é consagrado o princípio fundamental do federalismo espraiando sobre as mais diversas áreas de atuação do Direito. Destarte, o texto constitucional distribui competências para todas as entidades que compõe o Estado Federal Brasileiro, sobretudo a competência para instituir tributos³.

Diante da rigidez do sistema tributário brasileiro, a Constituição Federal especifica quais são os tributos que poderão ser instituídos pela União, pelos

³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 182.

Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios⁴. Obviamente que em razão de outros dispositivos constitucionais, mormente aqueles que estabelecem a competência legislativa para diversas matérias, as receitas tributárias são instituídas para que os entes políticos possam fazer frente às inúmeras despesas com o escopo de realizar as mais variadas atividades voltadas para atender as crescentes necessidades públicas. E chega, inclusive, a numerar quais são os impostos de competência impositiva da União, dos Estados e dos Municípios⁵.

Destarte, é da Constituição Federal que as entidades políticas buscam o fundamento para instituírem tributos e todas são colocadas no mesmo nível de igualdade⁶.

Essa competência tributária, vale dizer, a possibilidade das entidades políticas criarem por lei os tributos autorizados na Constituição Federal, possui características peculiares⁷, dentre as quais a privatividade, vale dizer, a Constituição Federal confere o poder de instituir tributo a uma pessoa jurídica de direito público interno com a exclusão de qualquer outra. Ela é marcante em relação aos impostos, como se pode observar na divisão constitucional entre impostos federais, estaduais e

⁴ O artigo 145 da Constituição Federal dispõe sobre a competência para as pessoas jurídicas de direito público interno instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria, além da permissão concedida à União para privativamente instituir empréstimos compulsórios (artigo 148) e, em regra geral, contribuições especiais (artigo 149).

⁵ A Constituição Federal relaciona nos artigos 153, 155 e 156, respectivamente, os impostos federais, estaduais e municipais.

⁶ FONROUGE, Giuliani. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1962. p. 271. Vol. 1, lembra que “todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquía en ellas. Tanto la Nación, como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente, porque el es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones. La diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos, con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país [...] no hay entes mayores y entes menores; hay órganos de gobierno de igual categoría institucional, actuando en el ámbito de sus respectivas competencias”.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, obra já citada, p. 428, anota que as características da competência tributária são: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade.

municipais⁸. Assim, por exemplo, somente a União pode instituir o imposto de renda, somente os Estados instituem o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e somente os Municípios podem instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Como cediço, a Constituição Federal não institui qualquer tributo, somente distribui competência⁹, porém ao apontar que determinada unidade federal possui competência para instituir um imposto específico, o legislador constituinte formula a estrutura básica da exação e praticamente diz para o legislador ordinário qual o caminho que deve ser percorrido para a criação do imposto.

Dessa forma, quando a Constituição Federal dispõe que o Município é competente para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o constituinte assinala que o legislador ordinário municipal ao criar este tributo somente pode eleger como hipótese de incidência uma situação jurídica vinculada à materialidade “serviço”, bem como somente pode inserir como contribuinte do imposto aquele vinculado ao núcleo da obrigação e ainda que a base imponible da obrigação necessariamente também deve traduzir em fator vinculado ao elemento material da obrigação.

Assim, por exemplo, a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre as normas gerais referentes ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, diz que a hipótese de incidência é a prestação de serviços (artigo 1º), o

⁸ Artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, além do artigo 154 que confere à União a competência para instituir impostos residuais (inciso I) e impostos extraordinários (inciso II).

⁹ Nesse sentido é a lição de ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 110: “Não recebem – nem lhes foram outorgados – impostos ou entidades tributárias prontas e acabadas. Ao contrário, por ser a Constituição mera carta repartidora de competências e definidora de princípios e atuação, receberam as pessoas políticas competência para a instituição de impostos, dentro de certos limites, expressa ou implicitamente fixados no próprio texto constitucional. Tal competência consiste, verdadeiramente, na possibilidade constitucional de expedirem leis – que, em razão do princípio da estrita legalidade da tributação, só a lei pode criar impostos – descrevendo hipóteses que, realizadas concretamente, dão nascimento à obrigação jurídica da prestação tributária”.

contribuinte é o prestador de serviço (artigo 5º) e a base de cálculo o preço do serviço (artigo 7º), ou seja, todos estes elementos estão relacionados com o núcleo da exação que é o serviço, cujo delineamento foi traduzido no texto constitucional.

É óbvio que se a Constituição Federal autoriza as entidades políticas a instituírem tributos, alguém deve suportar o respectivo pagamento. Portanto, como assinalado, se o Estado pode instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, resta evidente que, em regra, o Estado vai exigir o pagamento da exação daquele que é o proprietário do bem alvo da tributação.

Em todos os tributos admitidos pelo Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal deixa registrado que aquele vinculado diretamente à respectiva hipótese de incidência tributária é quem vai suportar o peso da exação, ou seja, é o contribuinte que vai arcar com o pagamento do tributo.

São inúmeras as passagens na Constituição Federal em que o constituinte deixa consignado que o contribuinte é quem paga pelo tributo. Assim, por exemplo, quando firma as espécies de taxas admitidas no ordenamento jurídico tributário brasileiro, o constituinte dispõe que os entes políticos podem instituir taxas de serviços públicos prestados ao *contribuinte* ou postos a sua disposição (artigo 145, inciso II). Igualmente, ao estabelecer as limitações ao poder de tributar, a Carta Magna observa que tais garantias serão asseguradas ao *contribuinte* (artigo 150)¹⁰.

Entretanto, a Constituição Federal ao dirigir a tributação ao contribuinte, ou seja, o sujeito que está vinculado diretamente à hipótese de incidência tributária, não o coloca na condição absoluta de responder sempre pelo pagamento da exação, mas permite que o legislador ordinário ao criar o tributo da sua competência possa convocar uma terceira pessoa para responder pela quitação da obrigação tributária.

¹⁰ Em outras passagens a Constituição Federal utiliza o termo *contribuinte* para deixar registrado que, de forma geral, é ele quem deve suportar o pagamento do tributo: art. 145, § 2º, art. 150, inciso II, art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “a”, etc.

1.2 Sujeição passiva indireta: a Constituição indica o caminho para o seu surgimento

A Constituição Federal ao autorizar, por exemplo, os Estados a instituírem um imposto sobre a propriedade de veículos automotores, praticamente impôs ao legislador ordinário que elegeesse como contribuinte do tributo o proprietário do veículo, posto que ele realizou o evento consignado na lei e tem relação econômica com o fato ocorrido¹¹.

Entretanto, a Constituição Federal também viabilizou a introdução de uma terceira pessoa, o responsável¹², na relação jurídica tributária, ao determinar que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
[...];
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
[...];
b) *obrigação*, lançamento, *crédito*, prescrição e decadência tributários [...].

Ao dizer que a lei complementar caberia estabelecer normas gerais sobre a obrigação tributária e sobre o crédito tributário, o constituinte possibilitou a adoção da teoria dualista da obrigação tributária¹³, ou seja, de duas relações jurídicas vinculadas à obrigação, conforme se verá mais adiante. A primeira, relação de

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 102.

¹² É também o pensamento de segundo MACHADO, Hugo de Brito. A execução fiscal e a responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 23, jan./fev./2002. p. 125/126: “A responsabilidade tributária não é matéria de livre criação e alteração pelo legislador infraconstitucional. A Constituição Federal de 1988 estabelece, implícita ou explicitamente, limitações às quais a produção normativa inferior relativa ao tema está adstrita”.

¹³ LAPATZA, José Juan Ferreiro. Relacion jurídico-tributaria – la obligacion tributaria. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 41, ano 11, p. 180, jul./set./1987.

crédito e débito, onde o credor tinha o direito, a expectativa, ao cumprimento da prestação e o outro sujeito o dever de honrar com o compromisso assumido. A segunda, autônoma em relação à primeira, porém dela decorrente, a responsabilidade, a garantia de que o credor terá o seu direito satisfeito pelo patrimônio do devedor.

De um modo geral quem tem a dívida tem a responsabilidade, o caso do contribuinte, mas a recíproca não é verdadeira, posto que o responsável paga por uma obrigação que não é dele.

Como a dívida é do contribuinte, para que um terceiro, o responsável, possa ser compelido a pagar pela dívida daquele, é necessário a autorização da lei, conforme revela o artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional. Portanto, a chamada do responsável para pagar o tributo não é ato volitivo do aplicador da lei, mas do legislador que, por sua vez, não tem o poder de eleger indiscriminadamente o terceiro que terá o dever de quitar a obrigação, daí a razão do CTN exigir que o responsável tenha alguma relação, não direta, com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, com a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, o artigo 150 da Constituição Federal teve acrescido mais um parágrafo, cuja redação é a seguinte:

Art. 150. [...]

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

É cediço que este dispositivo consagrou constitucionalmente a figura da substituição tributária, porém não é menos verdadeiro que a substituição é uma das

formas que se apresenta a responsabilidade tributária. Tanto que o legislador constituinte fez questão de consignar no texto a expressão “responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição”.

Dessa feita, se pode dizer que a Constituição Federal estabelece os contornos da norma jurídica tributária e ao partilhar a competência de instituir impostos delineou quem deve, em regra, pagar a respectiva exação. Assim, a regra geral é o comerciante é quem deve pagar o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, porém não inseriu tal diretriz como absoluta, vez que um terceiro, o responsável, pode ser convocado a honrar com o pagamento do imposto, desde que a participação deste terceiro esteja totalmente aparelhada na lei.

E isto ocorre com todos os impostos, demonstrando que a Constituição Federal mostra o caminho a ser trilhado pelo legislador complementar e ordinário. Para o primeiro, cuja missão precípua é estabelecer as normas gerais de Direito Tributário segundo os mandamentos constitucionais, autoriza a relacionar entre os sujeitos passivos da obrigação tributária principal, uma terceira pessoa que não materializou a hipótese de incidência tributária. Para o segundo, diante do comando constitucional e das normas gerais estabelecidas em lei complementar, permite que ao criar cada tributo específico, possa satisfazer o seu direito creditório do responsável tributário.

1.3 A capacidade de suportar o pagamento do tributo

A Constituição Federal ao autorizar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem tributos não concedeu uma carta em branco para que,

conforme as necessidades de cada um dos entes políticos, pudessem, ao seu talante e alvedrio, exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo. Não se ofereceu aos entes políticos a possibilidade de fixarem aleatoriamente quando e como o tributo seria exigido do sujeito passivo.

Muito pelo contrário, a competência para instituir qualquer tributo é limitada¹⁴ por uma série de princípios que não se podem furtar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Assim é que somente por lei se pode instituir tributo (princípio da legalidade), somente se pode cobrar tributos no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou (princípio da anterioridade), somente se pode cobrar tributos em relação aos fatos geradores ocorridos após o início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou (princípio da irretroatividade), não se pode instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (princípio da igualdade tributária), não se pode utilizar com efeito confisco (princípio da proibição do confisco tributário) e etc.

Além disso, qualquer imposto somente pode ser instituído se atender o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º – Constituição Federal) isto é,

¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.p. destaca que as limitações ao poder de tributar “são uma espécie de várias limitações estabelecidas ao ente estatal por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais”. Dispõe ainda o autor que as limitações envolvem deveres estatais de abstenção, ação e composição. O dever de abstenção surge quando o Estado não pode retroagir a cobrança do tributo, quando não pode exigir o tributo no mesmo exercício financeiro em que tiver sido instituído e quando não pode utilizar o tributo com fins confiscatórios. O dever de ação consiste na obrigação estatal em respeitar o mínimo vital, preservar a livre iniciativa, a livre concorrência, o devido processo legal, a solidariedade social e outros. E o dever de composição, por sua vez, aponta para o respeito do Estado pela universalidade da jurisdição, pelo princípio da impessoalidade e etc.

se observar as possibilidades econômicas do contribuinte¹⁵:

Art. 145. [...].

§ 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.

O princípio da capacidade contributiva é diretriz basilar do sistema tributário brasileiro, posto que nenhum imposto pode ser instituído sem revelar uma grandeza econômica, posto que seria inconcebível instituir tributos sobre a cor ou o sexo das pessoas, ou que *todas as pessoas calvas ou míopes devam, enquanto tais, pagar um tributo*¹⁶.

Neste pensamento, Giardina¹⁷ sustenta que somente os fatos da vida em sociedade que representem elementos de capacidade econômica é que podem ser utilizados pelas leis tributárias como pressupostos para o nascimento da obrigação tributária.

¹⁵ O princípio da capacidade contributiva está intimamente vinculado com o princípio da igualdade tributária, posto que é um dos instrumentos para que se possa alcançar a justiça fiscal. Por isso, assinala CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 74, que o princípio da capacidade contributiva “hospeda-se nas dobras do do princípio da igualdade e ajuda a realizar no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza”.

¹⁶ UCKMAR, Vitor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 83.

¹⁷ GIARDINA. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milão: Giuffrè, 1961. p. 439.

Este princípio, inserido na Carta de 1988, de um modo geral sempre se fez presente nas Constituições nacionais e estrangeiras¹⁸.

Destarte, falar em capacidade contributiva é dizer que somente os fatos que revelem riqueza são aptos para figurar no núcleo da exigência fiscal e, por outro lado, uma vez instituído o tributo, ele somente pode alcançar parcela do patrimônio do sujeito passivo na medida de suas aptidões econômicas¹⁹.

A análise dos fatos escolhidos pelo legislador para a instituição dos impostos aponta que todos eles revelam riqueza, *v. g.*: a) o IPTU (a propriedade do imóvel territorial urbano); b) o ISS (o valor do serviço prestado); c) o IR (a disponibilidade econômica ou financeira da renda ou do capital); d) o II (o valor das mercadorias importadas); e) o IPVA (a propriedade do veículo automotor).

Portanto, a riqueza revelada é do proprietário do imóvel ou do veículo, do prestador do serviço, do que obteve o lucro e etc., assim todos estão sujeitos ao pagamento do imposto correspondente, posto que experimentaram uma vantagem econômica.

¹⁸ Bulgária (1947): “Art. 94. Os encargos fiscais são subdivididos entre todos os cidadãos proporcionalmente às suas possibilidades econômicas”; Grécia (1951): “Art. 3. Os cidadãos gregos contribuem sem distinção aos encargos públicos, em proporção às suas possibilidades”; Suíça (1981): Art. 41. As pessoas jurídicas, qualquer que seja a sua forma, devem ser tributadas de acordo com a sua capacidade econômica e de modo tanto quanto possível igual”; Itália (1947): “Art. 53. Todos devem concorrer para as despesas públicas em função da sua capacidade contributiva. O sistema tributário é informado por critério de progressividade”; Espanha (1977): “Art. 31.1 Todos contribuirão à cobertura das despesas públicas em função da sua capacidade econômica mediante um sistema inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá efeitos confiscatórios”; Argentina (1946): “Art. 28. A equidade e a proporcionalidade estão na base dos impostos e dos encargos públicos”; Chile (1925): “Art. 10. A Constituição garante a todos os habitantes da República: [...] 9) a igual repartição dos impostos e taxas, em proporção à riqueza, ou segundo a progressividade fixada pela lei, e a igual repartição dos outros encargos públicos”; México (1917): “Art. 31. Os mexicanos são obrigados: [...] IV – a contribuir para as despesas públicas seja da Federação, seja do Estado e do Município onde residam em medida proporcional e equânime que será fixada pela lei”.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 24, apoiada na lição de Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez, leciona que: “No plano jurídico-positivo, a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui designa-se por capacidade contributiva a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos”.

Por isso, é que o legislador ordinário ao instituir os impostos de sua competência tem como parâmetro de incidência as manifestações objetivas²⁰ de riqueza, ou seja, não utiliza como elemento de incidência a condição subjetiva do sujeito passivo, a condição econômica de cada contribuinte. Para tanto as manifestações de riqueza do contribuinte, ou nas palavras de Becker, *os fatos-signos presuntivos de riqueza*, é que são tributados.

Portanto, o legislador, destinatário do princípio constitucional da capacidade contributiva, é obrigado a levar em considerações manifestações objetivas de riqueza. Assim, é que temos, como citado, impostos que incidem sobre a propriedade de imóvel, de veículo etc. E toda vez que uma pessoa adquirir tais bens ou riquezas está compelida a pagar o imposto correspondente, posto que deu vida à obrigação tributária principal.

Por outro lado, não se pode olvidar que o princípio da capacidade contributiva limita a graduação da imposição do imposto, evitando que ele chegue a ser confiscatório e elimine a riqueza que permite a exigência fiscal.

Como se verá nos tópicos subseqüentes, todas as pessoas que pratiquem atos inseridos nas hipóteses de incidências tributárias e dêem vida ao nascimento da obrigação tributária principal tem o dever como a responsabilidade pelo pagamento do tributo, daí a razão do constituinte direcionar a ação do legislador ordinário e determinar em relação a quem a capacidade contributiva foi tomada como parâmetro, ou seja, quando a Constituição Federal exige que todo o imposto revele situações de riqueza, e os relaciona no texto constitucional, ele está dirigindo ao

²⁰ Sobre o tema discorre OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário – capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 57: “Entendemos nós que as precedentes definições se complementam, devendo-se, porém, esclarecer que capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo. No primeiro caso, capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)”.

legislador ordinário para revelar no aspecto material da hipótese de incidência tributária a riqueza vinculada àquele determinado imposto e determinar que o sujeito passivo que materialize a hipótese de incidência tributária está compelido a suportar o pagamento da exação.

Portanto, como a Constituição Federal estabeleceu que, em regra, o contribuinte em que deve suportar o pagamento do tributo, fica claro que todos os princípios constitucionais tributários têm como destinatário o contribuinte, aquele que materializou a hipótese de incidência do tributo, inclusive o princípio da capacidade contributiva.

Como o dever de pagar o tributo não recai apenas no contribuinte, mas também no responsável tributário, conforme registrado no tópico anterior, resta verificar se as garantias formuladas na Constituição Federal também são dirigidas ao responsável tributário, em especial o princípio da capacidade contributiva.

1.4 A capacidade contributiva e o sujeito passivo indireto

Cumpra sempre lembrar que a Constituição Federal erigiu diversos princípios orientadores da tributação, que servem como verdadeiros escudos para os contribuintes, dentre os quais o princípio da capacidade contributiva. Assim, conforme já citado, todos os impostos instituídos pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro revelam sinais de riqueza e, por conseqüência, obrigam aqueles que possuam possibilidade econômica de pagar os impostos (*ability to pay*).

Como princípio orientador da tributação, o legislador ordinário, destinatário da norma constitucional, não pode deixar de observá-la ao instituir determinado imposto. Assim, quando o legislador escolhe os fatos ou situações jurídicas aptas a permitir a criação do imposto não pode afastar daquela orientação constitucional.

E ao se analisar cada um dos treze impostos relacionados na Constituição Federal é explícito que cada um revela um *fato-signo presuntivo de riqueza*. Assim, é que incide imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), sobre a propriedade rural (ITR), sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), sobre os valores de mercadorias importadas (imposto de importação), sobre a circulação de mercadorias (ICMS), sobre o acréscimo patrimonial (Imposto de Renda) e etc.

Ao relacionar os impostos, a Constituição Federal praticamente está a dizer para o legislador ordinário que para a instituição de cada um deles ele deve relacionar no aspecto material e na base de cálculo (componente do aspecto quantitativo) situação relacionada com cada imposto. Assim, é que no aspecto material do imposto sobre a propriedade territorial urbana vai se encontrar a propriedade de imóvel urbano e na base de cálculo o valor venal deste imóvel, ou seja, elementos intimamente vinculados e que permitem a identificação da natureza específica de cada tributo.

Observe que ser proprietário de um imóvel urbano revela um sinal de riqueza, cuja capacidade contributiva é identificada com a propriedade do próprio bem.

Ora, se a capacidade contributiva é a aptidão abstrata de alguém concorrer aos gastos públicos ou a delimitação do grau de capacidade de cada um, ou seja, o *quantum* que cada cidadão deve suportar com o pagamento do tributo, resta claro que os parâmetros adotados pelo legislador ordinário quando institui o tributo são voltados para quem concretiza a hipótese de incidência tributária, isto é, para o

sujeito passivo direito, o contribuinte, que está vinculado intimamente com o respectivo fato gerador.

Daí se pode asseverar que a capacidade contributiva não está vinculada ao responsável tributário, posto que como ele é princípio orientador do legislador ordinário, este ao criar determinado imposto tem como alvo aquele que exterioriza o sinal de riqueza apontado hipoteticamente na lei tributária e não aquele que, por força da ocorrência de fato previsto em lei, é chamado a pagar o tributo; é a manifestação de riqueza do contribuinte que deve ser atingida, posto que foi ele quem praticou a hipótese de incidência tributária, e não o terceiro compelido ao pagamento do tributo²¹.

A capacidade contributiva informa a hipótese de incidência da norma tributária básica ou principal, da qual não faz parte o sujeito passivo indireto, posto que ele não realiza a hipótese de incidência da norma tributária principal, mas é participante da hipótese de incidência da norma secundária, como se verá mais adiante.

Entretanto, não se pode deixar de registrar que o contribuinte é quem materializa a hipótese de incidência do tributo, é ele quem aufera a renda, faz circular mercadorias, presta serviços, é proprietário de imóveis urbanos etc. Portanto, o contribuinte obtém uma vantagem econômica.

²¹ Não discrepa desta posição MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 429. Vol. 2: “O contribuinte é o sujeito passivo da relação obrigacional tributária que sofre tanto a incidência jurídica como a econômica. Ele é o titular da situação colhida pelo legislador como fato jurídico presuntivo de capacidade contributiva. Já o substituto legal tributário é também sujeito passivo da relação obrigacional tributária, mas distingue-se do contribuinte porque sofre apenas a incidência jurídica, não a econômica. Em outras palavras, o substituto legal tributário não é o titular da situação tomada como signo presuntivo da capacidade contributiva, mas é colocado como sujeito passivo da obrigação tributária por questão de ordem prática, vale dizer, para facilitar a administração e a cobrança do tributo”. A mesma orientação é defendida por BALEEIRO, Aliomar, atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 737: “O regime jurídico é o regime jurídico do contribuinte de modo que a imunidade e a isenção; a incidência; os critérios de quantificação do dever – base de cálculo e alíquota -; as causas extintivas e excludentes do crédito e os benefícios fiscais em geral são definidos de acordo com o regime jurídico do contribuinte”.

Não seria justo que o terceiro chamado pela lei, o responsável tributário, assumisse apenas o ônus enquanto o contribuinte obteria o ganho econômico. Assim sendo, é que a lei garante ao responsável tributário o direito de reembolso, o direito de buscar junto ao contribuinte o ressarcimento pelo pagamento da dívida²².

Por outro lado, não se pode olvidar que a tributação é marcada essencialmente pelo princípio da legalidade, ou seja, somente através de lei que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem criar tributos e estabelecer todos os elementos e procedimentos para a cobrança tributária. Assim sendo, se o dever de pagar o tributo recair em outra pessoa que não aquele que materializou a hipótese de incidência tributária, tal dever não nasce da vontade da Administração Tributária, mas da vontade do legislador, logo também para a responsabilidade tributária não se pode afastar o princípio da legalidade.

E se o terceiro for chamado por lei a responder pelo pagamento do tributo, evidente que qualquer modificação introduzida na relação jurídica tributária não se pode furtar ao cumprimento dos princípios constitucionais tributários da anterioridade, irretroatividade e etc.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 91, assevera que a “vinculação ao fato gerador, no que tange ao responsável, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário [...]”.

CAPÍTULO II

ASPECTOS DA RELAÇÃO JURÍDICA

2.1 A norma jurídica

A vida em sociedade exige de todos os seus membros, determinados comportamentos sem os quais não haveria a possibilidade de convivência entre eles. Estas regras sociais, voltadas a disciplinar a convivência dos seus membros, eram das mais diversas ordens: religiosas, morais, comerciais, culturais, higiênicas, comportamentais etc., que variavam de acordo com cada sociedade, mas sem se constituir em regras de direito²³.

A violação das regras estabelecidas para fixar a conduta do indivíduo em sociedade representava ao mesmo tempo um ilícito jurídico, uma falta moral ou uma ofensa religiosa, posto que não havia uma separação nítida entre as regras produzidas pela Igreja e àquelas de origem estatal.

Posteriormente, advogou-se uma separação entre as regras da Igreja e as erigidas pelo Estado até que as sociedades modernas experimentaram uma separação cada vez mais latente entre tais regras, cabendo ao Estado chamar para

²³ As regras jurídicas não se confundem com as regras morais. Nas doutrinas baseadas no direito natural a lei tem por escopo realizar os ideais de justiça e o que é justo tem como fonte as revelações divinas, consoante as lições de Santo Agostinho e do direito canônico. Nos sistemas jurídicos baseados fundamentalmente em regras positivas procura-se, sobretudo, que o direito abrace soluções mais justas.

si a missão de emitir as normas jurídicas a disciplinar o comportamento dos membros da sociedade²⁴.

Diante da separação das normas jurídicas e do monopólio do Estado para produzi-las são estabelecidas condutas para uma satisfatória vida em comunidade. Portanto, a norma jurídica determina um padrão a ser seguido por todos os participantes da comunidade²⁵, cuja legitimidade é traduzida com a coincidência da norma estatal com as necessidades individuais e sociais.

Entretanto, não basta a norma jurídica estabelecer um padrão de comportamento para a sociedade se não for acompanhada por medidas efetivas, ou melhor, por medidas de forças institucionalizadas, quando não for espontaneamente cumprida. Daí identifica-se uma das características marcantes da norma jurídica: a coercibilidade.

Dessa feita, se algum membro da sociedade não desejar seguir o comportamento estabelecido pela norma jurídica, o ordenamento aponta uma

²⁴ ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica**: para uma teoria da dogmática jurídica. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 206, verbera que os primeiros relatos sobre a separação das regras eclesiásticas das regras estatais marcam da Antígona de Sófocles e, mais tarde, da frase atribuída a Jesus Cristo: “a César o que é de César, a Deus o que é de Deus”. E que os elementos mais importantes para a modernização do direito são: a) pretensão de monopólio estatal para produzir normas jurídicas; b) fontes estatais destacando-se em relação as fontes espontâneas e extra-estatais do direito; c) relativa libertação da ordem jurídica das demais normas.

²⁵ RÃO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 189. Vol. 1, assinala que a norma jurídica somente adquire eficácia “quando declarada e sancionada pelo Estado, representante da vontade geral, quer esta declaração seja feita de modo direto e formal, através de leis ou atos outros por ele próprio elaborados, ou ajustados, ou ratificados, como sucede com os tratados ou convenções internacionais, quer o seja por modo indireto, mediante a atribuição de força obrigatória a normas de elaboração a ele estranhas, como pode suceder com os costumes, os princípios gerais de direito, a equidade nos sistemas anglo-americanos, as normas de outros Estados aplicáveis aos respectivos nacionais domiciliados no Estado declarante e o direito religioso, ao qual se confira reconhecimento ou ao qual se atribuam efeitos jurídicos na ordem interna”.

autoridade competente para fazer cumprir a norma ou a própria norma autoriza o Estado a fazer cumprir a conduta desrespeitada pelo membro da sociedade²⁶.

Por outro giro, a violação da norma jurídica implica em conseqüências traduzidas em sanções, ou seja, a norma é uma prescrição jurídica, um comando traduzido na vontade de quem edita, o Estado, impondo uma conduta a ser seguida por todos os membros da sociedade²⁷.

O padrão de conduta e a conseqüência formam a estrutura da norma jurídica, vale dizer, o suposto fático e a conseqüência jurídica²⁸.

O suposto fático²⁹ aponta fatos físicos e sociais e atos a que a norma atribui uma importância jurídica, marcada pela abstração ou generalidade, cuja materialização ou ocorrência no mundo fenomênico implica na incidência da norma, da subsunção do fato à norma, ou seja, o suposto fático ou o antecedente da norma jurídica tem a função de descrever uma situação do mundo fenomênico a que o Direito atribui importância jurídica.

²⁶ A característica da coercibilidade da norma jurídica é marcante nas palavras de ROSS, Alf. **Sobre el derecho y la justicia**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1994. p. 1: "son, em último análisis, normas que determinan las condiciones bajo las cuales debe ejercerse la fuerza a través del aparato del Estado, o – más brevemente – normas que regulan el ejercicio de la fuerza por los tribunales". Da mesma forma sustenta BOBBIO, Norberto. **Teoría general del derecho**. Bogotá: Editorial Temis, 1994. p. 110-111: "este tipo de sanción se distingue de la moral por ser externa, es decir, por ser una respuesta del grupo, y de la social por estar institucionalizada, esto es, por estar regulada en general con las mismas formas y por medio de las mismas fuentes de producción de las reglas primarias. Ello nos ofrece un criterio para distinguir las normas que habitualmente llamamos jurídicas de las normas morales y del conjunto de las normas sociales. Se trata de normas cuya violación tiene como consecuencia una respuesta externa e institucionalizada".

²⁷ Nesse sentido é a orientação de BERGEL, Jean-Louis. **Teoría geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001. p. 39, para quem a norma jurídica impõe comportamento visando ordenar a vida em sociedade, prescrevendo ou proibindo determinados comportamentos, disciplinando obrigações etc.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributaria**. São Paulo: Lael, 1974. p. 37, disciplina que: "os termos hipótese e conseqüência representam, na norma jurídica, a mesma função da prótase e da apódose na composição do juízo hipotético, segundo os ensinamentos da Lógica. A prótase designaremos de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como o conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa conseqüência, prevista na apódose. Esta, por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de certa conseqüência imputada à realização do fato previsto na prótase".

²⁹ As terminologias são das mais variadas, pois encontramos na doutrina diversos termos para qualificá-la: hipótese normativa, tipo legal, hipótese de incidência, fato gerador (para o Direito Tributário), *tatbestand* (direito alemão), *fattispecie* (direito italiano) etc.

A situação narrada, ou melhor, descrita no antecedente da norma jurídica é um dever-ser, considerado relevante juridicamente e extraído da sociedade. Assim, seja o fato econômico ou social, quando descrito no antecedente da norma passa a ser considerado como um fato jurídico.

Na conseqüência ou efeito jurídico encontramos a sanção. Como a norma estabelece um comportamento obrigatório, um poder de coerção para que a conduta deva ser obedecida, toda atitude contrária importa em estabelecer um castigo, ou melhor, dizendo, importa na aplicação de pena pelo descumprimento da conduta delineada no suposto fático.

Em razão da materialização da descrição da hipótese da norma jurídica, a conseqüência prescreve uma relação jurídica entre dois sujeitos que se postam em posições contrárias, um com o direito e outro com o dever. Destarte, se a hipótese descreve situação de alguém adquirir renda, a conseqüência é que, em obtendo vantagem econômica, fica obrigado a pagar o imposto de renda para a União.

2.2 A relação jurídica³⁰

Em todas as sociedades os seus membros têm necessidades das mais variadas ordens e, para satisfazê-las, procuram manter relações com outros membros. Entretanto, como cediço, nem todas essas relações têm laços jurídicos, pois são inúmeros os meios de ligação entre os homens que fogem do braço jurídico.

³⁰ No presente capítulo nos ocuparemos dos aspectos gerais da relação jurídica em geral, deixando para tecer linhas sobre a relação jurídica tributária em outro capítulo, reservado à fenomenologia da responsabilidade tributária, posto que entendemos ali estaria mais bem posta a matéria.

Por outro lado, algumas relações que unem os membros da sociedade são reguladas pela norma jurídica, cuja hipótese narra o vínculo assumido e trás conseqüências para aqueles que firmaram o compromisso.

Nesse sentido é que, por exemplo, quando uma pessoa obtém renda ou capital, gerando um acréscimo no seu patrimônio, assume um compromisso com o Estado de pagar um tributo denominado imposto de renda, uma vez que sua conduta está disciplinada em norma jurídica, cujo suposto fático narra que a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou do capital obriga ao pagamento da exação incidente sobre o ganho.

E caso o contribuinte não cumpra espontaneamente a sua obrigação, a lei atribui ao Estado o dever de promover a cobrança judicial da obrigação tributária acrescida dos encargos legais, multa e juros de mora.

É o ordenamento jurídico, por meio das normas jurídicas, que disciplina a conduta do indivíduo e regula a relação existente entre os sujeitos que a compõe, além de oferecer ao sujeito ativo os meios para que seu direito seja exercido, inclusive a possibilidade de se valer da execução forçada³¹.

A expressão relação jurídica pode assumir uma variedade de significado³². *Latu sensu*, a relação jurídica teria o significado de uma relação social relevante juridicamente e, *stricto sensu*, a relação social disciplinada pelo Direito, na qual um sujeito é titular de um direito e que corresponde ao dever de outro sujeito ao seu cumprimento, vale dizer, é situação em que o sujeito ativo tem a faculdade de exigir

³¹ LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Editorial de Derecho Privado, 1958. p. 28. Tomo 1, dispõe que: "puede el acreedor, sin que sea preciso que la ley lo diga expresamente, demandar la prestación ante los Tribunales y, em tanto sólo tenga que probar la legitimidad de la pretensión por él entablada, conseguirá la condena del deudor a cumplir la pretensión exigida".

³² BORGES, José Souto Maior. **Obrigaçãõ tributária (uma introdução metodológica)**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 129, assegura que: "Não está ainda pacificado na doutrina o conceito de relação jurídica. Esta é, ao contrário, como o indicam as divergências doutrinárias, uma expressão juridicamente polissêmica. Mas o de relação jurídica é, para o direito, um conceito funcional, ou seja, útil para descrever certos vínculos ou enlaces normativos. Sem embargo de sua operatividade, resente-se de uma ambigüidade incontida".

o cumprimento de determinado direito e que o respectivo sujeito passivo tem o dever de respeitar a faculdade conferida àquele.

A relação jurídica *stricto sensu* é aquela que tradicionalmente é acolhida pela doutrina³³, cujo conteúdo a classifica como simples ou complexa. No primeiro caso, a relação jurídica revela um direito subjetivo atribuído a determinado sujeito, ocupando uma posição ativa, e o correspondente dever ao outro sujeito, colocado na condição passiva. No segundo caso, a relação jurídica mostra-se como multiplicidade de direitos subjetivos e de respectivos deveres.

O exercício do direito subjetivo é conferido ao respectivo titular a quem é permitido exigir do outro sujeito um determinado comportamento positivo ou negativo, traduzido em uma ação (*dare* ou *facere*) ou em uma abstenção (*non facere*). Destarte, conferido ao sujeito ativo o poder de exigir um comportamento do sujeito passivo, a este é imputado um dever de sujeitar-se, nos termos da norma, a satisfazer o direito conferido àquele.

Resta evidente que muitas vezes aquele que tem o dever de satisfazer o direito do sujeito ativo não o faz espontaneamente, cabendo a lei conferir prerrogativas coercitivas ao credor para que o seu direito seja satisfeito, como ocorre com as normas que autorizam o pedido de tutela jurisdicional para que o devedor

³³ Nas seguintes passagens pode ser verificada a posição assumida pela doutrina sobre o conceito da relação jurídica: “Relação jurídica – *stricto sensu* – vem a ser unicamente a relação da vida social disciplinada pelo Direito, mediante a atribuição a uma pessoa (em sentido jurídico) de um direito subjectivo e a correspondente imposição a outra pessoa de um dever ou de uma sujeição” (ANDRADE, Manuel A. Domingues de. **Teoria geral da relação jurídica**. Coimbra: Almedina, 1997. p. 2. Vol. 1); “A relação jurídica sempre foi tradicionalmente havida como uma relação entre sujeito de direito (por hipótese, credor e devedor numa relação contratual). Nesse sentido, é visualizada como uma relação interpessoal, instaurada sob a proteção normativa do ordenamento jurídico” (BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 129); “É a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao *debitor*, ou a algumas, pode ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação” (MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Editor Borsol, 1970. Tomo 1); “É uma relação constituída pelo direito entre dois sujeitos, em relação a um objeto” (CARNELUTTI, Francesco. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Lejus, 2000. p. 184); “[...] es aquella relación jurídica por la quedos o más personas se obligan a cumplir y adquieren el derecho a exigir determinadas prestaciones” (LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1958. p. 18. Tomo 1).

pague o valor da obrigação para o credor, sob pena de seu patrimônio ser utilizado para a respectiva satisfação.

Dentro deste contexto, é possível enumerar os elementos que compõem a relação jurídica: a) sujeitos; b) objeto; e c) vínculo jurídico.

No exemplo retro citado, vale dizer, uma pessoa obtém renda ou capital, gerando um acréscimo no seu patrimônio, assume um compromisso com o Estado de pagar um tributo denominado imposto de renda, serve para apontar os elementos que compõem a relação jurídica: a) pessoal, sujeitos ativo (no caso o Estado) e passivo (o cidadão obrigado a pagar o tributo); b) vínculo (o liame entre o Estado e o contribuinte, motivado pelo ganho deste e disciplinado pela norma jurídica); c) o objeto (a prestação que o sujeito passivo deve cumprir em favor do sujeito ativo, ou seja, o tributo, obrigação de dar).

De um modo geral, toda relação jurídica aponta a existência de um sujeito ativo, a quem a norma jurídica confere um poder, traduzido na faculdade de exigir o cumprimento de determinada obrigação, e de um sujeito passivo, a quem a norma jurídica atribui um dever de agir conforme a conduta por ela traçada ou da necessidade de cumprir com a respectiva obrigação em favor do sujeito ativo.

Destarte, a relação jurídica sempre exige pessoas determinadas, em que pelo menos uma é devedora e a outra credora. Como se trata de uma relação, obviamente que se tem presente uma reciprocidade, uma duplicidade de sujeitos, posto que não há credor se não houver devedor e vice-versa.

Em um dos pólos desta relação jurídica posta-se o sujeito ativo titular de um direito garantido pela ordem jurídica ou o *amo e senhor da tutela de seu interesse*³⁴.

³⁴ VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. Coimbra: Almedina, 1970. p. 47.

Portanto, o sujeito ativo da relação jurídica é titular de um direito subjetivo que ele pode dispor conforme a sua conveniência. Assim, ele tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação, pode ceder o seu crédito a terceiro e pode, inclusive, perdoar a dívida do sujeito passivo.

No outro pólo está posicionado o sujeito passivo, cujo dever é prestar o comportamento esperado pelo sujeito ativo, ou seja, realizar a prestação obrigada.

Como se trata de uma relação, existe uma correlação entre o direito do sujeito ativo e o dever do sujeito passivo. Dessa forma, o devedor deve cumprir exatamente aquilo que acordou com o credor, nem mais e nem menos.

Caso o sujeito passivo não cumpra espontaneamente com o seu dever, o sujeito ativo possui a prerrogativa de buscar, com a autorização judicial, a satisfação do seu direito no patrimônio do devedor³⁵.

O objeto, por seu turno, consiste no cumprimento da prestação, na atuação do sujeito passivo em benefício do sujeito ativo, na ação positiva ou negativa, apoiado em um dar, um fazer ou um não fazer.

Cumpra assinalar que não se confunde o objeto da prestação com a prestação propriamente dita. Assim, nas obrigações de dar o objeto da relação jurídica não é o bem que se busca incorporar no patrimônio do sujeito ativo, mas os atos necessários para efetivar a entrada do bem no patrimônio do credor³⁶.

Assim, o objeto, ou seja, a prestação consiste em uma ação ou em uma omissão do devedor, materializada na entrega de um bem ou na prestação de um

³⁵ GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 19: “A relação obrigacional realiza-se normalmente com a produção dos efeitos próprios, em consequência do cumprimento voluntário do dever de prestar que gera. Mas o direito de crédito pode não encontrar satisfação na conduta do devedor. Nesta hipótese, a ordem jurídica lhe confere o direito de acionar o devedor, para obter, coativamente, a realização do crédito”.

³⁶ COSTA, Wille Duarte. **Relação jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 43, assevera que: “De qualquer forma, não há identidade de objetos – do direito e da relação jurídica. Do direito, o objeto é o bem, juridicamente considerado. Na relação jurídica é o dever jurídico imposto ao sujeito passivo da relação jurídica”.

serviço. Essa prestação deve ser determinada ou pelo menos determinável para que seja possível identificar o dever a cargo do sujeito passivo e, por conseguinte, a faculdade do credor fazer valer o seu direito, através das medidas judiciais cabíveis.

O que se espera é que o devedor cumpra a prestação a que estava obrigado com fidelidade, sem violar a confiança do credor. A bem da verdade a fidelidade não está presente apenas para o devedor, mas também para o credor, pois no exercício do direito a que lhe compete ele deve agir com desprendimento, com respeito àquele que deve cumprir a prestação.

E finalmente o vínculo jurídico, o liame que obriga o devedor a praticar uma prestação positiva ou negativa no interesse do credor³⁷.

Uma vez assumido o compromisso, o direito do sujeito ativo corresponde ao dever do sujeito passivo³⁸, traduzido nas mais diferentes espécies: dever do adquirente a pagar o preço ao alienante; dever do contribuinte pagar seus tributos ao Estado; dever do Estado de não causar danos aos administrados; dever dos cidadãos preservar o meio ambiente; dever de fidelidade entre os cônjuges.

A existência do direito e o correspondente dever permitem afirmar que já se faz presente a relação jurídica, porém nessa composição simples, o sujeito passivo tem o dever, mas não a obrigação de cumprir a prestação. Por isso, é que simultaneamente ao nascimento do direito, e o correlato dever, nasce a pretensão do sujeito ativo em exigir a prestação e a respectiva obrigação de quem deve prestá-la, pois do contrário o cumprimento da prestação ficava sob o talante e o alvedrio do

³⁷ COSTA JÚNIOR, Olímpio. **A relação jurídica obrigacional**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 46, afirma que: "Assim, nas situações jurídicas obrigacionais, que são caracteristicamente relacionais, o vínculo jurídico é a própria relação obrigacional estabelecida entre credor e devedor. Não um elemento dessa relação, a significar apenas a vinculação do devedor, ou a disposição do credor, mas da situação jurídica como um todo".

³⁸ LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Editorial de Derecho Privado, 1958. p. 23, Tomo 1, aponta que o dever do sujeito passivo e o direito do sujeito ativo formam um mesmo vínculo jurídico, visto de ângulos diversos, em que o direito de crédito é dirigido a uma pessoa determinada, o devedor. Portanto, esse é o único que fica obrigado ao cumprimento da prestação.

devedor sem que o credor pudesse dispor de meios para exigir a realização. Daí a lei autorizar a coerção³⁹, caso a prestação não seja adimplida, a que fica sujeito o devedor.

Destarte, na relação jurídica obrigacional identifica-se como fim imediato que o direito do sujeito ativo é traduzido na prestação a ser executada pelo sujeito passivo e como fim remoto que o patrimônio do sujeito passivo responde pela dívida espontaneamente não adimplida.

O dever do sujeito passivo ao cumprimento da prestação constitui o *debitum* e a sujeição, ou seja, a responsabilidade, o *obligatio*.

2.3 *Debitum e obligatio*

Como disposto no item anterior, os elementos em que a relação jurídica é composta são: os sujeitos, ativo e passivo, objeto e vínculo jurídico.

O vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, permitindo aquele exigir desse o cumprimento da prestação, mostra que ele seria de cunho pessoal, porém outros sustentam que a vinculação atinge o patrimônio do devedor, posto que seus bens é que respondem pelo cumprimento da obrigação. Esta discussão sobre o vínculo do devedor, pessoal (débito) e patrimonial (responsabilidade) permitiu a

³⁹ RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 795. Vol. 2, afirma que a coerção atua de modo potencial e efetivo. De modo potencial quando sugere, psicologicamente, que o sujeito passivo cumpra com as suas obrigações, vale dizer, age no consciente do devedor, no sentido de que todo homem de bem que assume um compromisso deve honrá-lo. No modo efetivo, ao autorizar o sujeito ativo a dispor de meios administrativos e judiciais para que o sujeito passivo forçosamente cumpra a prestação assumida.

formação de dois grupos, os que defendem a unidade do vínculo e daqueles que acreditam na dualidade do vínculo.

Para alguns doutrinadores o vínculo obrigacional é único, permitindo ao sujeito ativo não só exigir o cumprimento da respectiva prestação, mas também a faculdade de preservar seu direito contra o devedor que não cumpre espontaneamente a obrigação, compelindo-o coercitivamente a prestar o seu dever. É a chamada teoria monista ou unitária da obrigação.

No direito romano a relação jurídica obrigacional era tida como uma relação pessoal, cujo cumprimento, vale dizer, a responsabilidade do devedor pelo cumprimento da prestação também era pessoal. Nesse período, se o devedor não cumprisse a obrigação, o credor tinha o direito sobre a pessoa do próprio devedor, restringindo a sua liberdade e sua vida.

A teoria monista defende que a essência da obrigação está no direito do credor de que o devedor exerça o seu dever de adimplemento da prestação de cunho econômico, não integrando a relação jurídica o poder reservado ao credor de atingir o patrimônio do devedor, posto que isso seria uma questão de ordem processual.

Entretanto, baseado no direito germânico, identifica-se que o débito e a responsabilidade são situações distintas, muito embora possam apresentar-se conjuntamente. É a teoria dualista da obrigação construída, sobretudo, pela existência de: débito sem responsabilidade – caso das obrigações naturais, uma vez que o credor não exerce o seu poder de coerção sobre o patrimônio do devedor –, responsabilidade sem débito próprio – caso das garantias reais ofertadas por terceiros –, e responsabilidade sem débito atual – caso da prestação de fiança, onde a responsabilidade nasce antes da dívida.

Portanto, o vínculo obrigacional é dual⁴⁰, pois primeiro existe uma relação de dívida (*debitum*) entre o credor e o devedor, ou seja, o direito do credor à prestação e o dever do devedor ao seu cumprimento e, depois, a responsabilidade (*obligatio*), isto é, a garantia ofertada pela lei ao sujeito ativo de compelir o sujeito passivo a cumprir a prestação.

A primeira relação é baseada em um vínculo de débito e crédito, na qual o sujeito passivo deve realizar a prestação em favor do sujeito ativo. É a chamada relação de dívida ou *debitum*, a quem os alemães identificavam através da expressão *schuld*.

Em razão dessa relação jurídica, ao sujeito ativo era reservado o direito de receber aquilo que foi acordado. Por outro lado, o sujeito passivo tem o dever de realizar a prestação avençada.

A segunda relação, independente da primeira, porém decorrente dela, possui a natureza de responsabilidade ou garantia, na qual alguém ou o seu patrimônio está sujeito para o cumprimento da prestação acertada⁴¹. É a relação de responsabilidade ou *obligatio*, a quem os alemães identificavam através da expressão *haftung*.

É de observar que a pessoa colocada na condição passiva na primeira relação pode ou não figurar na segunda relação, o que permite asseverar que a relação de responsabilidade, ou seja, a segunda relação, é uma relação diversa da primeira, a relação de dívida. Portanto, se determinada pessoa tem o dever de cumprir a prestação acordada com o credor, porém não a cumpre, o sujeito ativo

⁴⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 27. Vol. 2.

⁴¹ COMPARATO, Fábio Konder. **Essai d'analyse dualiste de l'obligation em droit prive**. Paris: Dalloz, 1964. p. 12-13, sobre a segunda relação, relação de responsabilidade, afirma: "le second type de rapport constitutif de l'obligation, dans l'ancien droit germanique, serait un rapport de responsabilité (Haftung), en vertu duquel une personne ou une chose se trouveraient assujetties à la domination d'une autre personne, comme garantie de la réalisation d'un événement quelconque".

pode buscar satisfazer o seu direito de crédito no patrimônio do devedor ou de uma terceira pessoa, responsável pelo cumprimento da prestação. Na relação de responsabilidade verifica-se que, do lado passivo da relação jurídica, é nítida a sujeição do patrimônio, e, no campo ativo, o poder de constrangimento.

Quando se estabelece a relação jurídica obrigacional, o credor visa essencialmente receber do devedor a prestação que foi firmada, porém, em momento posterior, quando não há o cumprimento espontâneo da obrigação, é que o credor vai buscar no patrimônio do devedor a garantia da satisfação do seu direito. Dessa forma, tanto a relação de dívida como a relação de responsabilidade podem surgir por ato de vontade ou por determinação legal.

Quando duas pessoas firmam um compromisso em uma tem o direito a uma prestação e a outra o dever de cumprir a indigitada prestação em favor do titular do crédito, resta clara a existência de uma relação de débito e crédito, uma relação de dívida.

O que se espera é que aquele que se comprometeu a realizar a prestação acordada cumpra com a sua obrigação, independente de qualquer pedido por parte do sujeito ativo. Entretanto, é possível que o sujeito passivo não honre o compromisso assumido. Quando ocorre tal situação, o titular do crédito não pode ficar a mercê da vontade do sujeito passivo, é necessário que o sujeito ativo disponha de mecanismos legais para que seu direito seja satisfeito, posto que, do contrário, a satisfação do direito do credor fica vinculada ao ato de vontade do devedor em querer cumprir a prestação acertada.

Assim, é que surge a relação de responsabilidade ou de garantia para permitir que o sujeito ativo tenha a sua pretensão atendida. Obviamente que, em regra geral, é sobre o patrimônio do devedor que vai recair os procedimentos executórios para o

cumprimento da prestação, posto que ele é o devedor da prestação, porém essa não é uma regra absoluta, uma vez que a lei pode determinar que um terceiro seja chamado a honrar o compromisso assumido pelo devedor.

O terceiro acaba tendo que pagar por uma dívida que não é sua, porém esse comportamento exigido é disciplinado pela lei, cujos dispositivos oferecem a possibilidade de ressarcimento.

O responsável tributário, conforme se verá adiante, enquadra-se nessa figura, uma vez que não realizou conduta capaz de materializar a hipótese de incidência tributária, mas é chamado pela lei tributária para pagar o tributo.

CAPÍTULO III

A RESPONSABILIDADE EM GERAL

3.1 Definição e evolução da responsabilidade

Responsabilidade vem do latim *respondere*, denotando a idéia de garantia de cumprimento do que se obrigou ou ressarcimento pelo dano causado a terceiro. Aponta a idéia de satisfazer um compromisso assumido, seja por convenção firmada ou por expressa determinação legal.

A doutrina civilista de um modo geral sustenta que a figura da responsabilidade está vinculada à reparação de determinado dano⁴².

É inerente ao ser humano que ele responda pelos seus atos e a sociedade espera de todos os seus membros o cumprimento das obrigações assumidas, posto que não causar danos a terceiros e responder pelos atos praticados estão encartados dentro do sentimento de Justiça, seja visto por cada indivíduo seja formulado através do seio social.

Não é demais dizer que a responsabilidade é um modo de exteriorização da Justiça.

⁴² É o que sustenta LOPES, Miguel Maria Serpa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Freitas Bastos, [s.d], p. 188, ao afirmar que a responsabilidade “significa a obrigação de reparar um prejuízo, seja por decorrer de uma culpa ou de outra circunstância legal que a justifique, ou por uma circunstância meramente objetiva”.

Nos tempos antigos, todo aquele que se sentia prejudicado por ação de terceiro, agia diretamente contra esse, em uma autêntica vingança pessoal e imediata, ou seja, não havia regras para definir o dano causado, mas a análise particular e individual de cada um.

E o ressarcimento pelo dano causado incidia na pessoa do próprio causador ou devedor⁴³.

Posteriormente, a reação da vítima foi regulamentada e lhe era autorizado o direito de ressarcimento nas mesmas proporções do dano causado, surge daí a pena de talião: “olho por olho, dente por dente”, reafirmando a idéia de que a responsabilidade pelo dano causado recaía na pessoa do próprio autor.

Surge mais tarde o componente econômico, permitindo a alternativa da solução em uma composição financeira, segundo a vontade da vítima.

Depois, é retirado o direito da vítima em buscar a satisfação do prejuízo pelas próprias mãos e a compensação econômica é a regra a ser seguida, porém o valor financeiro da composição é previamente fixado, assim a morte de um membro da família, a amputação de um membro, a fuga de um escravo, implica no pagamento de determinado valor em favor do prejudicado.

Finalmente, o Estado passa a regulamentar o tema, estabelecendo critérios a serem obedecidos para a satisfação do prejuízo causado.

⁴³ É o que lembra LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Editorial de Derecho Privado, 1958. p. 33. Tomo 1: “originariamente, tanto en el Derecho romano como en el germánico respondía el deudor con sua propia persona, y ello em virtud de un contrato especial de responsabilidad, de una especie de autopignoración. En caso de incumplimiento podía el acreedor apoderarse de la persona del dedudor, detenerle e incluso venderle en esclavitud. Por consiguiente, el deudor era realmente objeto de la intervención del acreedor, que podía utilizar contra él una coacción directa”.

3.2 Dever e responsabilidade

O dever e a responsabilidade, conforme vimos, surge em momentos distintos, porém podem, ou não, centrar-se em uma única pessoa.

Em geral, quando o devedor assume perante o credor, seja por disposição legal ou contratual, o dever a uma prestação, é ele, pessoalmente ou por seu patrimônio, que fica obrigado a responder pelo não cumprimento espontâneo a que estava compelido.

Entretanto, não são raros os casos em que o dever recai sobre uma pessoa e a responsabilidade em outra. Nesses casos, um tem o dever da prestação, mas outro a responsabilidade pelo seu cumprimento. Assim ocorre, por exemplo, no caso da fiança, onde um terceiro, o fiador, é que tem a responsabilidade pela realização da prestação.

Essa situação é perfeitamente justificável, conforme firmado anteriormente, pelo fato da relação jurídica obrigacional admitir duas situações independentes. A primeira, a dívida, o vínculo entre as partes (*debitum*, ou *schuld* para os alemães), significando o dever do obrigado e o correspondente direito do credor à prestação. A segunda, a responsabilidade (*obligatio*, ou *haftung* para os alemães), traduzida na sujeição do devedor ao cumprimento da obrigação.

Kelsen sustenta que toda norma jurídica liga uma conduta a uma sanção. Dessa forma, a conduta contrária à norma jurídica implica em uma sanção. Ao discorrer sobre o dever e a responsabilidade, dispõe que dever possui a pessoa cuja

conduta pode evitar ou provocar a sanção, e responsável aquele que está obrigado a cumprir a sanção decorrente da conduta contrária à norma.

Portanto, a pessoa que tem o dever à prestação pode permitir ou não a incidência da sanção, basta agir, ou não, de acordo com a conduta prescrita na norma.

Ao contrário a pessoa responsável pelo cumprimento da sanção decorrente, não tem essa faculdade.

Admite também que o dever e a responsabilidade podem recair em pessoas diversas.

Entretanto, não se consegue aceitar a lição de Kelsen, pelo fato de traduzir a obrigação através da sanção, mormente quando afirma que o pressuposto da responsabilidade é apenas a sanção que incorreu quem tinha o dever da obrigação.

Ora, mas tanto o dever como a responsabilidade derivam da lei ou do contrato, seja qual for a fonte da obrigação. São as normas que disciplinam o vínculo entre credor e devedor e as condições para a efetivação da prestação.

Admitida a teoria de Kelsen, como justificar os casos de responsabilidade tributária por sucessão, quando o contribuinte, aquele que realizou conduta prevista em lei e o obrigou ao pagamento do tributo, morre e a responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributária é transferida a um terceiro (herdeiro, legatário ou cônjuge meeiro). Será que a morte do contribuinte é uma conduta contrária à lei e, como tal, deve ser punida?

Acreditamos que não, pois o sucessor e o cônjuge meeiro são responsáveis tributários pelo pagamento do tributo certamente porque existe uma lei estabelecendo essa responsabilidade, no caso o Código Tributário Nacional, e não por justificar a relação jurídica obrigacional como uma sanção.

Na verdade, aquele que tem o dever também tem a responsabilidade porque se ele assumiu o dever de cumprir a prestação, é sobre ele que vai recair toda a responsabilidade de que efetivamente o direito do sujeito ativo vai ser honrado. Entretanto, conforme já assinalado, por convenção das partes ou por expressa disposição legal a responsabilidade pode recair sobre o patrimônio de uma terceira pessoa.

No exemplo do sucessor e do cônjuge meeiro, eles não tinham o dever, posto que não foram eles que materializaram a hipótese de incidência tributária, mas assumiram a responsabilidade de pagar os tributos sobre os bens que lhes foram destinados pelo *de cuius* por expressa autorização do Código Tributário Nacional. Ora, a união de dois elementos é que determinam a responsabilidade dos sucessores e do cônjuge meeiro: a morte e a manifestação deles de aceitarem os bens que lhes foram reservados.

Observe que na situação narrada, o sucessor e o cônjuge meeiro são responsáveis tributários em razão da morte do contribuinte e pelo fato de aceitarem os bens oriundos da herança e da meação, mas tal situação não implica em sanção, mas em expressa disposição da norma tributária.

E nos demais casos de sucessão tributária, a responsabilidade não advém de sanção. A mesma situação ocorre, por exemplo, com a fiança, posto que o fiador assume a responsabilidade por ato de vontade e não por sanção que lhe é imposta.

Entretanto, entendemos correta a posição do mestre austríaco quando se trata de responsabilidade por danos causados a outrem, caso em que essa responsabilidade decorre de uma sanção, vale dizer, aquele que causou dano sofre uma sanção econômica pelo prejuízo causado.

Por outro giro, é correto dizer que a responsabilidade somente surge se o dever daquele que estava obrigado não for cumprido, hipótese em que o seu patrimônio responderá pelo cumprimento da prestação acertada.

Nesse particular, como regra geral, a responsabilidade surge por culpa do devedor, ou seja, daquele que tinha o dever de realizar a prestação.

3.3 A culpa não é elemento da responsabilidade tributária

A palavra culpa, a nosso ver, é tomada em um sentido bastante amplo, abarcando não somente os casos de negligência, imperícia e imprudência, isto é, a conduta em que o autor não queria o fim ocorrido, mas também a idéia de dolo, ou seja, o fim ocorrido era o almejado pelo autor.

Quando o contribuinte não paga o tributo que estava obrigado, viola uma obrigação legal e está compelido a cumprir com a prestação, ou seja, a Fazenda Pública pode buscar a satisfação do crédito tributário no seu patrimônio.

Da mesma forma, quando o mutuário não restituiu ao mutuante o bem emprestado, este, por força do contrato firmado, pode compelir aquele a cumprir a prestação, ou seja, restituir o bem ou indenizá-lo pelo prejuízo sofrido.

Em ambos os casos, aqueles que causaram prejuízos aos credores são responsáveis pelo cumprimento da obrigação, posto que sua conduta culposa causou um dano ao credor.

E sua conduta é culposa porque agiu de forma diversa a que estava prevista na lei ou no contrato; o seu comportamento foi contrário ao que a norma disciplinava.

No entanto, para a responsabilidade de reparar um dano causado a outrem, não basta que o prejuízo tenha se baseado em uma ação contrária a norma jurídica é preciso mais, é necessária a presença do elemento subjetivo.

Ora, o sujeito se vincula ao ato por ele realizado, identifica-se com a ação praticada, tem, ainda, a consciência de que a sua conduta está ou não está fundamentada nos ditames legais e, por fim, assume, ou pelo menos se espera que assuma, as conseqüências da sua ação.

Quando a lei determina que todo o proprietário de um imóvel territorial urbano fica obrigado ao pagamento do IPTU, o que se espera do contribuinte é que se conduza no sentido de honrar o seu cumprimento, que o comportamento seja no sentido de pagar a obrigação tributária na forma e no prazo assinalado pela lei, porém se ele não se conduz da forma esperada fica obrigado a reparar o dano causado ao Município, competente para exigir o indigitado imposto.

Nesse episódio, o contribuinte que não honra o compromisso assumido identifica-se com sua ação, isto é, vincula-se a ação de não pagar o tributo correspondente. Da mesma forma, está plenamente consciente que sua conduta não encontra apoio na lei e deve assumir espontaneamente ou coercitivamente as conseqüências do não pagamento da obrigação tributária.

A doutrina aponta várias formas de classificar a responsabilidade, dentre as quais a distinção entre a responsabilidade contratual e a responsabilidade extracontratual, cujo diferenciador é a fonte da obrigação. Desse modo, se o compromisso do devedor tem origem em um contrato diz-se que a sua responsabilidade contratual. De outro giro, se a fonte é a lei, a responsabilidade é extracontratual.

Entretanto, tanto uma como a outra a culpa se faz presente para determinar a reparação do dano causado ao credor ou a um terceiro⁴⁴.

Apesar disso, a classificação supra mencionada não pode ser rejeitada, posto que ela apresenta traços diferenciadores que não podem ser abandonados. Dessa feita, a prova da culpa e da apuração do dano são tratadas diversamente em se tratando de uma ou de outra figura.

No que permite a responsabilidade contratual a culpa é presumida, ou seja, já que a culpa é uma violação de uma obrigação assumida, o credor não precisa provar que as regras firmadas no contrato foram descumpridas por culpa do devedor, pois basta o não cumprimento em si para deduzir que o devedor é o responsável pelo não implemento da prestação.

Quando o dever e a responsabilidade recaem sobre a mesma pessoa, fica claro que a culpa pelo não cumprimento da prestação tem como conseqüência o direito do credor constranger o patrimônio do devedor. Dessa forma, a culpa em não cumprir com o seu dever, autoriza o nascimento da responsabilidade.

No caso da fiança em que o dever é de uma pessoa e a responsabilidade é de outra, a mesma situação ocorre, posto que o não cumprimento do dever por culpa do devedor, permite que o credor tome as medidas necessárias para constranger o patrimônio do fiador porque ele se comprometeu a pagar a dívida no caso do devedor não a quitar.

⁴⁴ Esse também é o entendimento esposado por RIPERT, Georges e BOULANGER, Jean. **Tratado de derecho civil**. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1947, p. 466. Tomo 4: “la responsabilidad del deudor que no cumple su obligación voluntariamente (dolo) o por negligencia o error (culpa), era diferente de la que recaía sobre el autor de un delito privado previsto por la ley o por el pretor. Todo cambia en un sistema jurídico en el cual toda culpa, cualquiera que sea, obliga a una reparación. Que la culpa consista en no cumplir una obligación legal o en no realizar una obligación contractual, ella parece ser de la misma naturaleza. Constituye en los dos casos una violación de una regla de conducta. Si la culpa es definida como la violación de una obligación preexistente, la fuente jurídica de esa violación carece de importancia. Se comprende que los tribunales, al emplear las mismas expresiones da culpa y de responsabilidad, hacen mal la distinción”.

Entretanto, quando se trata de obrigações tributárias, nos parece que a situação é diversa.

Em se tratando de obrigação tributária em que o dever e a responsabilidade recaem sobre a mesma pessoa, no caso o contribuinte, a culpa pelo não pagamento do tributo implica no direito da Fazenda Pública tomar as providências necessárias para receber o valor do tributo, caso em que certamente promoverá a execução fiscal contra o contribuinte, cujo patrimônio irá suportar o pagamento do direito do sujeito ativo.

Nesse caso, a culpa do contribuinte em não pagar o tributo correspondente, permite o nascimento da responsabilidade. Assim, se o proprietário de um imóvel territorial urbano não pagar o imposto correspondente – IPTU –, ao Município competente, a Fazenda Pública, através de sua Procuradoria, ingressará com a execução fiscal para ter o direito de receber o tributo.

Entretanto, quando se tratar de responsabilidade tributária a conduta do contribuinte, ou melhor, a culpa do contribuinte em não pagar o tributo não permite dizer que ela automaticamente irá nascer em relação a uma terceira pessoa, tão somente que irá nascer em relação ao próprio contribuinte, conforme exposto no parágrafo anterior.

Ora, no Direito Tributário a responsabilidade tributária recai sobre uma terceira pessoa que fica obrigada (responsável) ao pagamento do tributo, mas esta vocação de pagar o tributo não nasce da culpa do contribuinte em não pagar o tributo, mas da conjunção de outros elementos.

Assim quando alguém adquire um imóvel territorial urbano, cuja matrícula no cadastro imobiliário municipal aponta a existência de débitos do IPTU, a responsabilidade, segundo a teoria dualista da obrigação, já surgiu para o

contribuinte inadimplente, posto que o seu patrimônio já está sujeito a ato de constrangimento por parte do credor pelo fato de não ter pago o tributo correspondente, mas ainda não surgiu para aquele que pretende adquirir o bem.

Ela somente surgirá para o terceiro se ele efetivamente adquirir o bem imóvel, caso em que assumirá a responsabilidade pelo pagamento do tributo incidente sobre o bem imóvel adquirido.

Portanto, no Direito Tributário a culpa do contribuinte em não honrar com o dever assumido, isto é, o pagamento do tributo, não autoriza o nascimento da responsabilidade para uma terceira pessoa, posto que a lei tributária estabelece elementos que, caso se manifestem, permitem o nascimento da responsabilidade tributária.

Assim, a culpa do devedor em regra vincula à responsabilidade, posto que o seu patrimônio estará passível de constrangimento por parte de procedimento adotado pelo credor. No Direito Tributário, porém, quando a responsabilidade recair sobre uma terceira pessoa, a culpa do contribuinte em não pagar o tributo não permite dizer que automaticamente nasceu a responsabilidade do terceiro.

CAPÍTULO IV

FENOMENOLOGIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 Relação jurídica tributária

No Capítulo II nos preocupamos em estabelecer algumas linhas sobre a relação jurídica em geral. Agora é a hora de fixar nossas ponderações sobre a relação jurídica tributária e partir para a responsabilidade tributária.

O Estado tem um poder-dever de buscar os meios necessários para satisfazer as necessidades públicas⁴⁵, vale dizer, os recursos para atender uma série de demandas das mais diversas ordens, como pagamento de servidores, serviços de saúde, assistência social e etc.⁴⁶.

Atualmente, o Estado vai buscar estes recursos no patrimônio do particular, mormente através de uma série de imposições tributárias. Por outro lado, diante deste poder-dever que é conferido ao Estado, o cidadão tem o dever de suportar,

⁴⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. p. 14, verbera que a atividade financeira “es el conjunto de operaciones Del Estado, que tiene por objeto tanto la obtención de recursos como la realización de gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y servicios que satisfagan las neceneecesidades de la comunidad”.

⁴⁶ Outra não é o entendimento de DEODATO FILHO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. São Paulo: Saraiva, 1983. p. 6, ao dizer que a atividade financeira “é a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas. Essas necessidades são infinitas. De terras, de casas, de estradas, de ruas, de pontes, de navios, de defesa interna e externa, de justiça, de funcionários e trabalhadores. Um mundo, enfim, de bens e serviços. Mundo que cresce, dia a dia, com o intervencionismo do Estado, em busca de bem-estar social. As suas funções não são mais, apenas, as de assegurar a ordem e a justiça, mas as de previdência e assistência. O zelo pela velhice e pela doença. Pela existência digna. Pela família. Tudo isso custa dinheiro. E é a aquisição de dinheiro que constitui, precipuamente, a atividade financeira do Estado, que é, em síntese, um ente que arrecada e que paga. É o maior criador e consumidor de riquezas”.

evidentemente dentro dos parâmetros da lei e do princípio da capacidade contributiva, o pagamento dos tributos⁴⁷.

Entretanto, a imposição fiscal do Estado não é absoluta, é restringida por uma série de princípios constitucionais que obstaculizam a ação estatal e estabelecem uma proteção para o contribuinte. Assim, é que surgem princípios como da legalidade tributária, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva e outros mais que limitam o poder de tributar estatal.

Dentro deste contexto, o legislador estabelece ao Estado e aos sujeitos passivos da obrigação tributária, direitos ou faculdades e deveres ou obrigações, voltados a disciplinar a relação jurídica a ser estabelecida entre os dois pólos e sempre destinados a agilizar e fiscalizar a arrecadação das exações. Assim, por exemplo, a Constituição Federal conferiu privativamente à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e todos aqueles que realizam fatos capazes de permitir o acréscimo patrimonial, ficam obrigados ao recolhimento em dinheiro do indigitado imposto. E para conferir efetividade a este direito constitucional, a União pode editar normas que lhe autorizam a fiscalizar a escrita fiscal e contábil dos contribuintes do imposto, a apresentar em determinado lapso temporal declarações sobre as rendas obtidas, a reter na fonte a exação e etc.

Cumprindo observar que apesar do Estado deter a competência impositiva, esta atribuição de instituir tributo não gera uma relação na qual o Estado possui poderes ilimitados e os sujeitos passivos apenas a submissão de sempre cumprir as

⁴⁷ LAPATZA, J. J. Ferreiro. Relacion jurídico-tributaria – la obligacion tributaria. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 41, ano 11, jul./set./1987, afirma que para realizar a atividade financeira, o ordenamento jurídico confere ao Estado a titularidades de diversas faculdades jurídicas, poderes e direitos subjetivos, e arremata: “Facultades, potestades y Derechos subjetivos son actuados por la Administración frente a otros sujetos de Derecho, los administrados, a los que el ordenamiento coloca em las correspondientes situaciones jurídicas de deber. Así los administrados tienen el deber genérico de no impedir el ejercicio de las facultades de la Administración. Tienen el deber de soportar el ejercicio de sus potestades y tienen el deber concreto de hacer, no hacer o dar aquello a que están obligados”.

exigências estabelecidas pelo ente estatal. A relação entre o Estado, com o poder de exigir o pagamento do tributo, e os sujeitos passivos, com o dever de cumprir a prestação de pagar o tributo em dinheiro, não é uma relação de poder, mas uma relação de direito, uma relação jurídica, na qual tanto o sujeito ativo como o sujeito passivo são titulares de direitos e obrigações, ambos devem respeito à lei, consoante o princípio constitucional da legalidade tributária.

A partir do momento em que o sujeito passivo está obrigado a pagar o tributo de acordo com os ditames da lei, não se pode admitir que a relação tributária entre o Estado e o particular seja uma relação de poder. O mandamento constitucional não está dirigido apenas para o sujeito passivo, mas está voltado principalmente ao Estado, tanto que a cobrança tributária é essencialmente vinculada, sem margem discricionária para os agentes fiscais. Dessa feita, não se tem mais lugar, no direito moderno, para teses de que a relação tributária seja uma relação de poder, em face da competência impositiva estatal, posto que, conforme assinalado, o Estado tem

seu comportamento delineado na Constituição e na lei infraconstitucional, estabelecendo uma série de regras a serem respeitadas para que sejam instituídas e cobradas as mais diversas exações, vale dizer, é uma relação jurídica⁴⁸.

Mas, a expressão a ser utilizada para definir este conjunto de direitos e obrigações envolvendo o sujeito ativo e o sujeito passivo seria “relação jurídica tributária” ou “obrigação tributária”? Acreditamos que melhor seria relação jurídica tributária, pelas considerações a seguir expostas.

⁴⁸ É de bom alvitre destacar a posição doutrinária de que a relação tributária entre o Estado e o particular é uma relação jurídica, registrando as seguintes passagens: “El vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder. [...]. La afirmación de que la relación jurídica no es más que la aplicación del concepto general, tan sintéticamente expuesto por CARNELUTTI, de que si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica, o sea, es un conflicto de intereses regulado por el derecho. [...]. La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (Estado central, ente local, u otro ente público), encuentra su fundamento jurídico únicamente em un mandato legal condicionado a sua vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin ley que lo establezca.

Las facultades del órgano administrativo acreedor del tributo en materia de control, determinación de la deuda y derecho a exigir el pago, están regulados por la ley. Si existen discrepancias acerca de la existencia o del alcance de esta relación legal, surge un conflicto de intereses que debe ser resuelto por un órgano independiente del sujeto activo, es decir, por un órgano al cual la Constitución le otorga funciones jurisdiccionales y no administrativas. Nadie puede ser juez de su propia causa”. (COSTA, Valdés. **Curso de derecho tributario**. Bogotá: Temis, 2001. p.315-316).

“Las dos partes están en un pie de absoluta igualdad. Ninguna puede arrogarse más derecho que el que la ley ha establecido expresamente. El poder público por ser tal, no puede exigir el pago de un tributo que no esté previsto en la ley, ni en medida mayor que la ley determina; pero el particular no puede bajo ningún concepto, sustraerse al pago de la obligación, ni invocar que se le reduzca lo que la ley ha establecido. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransigible por la norma tributaria.

[...] El error ideológico consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos y que en todas las obligaciones que el Estado impone a los particulares, aquél se coloque en una posición de preeminencia por la cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo éstos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como si el Estado fuese una entidad superior cuyos derechos prevalecen sobre los individuales. Esta actitud, a nuestro juicio, es contraria a la naturaleza del Estado de Derecho, en la que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito de derecho, máxime en el derecho tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y, precisamente, por una evolución histórico-constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la ley”(JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 372-373).

“Trata-se de um vínculo jurídico, com reciprocidade de direitos e obrigações, que se estabelece entre o credor (sujeito ativo) e o devedor (sujeito passivo) da prestação jurídica, em razão da norma jurídica tributária se tornar eficaz. Esta relação (liame, nexa, vínculo ou união) que une o sujeito ativo (Estado ou órgãos estatais) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável), sujeitando este àquele, é uma relação de direito, disciplinada pela norma jurídica tributária, e não uma relação de poder, de força ou de supremacia. Isto significa que o Estado não está vinculado ao particular em razão de poder ou de força, mas, sim, em razão de direito” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 245. Vol. 2).

Como destacado o Estado necessita de recursos para satisfazer as diversas necessidades públicas e vai buscar tais recursos principalmente no patrimônio do particular através das receitas tributárias. Destarte, por força da Constituição Federal que reparte a competência tributária entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, e estabelece diretrizes para o legislador infraconstitucional instituir as exações e disciplinar a cobrança dos tributos, conjugado por condutas dos sujeitos passivos que permitem o nascimento do dever de pagar os tributos, o Estado pode obter as receitas públicas. Evidente, que ao se falar em receitas públicas vem, insitamente, a idéia de dinheiro, ou seja, a lei disciplina uma conduta que caso seja realizada, o cidadão fica obrigado a recolher determinada quantia aos cofres públicos. Esta figura é definida no artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional sob o título de obrigação tributária principal.

Ocorre que, ao lado do dever de entregar determinado valor em dinheiro para o Estado em razão de uma norma tributária, existe uma série outras de obrigações que são listadas pelo ordenamento jurídico tributário, algumas que não possuem vínculo nenhum com o desembolso de dinheiro pelo particular.

Assim a expressão “relação jurídica tributária” engloba todos os direitos e obrigações entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, dentre as quais a obrigação de entregar dinheiro para o Estado. Portanto, a “obrigação tributária principal” é a espécie, onde o gênero é a “relação jurídica tributária”.

Embora o principal objetivo da lei tributária seja disciplinar a relação entre o Estado e o particular, na qual este tem o dever de entregar em dinheiro parcela do seu patrimônio a título de tributos, outras obrigações lhe é imposta para que seja efetivamente realizada aquela condição principal. Assim, é que a lei tributária impõe ao particular uma série de obrigações que facilitem e assegurem a entrada dos

recursos nos seus cofres, daí porque o particular é obrigado a inscrever em cadastro fiscal, manter em ordem seus livros fiscais e contábeis, escriturar todos os atos comerciais que tenham relevância à tributação, apresentar declarações regulares, emitir nota fiscais, enfim, uma série de medidas que não possuem conteúdo econômico, mas são importantes para permitir averiguar o nascimento da obrigação tributária, a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Da mesma forma, ao Estado e aos seus agentes fiscais são imputados deveres para a instituição e a cobrança dos tributos. Para todo este conjunto de direitos e deveres é utilizada a expressão “relação jurídica tributária”⁴⁹.

Portanto, quando o legislador conceitua o tributo⁵⁰ e aponta que ele é uma prestação pecuniária compulsória, ou seja, que constitui o objeto da obrigação tributária, vale dizer, na relação jurídica constituída em razão da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o credor (Estado) pode exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação (tributo) – e a regra geral é que a prestação deve ser cumprida em dinheiro, independente da vontade do sujeito passivo, daí a expressão legal cunhada no Código Tributário Nacional de “prestação pecuniária compulsória” – ele nada mais faz do que se referir a obrigação tributária principal, mas não a todas as relações existentes em torno daquela de recolher o tributo.

Enfim, com o objetivo de buscar os recursos necessários à satisfação das necessidades públicas, cujo maior expoente em sem dúvida a receita tributária, o

⁴⁹ A doutrina utiliza de diversas expressões para designar os direitos e deveres do sujeito ativo e do sujeito passivo, cabendo destacar as seguintes terminologias: obrigação tributária (Fonrouge), dívida tributária (Gianini), relação jurídica tributária substancial (Jarach), relação jurídica tributária principal (Villegas), crédito impositivo (Blumenstein).

⁵⁰ Diz o artigo 3º do Código Tributário Nacional: “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”.

legislador estabelece uma série de situações jurídicas impondo deveres, proibições, ônus, direitos, voltados à arrecadação tributária.

Surge a relação jurídica tributária principal, cujo objeto obrigacional é o pagamento em dinheiro de tributo, derivando daí uma série de regras voltadas a estabelecer quem deve suportar o pagamento do tributo, quando deve suportar, quando nasce a obrigação tributária, quando ela é extinta, quais os meios que permitem a sua extinção etc.

Entretanto, é possível afirmar que as chamadas obrigações acessórias, que são instrumentos para facilitar a fiscalização e a arrecadação de tributos, são efetivamente obrigações já que não tem nenhum conteúdo patrimonial?

As chamadas “obrigações acessórias”, apesar da terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, são obrigações autônomas, totalmente independentes das obrigações tributárias principais, tanto que o contribuinte que recolheu regularmente seus tributos, fica compelido a apresentar as declarações exigidas pela lei tributária. Da mesma forma, mesmo aqueles contribuintes isentos, que estariam livres do pagamento de determinados tributos, estão obrigados a apresentar regularmente ao Fisco as declarações previstas em lei; basta tomar como exemplo as pessoas que não possuem rendimentos, mas precisam anualmente apresentar declaração à Secretaria da Receita Federal sobre tal condição.

Tomando como base os ensinamentos do Direito Civil, de onde advém as regras sobre as obrigações em geral, as obrigações acessórias são tidas como obrigações não-autônomas, vinculadas às obrigações principais, de sorte que extintas estas, automaticamente extintas estarão aquelas.

Destarte, tomada na plenitude as lições de Direito Privado e as transportando ao Direito Tributário, teríamos que admitir que as obrigações acessórias tributárias

não possuem autonomia, entretanto, como cediço, outra é a visão destas obrigações no âmbito tributário.

Apesar de entender que não exista regra no ordenamento jurídico brasileiro que discipline serem as prestações obrigacionais medidas pecuniariamente e que tal condição é essencial para determinar a natureza obrigacional da relação jurídica, o fato é que tal exigência, mesmo expressamente consignada no Direito Civil, não poderia ser aplicada integralmente no Direito Tributário sem que se verificassem as especificidades deste ramo do Direito, essencialmente por se tratar de ramo de Direito Público.

Ora, é a lei tributária que determina a realização de determinados atos pelo contribuinte a fim de permitir verificar a materialização da hipótese de incidência tributária e assegurar a arrecadação dos tributos⁵¹, ou seja, é a lei que estipula uma série de obrigações de fazer e não fazer para permitir que o alvo principal, a entrada das receitas tributárias, seja alcançado; todo este conjunto de obrigações constitui as obrigações acessórias.

Como lembra Borges⁵², os doutrinadores tributários buscam na teoria civilista os fundamentos para assegurar que a patrimonialidade é elemento essencial da

⁵¹ Neste sentido é a lição de BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 81: “Sem embargo, o conteúdo específico das obrigações acessórias é radicalmente diverso, porque consiste apenas num fazer, não fazer ou tolerar, ou seja, na linguagem do objeto, a do CTN, em prestações positivas ou negativas a cargo do sujeito passivo e instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º). Assim sendo, tanto as prestações de cunho patrimonial, quanto as prestações que não o têm, são, pelo direito positivo brasileiro, caracterizadas como obrigacionais”.

⁵² O autor pernambucano, na obra já citada, pp. 39 e 80, afirma que é impossível determinar a extensão subjetiva da teoria civilista sobre obrigações, e arremata dizendo que: “a relação entre obrigação e dever jurídico não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre forma e conteúdo [...]. Nesse sentido há deveres que são obrigacionais e deveres que não são obrigacionais. Porque, enquanto o dever responde a uma categoria formal, passível de preenchimento por conteúdos de normatividade os mais diversos, a obrigação é uma categoria jurídico-dogmática, e, portanto apenas um dos conteúdos passíveis de incorporar-se àquela categoria formal. Como a obrigação não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva, construção de Direito Posto, é ao Direito Positivo que incumbe definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional. Significa dizer: a obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo Direito Positivo”.

obrigação tributária, porém não se atentam para o fato de que ela objetivamente não pode transpor os lindes do Direito Civil, melhor dizendo, não se pode simplesmente transpor os fundamentos da teoria civilista sem que se aperceba os enunciados próprios do Direito Tributário⁵³.

No âmbito do Direito Tributário o elemento patrimonial não pode ser tomado como uma regra genérica, mas no sentido de que existem obrigações suscetíveis de avaliação econômica, vale dizer, obrigações patrimoniais, como é o caso da obrigação tributária principal, e obrigações em que este elemento não é essencial, ou seja, obrigações que não podem ser medidas economicamente, como no caso das obrigações acessórias. E isto acontece porque a relação jurídica tributária os deveres que são imputados ao Estado-credor e ao sujeito passivo-devedor possuem conteúdo que são disciplinados pelo Direito Tributário, de acordo com as particulares deste ramo do direito⁵⁴.

Além disso, nunca é demais lembrar que nas obrigações disciplinadas pelo Direito Civil o credor tem disponibilidade sobre o cumprimento da obrigação, fato que não ocorre no Direito Tributário onde o Estado não possui disponibilidade sobre o

⁵³ Sustenta JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986. p. 78, que: “Esse equívoco se agiganta quando se tenta atribuir à ‘obrigação’ a condição de categoria da Teoria Geral do Direito (portanto, aplicável a todo e qualquer campo normativo). Olvida-se que se trata de instituto peculiarmente do Direito Privado, dentro de cujos quadros se justifica sua existência. Fora desses lindes, porém, não há como prestar-se a algo porque perde a sua referência conceptual e sua utilidade classificatória”.

⁵⁴ Convém lembrar, dentro deste raciocínio, a lição de TESORO, Giorgio. **Principii di diritto tributario**. Bari: Macri, 1938, p. 49: “Esaminando gli elementi, l'accertamento e la estinzione dell'obbligazione tributaria, ed i piú interessanti caratteri distintivi che differenziano la obbligazione tributaria dalla obbligazione civile”.

cumprimento dos respectivos deveres tributários, posto que não lhe é dado o direito de dispor sobre os bens e os interesses públicos⁵⁵.

Dentro do exposto, os deveres do sujeito ativo e do sujeito passivo da relação jurídica tributária são disciplinados pela lei tributária, disciplinando situações em que o sujeito passivo fica obrigado, sem que se constitua em elemento de valor econômico, mas de fundamental importância para determinar inclusive a ocorrência da hipótese de incidência tributária e permitir que o Estado possa exigir o recolhimento do tributo devido.

Diante do que foi exposto, é possível dizer que a relação jurídica tributária possui as seguintes características: a) é uma relação de direito; b) é *ex lege*; c) é pessoal; e d) é complexa. É uma relação de direito, como vimos, porque se trata de uma relação em que tanto o credor como o devedor possuem direitos e obrigações disciplinados pela norma jurídica tributária. É *ex lege* porque a relação jurídica tributária nasce em razão dos ditames da lei. É pessoal porque o vínculo jurídico é formado por dois ou mais sujeitos colocados no pólo ativo e passivo da relação jurídica, não existindo, mesmo nos impostos chamados reais, um vínculo jurídico entre uma pessoa e uma coisa. É complexa⁵⁶ porque gera poderes e direitos para as partes envolvidas, inclusive para o Estado. Além disso, especificamente, o direito estatal de exigir do respectivo sujeito passivo a obrigação de pagar em dinheiro o tributo em cada fato a que a lei atribua relevância tributária.

⁵⁵ BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das obrigações**. Salvador: J. Luiz da F. Magalhães, 1910. p. 19, destaca que as obrigações tributárias são espécies de obrigações *ex lege* de Direito Público, fora dos campos da teoria das obrigações do Direito Civil: “Quanto às obrigações que se originam das relações de família [...] às que vão prender suas raízes na organização social (como a de concorrer, por meio de impostos, para as despesas do Estado e do Município), escapam todas, pela índole natural que lhes seria fácil apontar, ao quadro dentro do qual se tem de escrever este livro, e acharão suas normas noutras seções da Ciência do Direito, que não dentro das raízes da teoria das obrigações”.

⁵⁶ A maioria maciça dos doutrinadores tributários sustentam que a relação jurídica tributária é complexa (MORAES, ROYO, COSTA, DONATO GIANNINI), porém JARACH aponta em sentido contrário afirmando que a relação jurídica tributária é simples.

4.2 Sujeito ativo da obrigação tributária principal

O tema do presente trabalho versa sobre responsabilidade tributária, figura inserida no pólo passivo da relação jurídica tributária, porém não se poderia deixar de registrar algumas poucas linhas ao sujeito ativo, tendo em vista que é com ele e com o sujeito passivo que se estabelece o vínculo obrigacional tributário.

Por outro lado, conforme registrado nos tópicos anteriores, a expressão “obrigação tributária principal” é utilizada para demonstrar a relação jurídica firmada entre o Estado-credor e o sujeito passivo-devedor com o escopo de que este pague determinada quantia em dinheiro para aquele em razão de uma prestação tributária.

Desse modo, como a responsabilidade tributária somente exsurge neste tipo de obrigação, não se falando em tal hipótese no caso das obrigações acessórias ou instrumentais, vai se utilizar a expressão que designa aquela obrigação tributária voltada a levar aos cofres públicos os recursos necessários para a satisfação das mais diversas necessidades da população, ou seja, obrigação tributária principal.

O conceito legal de sujeito ativo é dado pelo artigo 119 do Código Tributário Nacional, que possui a seguinte dicção normativa: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Uma leitura simples do referido dispositivo pode levar a uma errônea conclusão de que somente pode figurar no pólo ativo da obrigação tributária principal

quem é dotado de competência tributária, vale dizer, que tem a aptidão de instituir tributos segundo a autorização concedida pelo Estatuto Maior.

Nesta linha somente quem teria a condição de exigir o pagamento do tributo seria a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, uma vez que somente tais pessoas jurídicas de direito público interno é que detêm a competência tributária.

O referido dispositivo segue uma coerência com o artigo 7º do Código Tributário Nacional⁵⁷ que disciplinava que a competência tributária era indelegável, porém admitia que as “funções de arrecadar ou fiscalizar tributos” poderiam ser conferidas a outra pessoa jurídica de direito público, “nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição”.

A Constituição Federal aludida no dispositivo da lei tributária era obviamente a Carta de 1946, cujo artigo 18 possuía a seguinte dicção normativa:

Art. 18. Cada Estado se regerá pela Constituição e pelas leis que adotar, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição [...].

[...].

§ 3º Mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de lei e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo às necessárias despesas.

Em outras linhas, somente a entidades políticas detinham a competência tributária, ou seja, a aptidão de instituir tributos, e não poderiam transferi-la para nenhuma outra pessoa, jurídica de direito público ou privado. Entretanto, não se inseria na competência tributária a atividade de arrecadar e fiscalizar os tributos,

⁵⁷ Diz o *caput* do artigo 7º do Código Tributário Nacional: “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição”.

funções que poderiam ser declinadas a outras pessoas de direito público por meio de convênio.

Observe que o § 3º do artigo 7º do CTN⁵⁸ disciplinava ainda que a função de arrecadar tributos poderia ser cometida a pessoas de direito privado.

Então se tinha que as funções de arrecadar e fiscalizar tributos poderiam ser exercitadas por quem tinha a competência para instituir o tributo ou por outra pessoa jurídica de direito público mediante convênio. E que a função de arrecadar poderia ser realizada por uma daquelas duas ou ainda por pessoa de direito privado; tudo mediante autorização de quem era titular da competência tributária.

A função de arrecadar nada mais seria que receber o valor do tributo, atividade que hoje os bancos exercem, sem que lhes seja creditado nenhuma responsabilidade a mais que não a de entregar para o titular do crédito o valor recebido. Já a função de fiscalizar tem o significado de verificar, de analisar os fatos que deram origem ao nascimento da obrigação tributária, os documentos que atestam a realização de determinada operação de importância para a matéria tributária e etc.

Juntos, arrecadação e fiscalização, dão a idéia da capacidade tributária ativa, ou seja, de exigir do sujeito passivo da obrigação tributária principal o pagamento da exação e, portanto, figurar no pólo ativo da referida relação jurídica.

Em razão da regra constitucional, vigente à época (Constituição Federal de 1946), o Código Tributário Nacional não poderia atribuir a capacidade tributária ativa à pessoa jurídica de direito privado, somente a autorizando a função meramente arrecadatória.

⁵⁸ O § 3º do artigo 7º do Código Tributário Nacional está assim redigido: “Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoa de direito privado, do encargo ou a função de arrecadar tributos”.

Até aqui o Código Tributário Nacional dividia muito bem as figuras da competência tributária e da capacidade tributária ativa, porém ao chegar no artigo 119 o legislador passou a disciplinar competência tributária, quando se tratava de capacidade tributária ativa, situações totalmente diversas.

A titularidade da competência tributária somente é ocupada por quem pode instituir o tributo, segundo o que preconiza a Constituição Federal. Já a titularidade da capacidade tributária é ocupada por quem pode figurar no pólo ativo da obrigação tributária principal, ou seja, de quem é o credor dos referidos tributos.

É evidente que quem pode instituir tributo, vale dizer, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, pode ter a capacidade tributária ativa. Assim, a União tem a competência constitucional para instituir o imposto de renda, segundo o artigo 153, inciso III, e ela possui a capacidade de exigir de quem auferir renda o referido imposto. Da mesma forma, a Constituição Federal aponta que os Estados-membros e o Distrito Federal (artigo 155, inciso III) detêm a competência para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e igualmente podem exigir o pagamento dos proprietários de veículos. E a mesma seqüência se aplica aos Municípios, como no caso do imposto predial e territorial urbano, posto que possuem a competência para instituir este imposto (artigo 156, inciso I) e para exigir dos proprietários de imóveis urbanos o pagamento da referida exação.

Portanto, quem tem a competência tributária em regra detém a capacidade tributária ativa, porém tal regra não é absoluta no sentido de que outras pessoas

podem figurar no pólo ativo da obrigação tributária principal, mesmo que não possuam o poder para instituir o tributo⁵⁹.

O exemplo mais marcante de sujeito ativo da obrigação tributária principal que não possui a competência tributária é o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS que é colocado no pólo ativo na relação jurídica obrigacional, cujo objeto é a contribuição social incidente sobre a remuneração dos empregados. A União instituiu este tributo, por força do artigo 149 combinado com o artigo 195 da Constituição Federal, ou seja, possui a competência tributária, porém autorizou a capacidade tributária àquela Autarquia federal⁶⁰.

A Constituição Federal consagra a existência de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais. No tocante a primeira espécie, tanto quem tem a competência tributária possui a capacidade tributária, como nos exemplos citados

⁵⁹ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito tributário**. Coimbra: Almedina, 2000. p. 358, verberam que a lei portuguesa autoriza a cobrança de quem tem a competência tributária e de quem não tem tal poder constitucional: “Normalmente, a entidade que cria o tributo é também o credor da relação jurídica tributária. As receitas provenientes do tributo dedicam-se à satisfação das suas próprias necessidades e, nesta medida, é ela que vai aplicar as normas legais.

Mas também se pode estabelecer que as receitas dos tributos vão satisfazer as necessidades de outros bens. Podendo suceder que, neste caso, sejam estes a aplicar as normas jurídicas criadas a seu favor, transformando-se em credores da obrigação tributária”.

⁶⁰ A ocupação do pólo ativo da obrigação tributária principal por pessoa jurídica de direito público que não possua a competência tributária, permitida somente para a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e para os Municípios, é pacífica também na jurisprudência, conforme atestam os seguintes julgados: “Previdenciário e Processo Civil – Contribuição social – Folha de salário – Lei 7.787/89, art. 3º, I – Sujeito ativo – INSS. 1. A contribuição social incidente sobre a ‘folha de salários’, de alíquota e base de cálculo definidos na Lei 7.787/89, art. 3º, I, tem como sujeito ativo o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, autarquia federal responsável pela fiscalização, arrecadação, cobrança e emprego de sua receita, o que afasta a União Federal do pólo passivo da demanda em que se alega a inconstitucionalidade da exação. 2. Apelação provida – Remessa oficial improvida” (TRF – 1ª Região, 3ª Turma, AC 2532-91/DF, relator Juiz Vicente Leal, DJU 10.02.1992, p. 1.889). “Processual civil e tributário – Contribuição incidente sobre a remuneração paga a administradores, autônomos e avulsos – Lei 7.787/89, art. 3º, I – Ilegitimidade passiva *ad causam* da União Federal – 1. O INSS, na qualidade de sujeito ativo da contribuição prevista no art. 3º, I, da Lei 7.787/89, é parte legítima para figurar no pólo passivo das ações em que se busca o reconhecimento da inexigibilidade da referida contribuição. 2. No âmbito da parafiscalidade tributária, a capacidade tributária é delegada, cabendo ao ente parafiscal o exercício da sujeição ativa (CTN, art. 119 c/c art. 7º). 3. À União Federal, como titular de competência tributária, coube tão-somente a criação do tributo, que se esgotou com a edição da norma legal instituidora do mesmo. 4. Apelação desprovida” (TRF – 1ª Região, 3ª Turma, AC 92.01.13269-7, relatora Juíza Sônia Diniz Viana (convocada), DJU 03.12.1999, p. 687).

acima. Por outro lado, a mesma situação nos parece que ocorre com as contribuições de melhoria e com os empréstimos compulsórios, mormente no caso desta quando somente a União institui e a história sempre mostrou que ela sempre foi quem os cobrou através do seu órgão fazendário. Nas taxas e principalmente nas contribuições parafiscais, ocorre que quem os exige não foram que os instituíram.

Portanto, uma outra pessoa que não aquela que instituiu o tributo pode figurar no pólo ativo da obrigação tributária. Entretanto, qualquer pessoa pode ser titular desta capacidade ativa? O próprio dispositivo responde ao expressar que somente a pessoa jurídica de direito público possui esta condição. A pessoa de direito privado tão somente pode arrecadar os tributos em nome de quem possui a capacidade tributária ativa, como ocorre com as instituições financeiras.

Entretanto, como citado, a pessoa jurídica de direito privado não poderia figurar no pólo ativo da obrigação tributária principal porque o artigo 7º, § 3º do Código Tributário Nacional somente lhe autorizava a função de arrecadar. E esta restrição se dava em razão do dispositivo constitucional à época, ou seja, o § 3º do artigo 18 da Constituição Federal de 1946.

Ocorre que na Constituição Federal vigente não existe regra semelhante, assim é perfeitamente possível que pessoa jurídica de direito privado possa figurar no pólo ativo da obrigação tributária principal.

Como a competência tributária tem os seus contornos traçados na Constituição Federal e ela autoriza que a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios possam instituir privativamente os seus tributos, resta evidente que ao legislarem sobre seus tributos eles possam, se assim desejarem, cometer a outras pessoas jurídicas, de direito público ou privado, ou mesmo pessoas

físicas⁶¹, a capacidade arrecadatória e fiscalizatória, isto é, a capacidade de serem sujeitos ativos da obrigação tributária principal.

Como cediço, a fonte principal do Direito Tributário é a lei e a Constituição Federal é a lei tributária fundamental, onde estão inseridas as diretrizes basilares que devem ser seguidas por todos os tributos. Além disso, também é sabido, que a Constituição contém normas que regem a produção de outras normas, vale dizer, a Constituição do Brasil contém normas de estrutura.

Dentro destas normas de estrutura é que repousa a competência tributária, cujo fundamento principal é permitir que as Casas Legislativas federais, estaduais, distritais e municipais possam criar os tributos que foram autorizados pela Constituição à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Carrazza verbera que o princípio constitucional da legalidade tributária exige que o tributo seja instituído por lei, que aponta todos os elementos fundamentais da norma tributária, dentre os quais o sujeito passivo da obrigação tributária principal⁶².

Destarte, no exercício da competência tributária que foi conferida pela Constituição Federal, os entes políticos podem determinar que a arrecadação, a

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 294, igualmente admite que o sujeito passivo da obrigação tributária também pode ser uma pessoa física. Diz o autor: "O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. [...] Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeitos de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo".

Em sentido contrário, MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 123, que sustenta: "[...] não podem se apresentar como sujeito ativo tributário, por serem pessoas jurídicas de direito privado, as seguintes pessoas: a pessoa física (pessoa natural), a sociedade civil, a sociedade religiosa, a associação de utilidade pública, a fundação a sociedade mercantil, a empresa pública, a sociedade de economia mista etc."

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 415, ensina que a competência tributária é a "aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei".

fiscalização, a cobrança dos tributos, enfim, a capacidade tributária ativa, podem ser conferidas a outra pessoa, seja de natureza pública ou privada.

E isto é o que acontece com as contribuições parafiscais, instituídas em regra⁶³ pela União, no exercício de sua competência tributária, mas que, em alguns casos⁶⁴, é conferida à outra pessoa de direito público (INSS) ou à pessoa jurídica de direito privado (Conselho Regional de Contabilidade, Ordem dos Advogados do Brasil, Sindicatos)⁶⁵.

Portanto, sujeito ativo da obrigação tributária principal pode ser a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, outras pessoas de direito público desprovidas da competência tributária ou de direito privado.

⁶³ Diz-se que as contribuições parafiscais são em regra instituídas pela União porque a Constituição Federal confere aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, a competência para instituírem contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio de um regime próprio previdenciário e de assistência social (artigo 149, § 1º).

⁶⁴ Não são todas as contribuições parafiscais que a União confere a capacidade tributária ativa para outras pessoas de direito público ou de direito privado. Algumas delas, como a contribuição social sobre o lucro líquido, a própria União, por meio da Secretaria da Receita Federal é quem arrecada, cobra e fiscaliza, e, posteriormente, transfere os recursos arrecadados a quem de direito. Nesse caso, não se fala em capacidade tributária ativa, mas sim em destinatário dos recursos auferidos.

⁶⁵ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FREITAS, Vladimir Passos (coord.). **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 562, leciona que: "Há, até, casos em que o sujeito ativo da obrigação sequer é pessoa jurídica de direito público, como acontece nas contribuições de interesse de categorias profissionais, arrecadadas pelos Conselhos respectivos, ou, ainda, nas custas cobradas pelos Tabeliães".

4.3 Sujeito passivo da obrigação tributária principal

4.3.1 Aspectos gerais

No exercício da competência tributária as entidades políticas, através das respectivas Casas Legislativas, instituem os seus tributos, oportunidade em que os elementos essenciais da norma jurídica são revelados, dentre os quais, as pessoas que figuram na relação jurídica tributária, em especial, a obrigação tributária principal.

E isto acontece em toda obrigação, seja de que caráter for, que exige a presença do elemento subjetivo, identificando a figura daquele que tem a titularidade do direito de exigir o crédito, o sujeito ativo, e daquele que tem o dever de suportar o cumprimento da obrigação, o sujeito passivo.

Destarte, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa física ou jurídica que tem o dever de pagar o tributo.

Em primeira análise os sujeitos passivos da obrigação tributária principal podem ser divididos em sujeitos passivos diretos e sujeitos passivos indiretos. Os primeiros seriam os contribuintes e os segundos seriam os responsáveis tributários.

Esta classificação pode ser dita como a classificação legal, pois segundo o Código Tributário Nacional, figuram no pólo passivo da obrigação tributária principal os contribuintes e os responsáveis tributários⁶⁶.

É a ordem legal emanada do artigo 121 do Código Tributário Nacional:

⁶⁶ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 83.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do 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.

Segundo o Código Tributário Nacional quem realiza a hipótese de incidência tributária e auferir vantagem econômica fica obrigado a pagar o respectivo tributo, isto é, é sujeito passivo direto o contribuinte, porém não somente ele figura no pólo passivo da obrigação tributária principal. A lei fixa que um terceiro, embora não tenha materializado a hipótese de incidência tributária, tem o dever de pagar o tributo, vale dizer, o sujeito passivo indireto, o responsável tributário.

Os motivos que levaram o legislador tributário nacional a incluir um terceiro na obrigação tributária principal podem ser resumidas no cuidado do legislador em garantir que o Estado receba as receitas tributárias, bem como facilitar, com toda a comodidade e segurança, a arrecadação dos tributos pelo órgão estatal competente para o recebimento do respectivo crédito.

Entretanto, não é apenas no Brasil que o Estado vai buscar sua receita tributária em quem realiza a hipótese de incidência tributária e também naquele que

possui um vínculo pessoal e indireto com a respectiva hipótese de incidência materializada⁶⁷.

Portanto, quem é chamado a responder pelo pagamento do tributo é o contribuinte ou o responsável tributário, ou em outras palavras, o sujeito passivo direito ou o sujeito passivo indireto.

⁶⁷ Na Espanha, a Ley General Tributaria dispõe que:

“Art. 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En él ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa”.

Na Itália igualmente a legislação aponta a existência de duas figuras passivas obrigadas ao pagamento do tributo:

“Art. 64, 1° - chi in forza di disposizioni di leggi è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso il sostituto há facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento del tributo.

Art. 64, 2° - chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto a rivalsa”.

Em Portugal, a Lei Geral Tributária, também disciplina no mesmo sentido:

“Art. 20.º (Substituição tributária).

1 – A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.

2 – A substituição tributária é efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido”.

“Art. 22.º (Responsabilidade tributária).

1 – A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

2 – Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária e subsidiariamente outras pessoas.

3 – A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.

4 – As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”.

4.3.2 O contribuinte

Como o Estado necessita de recursos para atender a uma gama de necessidades públicas, sendo a receita tributária o expoente dos valores que ingressam nos cofres estatais, é preciso que se estabeleçam regras claras para que, materializada a hipótese de incidência do tributo⁶⁸, o Estado possa ter acesso ao patrimônio do contribuinte, respeitado evidentemente os princípios e garantias esculpidas no Texto Constitucional, e exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Destarte, quando a lei cria o tributo ela enumera todos os elementos que estruturam a obrigação tributária, mormente o aspecto material e a pessoa compelida a suportar o pagamento do tributo, ou seja, o contribuinte, quem materializa a hipótese de incidência expressa na lei e obtém determinada vantagem econômica. Aliás, conforme já citado, a materialidade do tributo e o contribuinte são indicados pela Constituição Federal quando distribui a competência tributária⁶⁹.

Portanto, se o contribuinte é quem concretiza a situação hipoteticamente narrada no plano da norma, obtendo determinada vantagem, nada mais lógico que ele assumo o dever de pagar o tributo⁷⁰.

Dentre os aspectos encontrados na hipótese da norma tributária figuram o material, ou seja, a descrição de um fato ou situação jurídica, cuja materialização permite o nascimento da obrigação tributária principal. Destarte, por exemplo, ser

⁶⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. p. 53.

⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 32.

⁷⁰ FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. São Paulo: Lael, 1973. p. 58.

proprietário de um imóvel territorial urbano é a hipótese de incidência do IPTU, ou prestar serviços é a hipótese de incidência do ISS.

É evidente que o aspecto material está vinculado ao aspecto pessoal, isto é, a materialização de determinado fato ou situação descrita na norma jurídica, capaz de permitir o nascimento da obrigação tributária principal, depende da manifestação de pessoa física ou jurídica, cujo comportamento gera a obrigação de pagar o tributo.

Como esta pessoa obtém proveito econômico da materialização da hipótese de incidência do tributo, nada mais natural que ele seja compelido a cumprir com a respectiva obrigação. Daí a lei asseverar que ele tem relação direta e pessoal com a hipótese de incidência do tributo, uma vez que o seu ato é que dá vida à obrigação tributária.

E é natural a inserção do contribuinte no pólo passivo da relação jurídica obrigacional tributária, pois é ele que materializa a hipótese descrita na norma e quem se beneficia economicamente com a ocorrência do fato gerador.

Quando a Constituição Federal distribui a competência tributária entre os entes políticos ela praticamente já designa que, primeiramente, é o contribuinte quem deve figurar como sujeito passivo da relação obrigacional. Portanto, quando a Constituição Federal diz que a União é competente para instituir o imposto de importação, ela implicitamente está apontando que o importador é quem deve pagar o imposto. No caso do imposto de exportação, a obrigação deve ser adimplida pelo exportador. E assim por diante.

Além disso, é em relação ao contribuinte que deve figurar os contornos do princípio da capacidade contributiva. Aliás, esta é uma determinação expressa do §

da capacidade contributiva. Aliás, esta é uma determinação expressa do § 1º do artigo 145 da Magna Carta⁷¹.

Entretanto, aquele que cuja conduta fez com que a obrigação tributária principal nascesse não é o único a ter o dever de pagar o tributo.

A lei autoriza que outra pessoa assuma esta obrigação, apesar de não ter dado vida à obrigação tributária; surge a figura do sujeito passivo indireto.

4.3.3 O responsável tributário

4.3.3.1 A gênese responsável tributária

Como já dito, o Código Tributário Nacional diz que o sujeito passivo da obrigação tributária principal é o contribuinte ou o responsável⁷². Aquele é o que tem relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação e este o terceiro que,

⁷¹ A Constituição Federal ao estabelecer no artigo 145 que todos os impostos devem observar o princípio da capacidade contributiva destaca, textualmente, que os impostos serão graduados de acordo com a “capacidade contributiva do contribuinte”.

⁷² É como lembra SZKLAROWSKY, Leon F. A responsabilidade tributária no código tributário nacional. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 02, out./dez./1977. p. 121: “Sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou a situação descrita como fato gerador, aquele a quem pode ser imputada a autoria ou titularidade passiva do fato imponible, ministra o Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Portanto, em princípio, a pessoa que realizou o fato gerador é o sujeito passivo. É o contribuinte. Mas, pode existir outro, vinculado ao fato gerador, que o legislador enquadra como sujeito passivo, em vista de ser impossível atingir o contribuinte. É a figura do responsável”.

embora não materialize a hipótese de incidência tributária e não possua um vínculo direto com ele, é chamado pela lei para pagar o tributo⁷³.

Destarte, quando o tributo é exigido daquele que obteve um ganho econômico com a situação disciplinada na lei dá-se a *sujeição passiva direta* e quando é exigido de um terceiro dá-se a *sujeição passiva indireta*.

O sujeito passivo indireto não é escolhido aleatoriamente pelo aplicador da lei, mas segundo os termos da lei – não se concebe nomear o responsável tributário segundo a vontade das autoridades fiscais, mas conforme a vontade do legislador traduzido no texto legal –. É no Código Tributário Nacional que se identifica a regra geral sobre o responsável tributário, cujo texto revela que ele pode ficar ao lado do contribuinte ou excluí-lo do pólo passivo da obrigação tributária principal:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

A doutrina⁷⁴ aponta que a sujeição passiva indireta abriga duas modalidades de responsabilidade tributária: a transferência e a substituição.

A responsabilidade tributária por transferência ocorre quando, depois de materializada a hipótese de incidência tributária por ato volitivo do contribuinte, um evento posterior previsto em lei faz com que o dever de pagar o tributo seja migrado

⁷³ “O responsável tributário surge na relação jurídica tributária como uma terceira pessoa (dicção do próprio art. 128), porque originalmente tal relação deveria se estabelecer entre o sujeito ativo detentor da competência para tributar e o sujeito passivo vinculado pessoal e diretamente ao fato gerador” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A sujeição passiva da fonte pagadora de rendimento, quanto ao imposto de renda devido na fonte. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 49, 2000, p. 88).

⁷⁴ Esta é a orientação de DELGADO, José Augusto. Responsabilidade tributária à luz do novo código civil. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 38, jul./ago./2004. p. 32: “A responsabilidade tributária pode ser por substituição, aquela definida no artigo 128, quer dizer, substitui o devedor tributário por outro que está relacionado com o fato gerador, mas que não praticou diretamente o fato gerador, mas apenas com ele está relacionado. Ela pode ser por transferência, se transfere a alguém, em razão de qualquer vínculo, a responsabilidade tributária, alguém que não seja o contribuinte – regras dos artigos 129 a 138”.

para uma terceira pessoa⁷⁵. Destarte, com o ato praticado pelo contribuinte, ocorre no mundo fenomênico o que estava previsto na norma tributária e nasce a obrigação tributária principal. Imediatamente o contribuinte é colocado no pólo passivo da relação jurídica tributária com o dever de pagar o tributo, porém a ocorrência de situações posteriores, previstas na lei, faz com que o dever de pagar o tributo seja transferido para uma terceira pessoa⁷⁶, o responsável tributário, excluindo ou mantendo o contribuinte.

Assim, por exemplo, Tibucius adquire um imóvel situado na zona rural da cidade de Manaus e faz nascer a obrigação tributária de pagar o imposto territorial rural para a União, porém um mês depois Tibucius vem a falecer e o imposto não pago é transferido para o espólio que assume a condição de responsável tributário, consoante o artigo 131, inciso III do Código Tributário Nacional, na modalidade de transferência, pelo cumprimento da respectiva obrigação.

Já na responsabilidade por substituição, por expressa disposição legal, o contribuinte, que materializa a hipótese de incidência tributária, não é colocado na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, mas sim uma terceira pessoa, chamada de substituto, em cujos ombros recai o dever de pagar o tributo.

Enquanto a responsabilidade tributária por transferência se dá no plano concreto, vez que é a ocorrência de determinada situação prevista em lei e posterior ao nascimento da obrigação tributária principal faz com que um terceiro seja convocado a pagar o tributo, a responsabilidade tributária por substituição dá-se no plano abstrato ou no plano da norma, posto que é a lei que estabelece que

⁷⁵ VILLEGAS, Héctor. Destinatário legal tributário. *In: Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 31, p. 34, 1972.

⁷⁶ BERLIRI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. p. 247. Vol. 2: "en la relación jurídica impositiva, con ocasión de la acción de regreso, podrá distinguirse entre aquel que paga una deuda propia (el contribuyente) y que, por tanto, no puede resarcirse de los demás condeudores solidarios, y aquel que paga una deuda ajena (el denominado responsable) y que, consiguientemente, tiene acción de regreso frente a los demás".

materializada a hipótese de incidência tributária o terceiro imediatamente é colocado na condição de sujeito passivo da respectiva relação jurídica tributária, lugar que nunca foi ocupado pelo contribuinte, apesar de ser ele quem deu vida a obrigação tributária.

Assim, a doutrina, capitaneada por Sousa⁷⁷, afirma que a sujeição passiva tributária indireta por transferência abriga três hipóteses: a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade.

Solidariedade, no caso a passiva, conforme o conceito oferecido pela legislação civil⁷⁸, é a hipótese em que duas ou mais pessoas estão obrigadas pelo cumprimento da prestação por inteiro, como ocorre, por exemplo, no caso de propriedade que possui mais de um proprietário, caso em que o Município pode exigir o pagamento do imposto predial e territorial urbano de qualquer um dos respectivos proprietários.

Na sucessão, a obrigação é transferida para um terceiro em razão de eventos posteriores que levam ao *desaparecimento* do contribuinte, devedor original, como ocorre com a morte do contribuinte, lhe sucedendo o espólio (artigo 131, inciso III, CTN).

E a responsabilidade, completando as hipóteses de transferência, em que segundo o magistério de Sousa, ocorre quando a lei impõe que uma terceira pessoa seja compelida ao pagamento do tributo, não satisfeito pelo contribuinte. A hipótese narrada pelo autor está albergada no Código Tributário Nacional nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis o síndico e o comissário,

⁷⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

⁷⁸ O artigo 264 do Código Civil dispõe que: “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário (artigo 134, inciso V)⁷⁹.

A hipótese chamada de *responsabilidade* por Sousa é aquela em que o sujeito passivo indireto é convocado pela lei para responder pela dívida, cujo vínculo obrigacional não nasceu com ele, mas com o sujeito passivo direto. Entretanto, por determinação legal a responsabilidade do pagamento do tributo é transferido para um terceiro. Esta figura enquadra-se na responsabilidade de terceiros disciplinada nos artigos 134⁸⁰ e 135⁸¹ do Código Tributário Nacional.

⁷⁹ Interessante notar que o parágrafo único do artigo 124 do CTN disciplina que a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, porém ao dispor sobre a responsabilidade de terceiros, o artigo 134 determina que nos “casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este [...], e enumera algumas pessoas. Ora, embora consigne que se trata de responsabilidade solidária, o referido artigo deixa patente que o terceiro somente pode ser chamado a responder pela obrigação quando restar impossível exigir a obrigação do contribuinte, ou seja, só se pode compelir o responsável a pagar o tributo se em primeiro lugar houver ocorrido a exigência fiscal do contribuinte, vale dizer, existe uma ordem seqüencial, primeiro o contribuinte, depois o responsável, embora ambos sejam solidários com o cumprimento da dívida toda. Resta evidente que se trata de subsidiariedade, como acentuou JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Edições Cejup, 1986. p. 307: “Se o credor só pode exigir o pagamento de um dos co-devedores depois de haver, infrutiferamente, tentado satisfazer-se perante outro co-devedor, não existe solidariedade, mas subsidiariedade”. Da mesma forma alinha NOGUEIRA, Alberto. Responsabilidade tributária dos administradores de empresas (diretores, gerentes, mandatários e dos representantes das empresas em geral). In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 04, p. 79, abr./jun./1978, para quem o referido dispositivo contemplaria uma responsabilidade subsidiária especial: “O traço essencial do novo instituto jurídico tributário consistiria em poder o fisco exigir ou excutir, desde logo, o crédito devido pelo obrigado principal, do responsável subsidiário, na hipótese de ficar evidenciada a incapacidade econômica do contribuinte, ou sua inidoneidade, a não ser que garantisse satisfatoriamente o cumprimento da obrigação”. No mesmo segmento seguem BERNARDON, Celso Luiz; PERIN, Vanir. Responsabilidade tributária da pessoa física na sociedade comercial. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 13, p. 7, maio/jun./2000.

⁸⁰ Nas hipóteses contempladas no artigo 134 do Código Tributário Nacional acredito que por ser a dívida do contribuinte é necessário que se prove a conduta ilícita ou ilegal do terceiro chamado a responder pelo pagamento do tributo. Neste sentido lembra SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A responsabilidade tributária do administrador e sua defesa na execução fiscal por encargo de terceiro. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 06, p. 23.

⁸¹ A responsabilidade dos administradores, dos gerentes, enfim, daqueles que têm poderes de decisão nas sociedades mercantis, é disciplinada também pelo Direito Comercial, cujas regras, como cedoço, estipulam limitações à responsabilidade dos sócios ou acionistas. Entretanto, prevalece, nos caso da matéria tributária, as prescrições do direito específico, isto é, do Direito Tributário, cujo artigo 135 determina que a responsabilidade dos administradores e gerentes é pessoal. Reforçando esta afirmação MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária – conselho de administração que não praticou atos de gestão – inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – outras questões processuais. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 27, p. 145, 1998, sustenta: “Não se pode interpretar o direito tributário à luz do direito mercantil, aplicando normas de direito comercial não existentes no direito tributário, como não se pode aplicar princípios de direito tributário ao direito comercial, que deve ser interpretado à luz de seus próprios dispositivos, e não dos daquele ramo do direito.

O que fica claro nas duas dicções é que a responsabilidade tributária é regida pelo artigo 135 do CTN e não pelo artigo 158 da lei das sociedades por ações, valendo aquele para o campo específico ao direito tributário e este para o direito mercantil”.

E por fim a substituição, que ocorre quando a lei dispõe que a dívida nasce desde logo contra uma pessoa distinta daquela que materializou a hipótese de incidência do tributo.

A diferença básica entre a sujeição passiva tributária indireta por transferência e por substituição reside no fato de que, embora a obrigação tributária nasça vinculada ao sujeito passivo direto, nesta o legislador determina que o substituto ocupe a condição de devedor da obrigação e naquela o posto é ocupado inicialmente pelo contribuinte e, em razão de fatos ocorridos posteriormente e disciplinados na lei, o lugar passa a ser ocupado por um terceiro.

Por outro giro, apesar da doutrina majoritária apontar que o substituto é sujeito passivo indireto, alguns doutrinadores sustentam que o substituto melhor ficaria colocado na condição de sujeito passivo direto.

O substituto seria um sujeito passivo direto⁸² porque ao mesmo tempo em que nasceu a obrigação tributária, por ato praticado pelo contribuinte que materializa a hipótese de incidência, a lei entende que este não deva figurar no campo reservado ao devedor da obrigação e o substitui imediatamente por um terceiro, o substituto, vale dizer, o contribuinte (substituído) apenas possibilitou o nascimento da obrigação tributária, porém não foi considerado pela lei como devedor, uma vez que antes que ele ocupasse tal lugar ela determinou que um terceiro (o substituto) figurasse na relação jurídica tributária na condição de sujeito passivo⁸³.

Já o responsável seria o sujeito passivo indireto, cuja determinação legal para pagar o tributo nasce de um evento posterior ao nascimento da obrigação que transfere este dever a este terceiro, cujas hipóteses seriam, no dizer do Código

⁸² GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. São Paulo: Malheiros, [s.d]. p. 66.

⁸³ DINIZ, Gustavo Saad Diniz. A modificação do sujeito passivo com a disciplina da responsabilidade tributária. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 17, p. 22, jan./fev./2001.

Tributário Nacional: a responsabilidade sucessória, a responsabilidade solidária e a responsabilidade por infração⁸⁴.

Não nos parece que colocar o substituto ao lado do contribuinte como sujeitos passivos diretos seja a posição mais acertada, posto que o contribuinte, apesar de não ter o dever de pagar o tributo, foi quem materializou a hipótese de incidência tributária e, conseqüentemente, permitiu o nascimento da obrigação tributária principal. Não existe qualquer outra pessoa que possa concretizar a hipótese de incidência tributária que não o contribuinte. Portanto, não pode figurar lado a lado, na mesma posição, pessoas que possuem vinculação diversa com a hipótese de incidência tributária. Não se pode esquecer que todo ordenamento jurídico gira em torno do contribuinte e não do terceiro chamado a recolher o tributo⁸⁵.

Portanto, o responsável tributário⁸⁶ surge na relação jurídica obrigacional tributária posteriormente ao nascimento da obrigação tributária e em razão de eventos disciplinados na lei, cuja ocorrência implicam na transferência do dever de cumprir com o pagamento do tributo, como por exemplo, a morte, caso em que os débitos tributários do *de cujus* são transferidos para o espólio, para os sucessores e para o cônjuge; e a sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação e transformação) que de um modo geral implica na extinção da pessoa jurídica contribuinte da exação.

⁸⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 207. Vol. 2

⁸⁵ É em torno do contribuinte que gira todo regramento tributário, posto que é a referência da obrigação tributária principal. Neste aspecto ensina CARVALHO, Paulo de Barros. Sujeição passiva e responsáveis tributários. In: **Repertório de Jurisprudência IOB**, São Paulo, n. 11, jun./1996. p. 256: “É oportuno frisar que o substituído, conquanto não esteja compelido ao recolhimento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que o fato jurídico tributário suscita, tudo ficando a cargo do substituto, mesmo assim permanece a distância como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. É nesse sentido que se firma como o regime jurídico da substituição o do substituído, e não o do substituto [...]”.

⁸⁶ É de bom alvitre dizer que responsável tributário para nós é aquele terceiro que responde pela obrigação em razão do evento posterior ao nascimento da obrigação e substituto tributário é aquele terceiro cujo dever de pagar o tributo nasce junto com a obrigação tributária.

Na verdade, a responsabilidade tributária é uma garantia disciplinada em lei para que o Estado, titular do direito ao recebimento da prestação, fique assegurado do seu direito de receber aquilo que é devido, ou seja, de receber o tributo⁸⁷.

4.3.3.2 A norma que impõe ao responsável tributário a obrigação de pagar o tributo

A norma tributária é do tipo impositiva que possui hipóteses de incidência formulada com base em fatos lícitos, como ser proprietário de imóvel, possuir renda etc., e como consequência, invariavelmente, pagar o tributo respectivo.

Dessa forma, conforme já registrado⁸⁸, a estrutura da norma jurídica é constituída de hipóteses e consequências, do que não difere a norma jurídica tributária.

No antecedente ou na hipótese da norma jurídica tributária identificamos quatro elementos: pessoal, material, temporal e espacial⁸⁹. E no consequente, dois elementos: pessoal e valorativo⁹⁰.

⁸⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Edições Cejup, 1986. p. 76.

⁸⁸ Item 2.1 do Capítulo I.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 110: “O aspecto pessoal da hipótese de incidência diz respeito à pessoa envolvida com o fato eleito como jurígeno – para fins tributários – pelo legislador. O aspecto material, nuclear, entronca com o fato mesmo: ser proprietário, ter renda, fazer circular mercadorias, ter imóvel valorizado por obra pública, receber alvará de funcionamento fornecido por autoridade administrativa, etc. O aspecto espacial define as coordenadas espaciais ligadas ao fato, e o aspecto temporal, as coordenadas de tempo, tornando possível determinar o momento da sua ocorrência”.

⁹⁰ Idem, p. 110: “os mandamentos das normas tributárias que estatuem as consequências da realização da hipótese de incidência descrevem a relação jurídica dele decorrente: põe o dever, esclarecendo quem é o credor e devedor, como se calcula o valor da prestação, onde, como e quando deve ser paga”.

O Código Tributário Nacional ao dispor sobre o sujeito passivo da obrigação tributária principal diz que ele é o contribuinte ou ele é o responsável.

O primeiro é aquele que materializa a hipótese de incidência de determinado tributo, faz nascer a obrigação tributária principal e por isso fica compelido a pagar a respectiva exação⁹¹. Ora, se o contribuinte é quem realiza o fato gerador e revela uma vantagem econômica⁹² traduzida em lucro, na comercialização de um bem, na prestação de um serviço, na aquisição de um bem imóvel na aquisição de um bem móvel e etc., nada mais justo que ele contribua para as receitas do Estado, que serão revertidas em serviços para toda a sociedade, e pague o imposto de renda, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o imposto sobre a propriedade territorial urbana, o imposto sobre a propriedade territorial rural, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e etc.

Portanto, o ato praticado pelo contribuinte que fez nascer a obrigação tributária principal implica em dever assumido por ele perante o Estado-credor de que espontaneamente irá honrar o compromisso, vale dizer, o contribuinte é responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, sob pena de sujeitar-se às imposições legais pelo não cumprimento do compromisso assumido.

Já o segundo, o responsável tributário, é uma terceira pessoa chamada pela lei para responder pelo cumprimento da obrigação em razão de eventos que se seguiram à materialização da hipótese de incidência tributária.

⁹¹ “o contribuinte é o único sujeito de direito (sujeito passivo) que pode figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária e cuja identificação é informada pelo critério pessoal do conseqüente da norma impositiva do imposto” (QUEIROZ, Luís César Souza. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 180).

⁹² Nas palavras de SOUSA, o contribuinte é a pessoa “que tira proveito econômico do fato”, por isso é que o artigo 121, parágrafo único, inciso I, o define como aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária principal.

Portanto, o responsável tributário é chamado a responder pela obrigação tributária não porque o contribuinte não tenha cumprido com o compromisso assumido, mas pela ocorrência de fatos definidos em lei que transferem o adimplemento da obrigação, como por exemplo, a sucessão.

Analisando a norma tributária em face do dever imposto ao contribuinte e ao responsável tributário poderíamos formatá-la, tomando por base o imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), da seguinte forma:

Contribuinte

Hipótese: fato lícito definido na lei.

Aspecto material: ser proprietário de um imóvel urbano;

Aspecto pessoal: proprietário, titular do domínio útil ou o posseiro;

Aspecto temporal: 1º de janeiro de cada ano.

Aspecto espacial: zona urbana do Município.

Conseqüência: pagar o tributo correspondente.

Aspecto pessoal: contribuinte-proprietário;

Aspecto valorativo:

Base de Cálculo: valor venal do imóvel;

Alíquota: 2% (definida na lei de cada Município).

Responsável Tributário (por exemplo, no caso de sucessão imobiliária)

Hipótese: fato lícito definido na lei.

Aspecto material: adquirir imóvel sem a apresentação de certidão negativa;

Aspecto pessoal: o adquirente (sucessor imobiliário – artigo 130/CTN);

Aspecto temporal: data da aquisição do imóvel.

Aspecto espacial: zona urbana do Município;

Conseqüência: fato lícito definido na lei.

Aspecto pessoal: adquirente que assumiu o dever de pagar os tributos devidos;

Aspecto valorativo: os tributos lançados na matrícula do imóvel.

No exemplo exposto fica claro apontar como nasce o dever do contribuinte e do responsável tributário. No caso do contribuinte, o dever nasce com a aquisição do imóvel urbano, ou seja, a norma jurídica tributária incide em razão da materialização da hipótese de incidência, ou ainda porque a uma associação entre a hipótese da norma e o acontecimento no mundo fenomênico, assim o comando *deves pagar imposto é sempre condicionado à frase: se realizas o fato imponible*⁹³.

Já o dever do responsável tributário nasce com a aquisição de imóvel sem que tenha havido a preocupação de exigir a apresentação da certidão negativa. Portanto, fica evidenciado que o dever do responsável tributário não nasce pelo descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, mas pela ocorrência de evento, no caso a sucessão imobiliária decorrente da aquisição do imóvel, definida em lei.

Destarte, como o dever do contribuinte e a garantia do responsável nascem em momentos diversos, diante do que dispõe a lei tributária, forçoso é reconhecer que duas são as normas jurídicas aplicáveis às duas espécies de sujeitos passivos.

A primeira seria a norma principal que define o nascimento da obrigação tributária principal e a segunda a norma secundária, vinculada à primeira, que

⁹³ HENSEL, Albert. **Dirrito tributario**. Milano: Guiffrè, 1956, p. 148.

modifica o sujeito passivo da obrigação tributária diante da ocorrência de ato definido na própria lei.

A primeira norma incide porque alguém adquiriu um imóvel localizado na zona urbana do Município, cuja consequência é que este alguém deve pagar o imposto sobre a propriedade territorial urbana. A pessoa que materializou a hipótese de incidência do IPTU, no caso o contribuinte, ao adquirir o imóvel urbano faz nascer a obrigação tributária e o dever de pagar o imposto correspondente⁹⁴.

Entretanto, se o contribuinte, sob o qual recai o dever de pagar o tributo correspondente, alienar o imóvel a uma terceira pessoa e ela o adquire sem a preocupação de verificar se a matrícula do bem está livre de quaisquer débitos tributários, a responsabilidade pelo pagamento do dito tributo é do adquirente. Assim, é que dispõe a norma secundária retro produzida.

A existência de duas normas, uma primária e uma acessória vinculada à primeira, não é um tema novel no Direito Tributário, posto que Parlato⁹⁵ já sustentava que na substituição tributária, espécie de sujeição indireta, existem duas normas. Uma que estabelece uma relação jurídica típica, ou seja, entre o sujeito ativo e aquele que materializou a hipótese de incidência do tributo, o contribuinte. A outra, vinculada à primeira, estabelece os elementos capazes de permitir que um terceiro seja compelido ao pagamento do tributo.

O mesmo pensamento é esposado por Derzi que, ao atualizar a obra de Baleeiro, também sustenta que ao eleger o responsável tributário se está de frente com duas normas jurídicas ligadas uma a outra. A primeira, a norma matriz, disciplina a obrigação tributária principal e a segunda, a norma complementar,

⁹⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986. p. 262, leciona que a “construção da materialidade da hipótese de incidência condiciona a escolha de sujeito passivo, impondo uma identidade de conteúdo entre o titular do aspecto pessoal da hipótese e o titular da determinação subjetiva do mandamento”.

⁹⁵ PARLATO, Andréa. **Il sotituto d'imposta**. Padova: Antonio Milani, 1969. p.136.

vinculada à primeira, cujo escopo é de modificar o elemento subjetivo da norma jurídica matriz⁹⁶.

⁹⁶ BALLEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atual.). **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, [s.d]. p. 737. E acrescenta a citada autora: “É preciso lembrar que o aspecto material da norma básica descreve, invariavelmente, fato lícito – pois tributo não é sanção de ato ilícito – enquanto o aspecto material da norma secundária pode descrever fato lícito (sucessão, por ex.) ou ilícito (ação ou omissão previstas nos arts. 134 e 135 do CTN). Acresce ainda que o aspecto material da hipótese da norma secundária (com o qual o responsável tem relação pessoal e direta) está em conexão com algum aspecto da norma básica de incidência do art. 128 [...]”.

CAPÍTULO V

A RESPONSABILIDADE SUCESSÓRIA TRIBUTÁRIA

5.1 Os tipos de responsabilidade sucessória admitidos pelo Código Tributário Nacional – aspectos gerais

Como cediço, podem ocorrer eventos posteriores ao nascimento da obrigação tributária vinculados àquele que deu vida à dita obrigação, em prejuízo do Estado-arrecadador, como por exemplo, a morte do contribuinte, a fusão de empresas, a compra e venda e etc.

Destarte, a lei fixou uma série de medidas visando garantir que o Estado, diante de tais fatos, possa ter acesso ao seu direito de crédito, surgindo daí a figura da responsabilidade tributária, vale dizer, regras fixando que um terceiro assumo o dever de pagar o tributo pelo contribuinte⁹⁷.

Assim, é que o comprador de imóvel fica responsável pelos tributos incidentes sobre o imóvel adquirido, o espólio é o responsável pelos tributos devidos pelo “de cujus”, os herdeiros são responsáveis pelas obrigações do espólio, o remetente é responsável pelos tributos devidos pelo remido, a empresa incorporada é responsável pelos tributos devidos pela empresa incorporada e outras garantias mais voltadas a preservar o direito do Estado.

⁹⁷ BIM, Eduardo Fortunato. Desvinculação da responsabilidade tributária dos administradores de empresas com o fato gerador do tributo. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, ano VI, p. 66, ago./[s.d].

E o Código Tributário Nacional classificou todas essas responsabilidades em três grandes grupos: a) responsabilidade dos sucessores; b) responsabilidade de terceiros; e c) responsabilidade por infrações⁹⁸.

Em razão do objeto desse estudo é na responsabilidade dos sucessores em que nos centraremos.

A sucessão é efetivada toda vez que ocorre a transmissão e aquisição de direitos e obrigações por ato “inter vivos” ou “causa mortis”. Portanto, o sucessor assume a obrigação de liquidar os débitos fiscais não quitados pelo sucedido⁹⁹.

O Código Tributário Nacional dispõe sobre essa figura nos artigos 129 a 133, cuja leitura revela uma outra classificação: a) sucessão imobiliária (artigo 130); b) sucessão por morte (artigo 131, II e III); c) sucessão por remição (artigo 131, I) e d) sucessão empresarial (artigos 132 e 133).

Em todos os casos narrados nos dispositivos citados observa-se que o legislador escolheu elementos e estabeleceu vínculos que poderiam permitir a ocorrência da sucessão e assim chamar uma terceira pessoa, na condição de responsável tributário, para pagar os tributos devidos.

Os elementos indicados pelo legislador e identificados nos artigos 130 a 133 do CTN são: os bens (móveis e imóveis), o falecimento de pessoa física, a pessoa jurídica e a atividade econômica¹⁰⁰. Entretanto, não basta o legislador escolher estes elementos para exigir da terceira pessoa o pagamento do tributo, é necessário que

⁹⁸ VILLEGAS, Héctor. Infracciones y sanciones em el derecho tributário brasileiro. In: **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 31, p. 131, 1972; e BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. Responsabilidade tributária do sucessor pela multa moratória aplicada ao sucessivo: interpretação do art. 132 do CTN. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 13, p. 71, maio/jun./2000.

⁹⁹ ABRÃO, Carlos Henrique. Responsabilidade tributária na continuação do negócio. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, ano VI, dez./2002.

¹⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio. Imposto de renda – responsabilidade do sucessor na aquisição de estabelecimento. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 39, p. 58, jul./ago./2000.

haja uma vinculação entre a figura eleita pelo legislador e a terceira pessoa, ou seja, o responsável tributário por sucessão.

Destarte, quando o legislador indicou o bem como elemento capaz de produzir a sucessão determinou que a aquisição seria o liame entre o elemento indicado no dispositivo e a terceira pessoa chamada a responder pela obrigação. Assim, tanto o artigo 130 como o artigo 131, inciso I, dispõe que qualquer aquisição de bem imóvel ou móvel implica em caso de responsabilidade tributária por sucessão. É de bom alvitre destacar que o legislador não fez distinção das aquisições oriundas de obrigações bilaterais, como no caso da compra e venda de imóveis disposta no *caput* do artigo 130, das aquisições decorrentes de disposições processuais, como é o caso das arrematações, apontadas no parágrafo único do indigitado dispositivo.

No caso do falecimento da pessoa física o artigo 131, incisos II e III, relaciona como vínculo os laços familiares entre o *de cujus* e o cônjuge e os sucessores disciplinados no Código Civil.

Já pessoa jurídica, elemento indicado no artigo 132, o vínculo é toda operação comercial que importe na extinção da pessoa jurídica devedora de tributos, seja por meio de fusão, incorporação ou cisão, e ainda através de operação que altere a sua estrutura, como no caso da transformação.

Por fim, no caso da atividade econômica, o legislador estabelece como vínculo, artigo 133, a mudança de comando da atividade econômica, ou seja, a lei considera sucessor aquele que adquire fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou comercial e passa a explorar a atividade econômica adquirida.

Importante frisar, na esteira da lição de Greco¹⁰¹, que o termo “aquisição” utilizado no referido dispositivo não está no sentido tradicional da compra e venda, isto é, de negócio jurídico voltado à obtenção da propriedade, mas no sentido de alteração do comando dos destinos da atividade econômica.

Posta essas considerações gerais, é de bom alvitre analisar cada uma das figuras de sucessão tributária admitidas no Código Tributário Nacional.

5.2 Sucessão tributária imobiliária

5.2.1 A situação definida no CTN e os tributos que alcança

Inicialmente é preciso deixar registrado que o *caput* do artigo 130 do CTN somente versa sobre a sucessão imobiliária, ou seja, da responsabilidade tributária nos casos de compra e venda de imóveis, deixando o artigo 131, inciso I, dispor sobre os casos de sucessão mobiliária, conforme análise enfrentada no tópico 5.4.

Eis a dicção normativa do *caput* do artigo 130 do Código Tributário Nacional:

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 sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

¹⁰¹ Obra já citada, p. 59.

Na sucessão imobiliária a lei dispõe que todo adquirente é sucessor (responsável tributário) das obrigações tributárias incidentes sobre o imóvel adquirido devidas pelo sucedido (contribuinte), salvo se comprovada inexistência de débitos.

Portanto, todas as operações que envolvam bens imóveis o adquirente, em regra, fica responsável pelos tributos incidentes sobre o imóvel objeto da negociação, salvo se tomar as precauções de solicitar do alienante documento que ateste a situação fiscal do imóvel, ou seja, a certidão negativa de tributos.

O Código Tributário Nacional manda um aviso para todas as pessoas que desejam adquirir um imóvel: verifiquem se sobre a propriedade a ser adquirida não incidem tributos não honrados pelo proprietário-alienante, pois do contrário, inapelavelmente os adquirentes irão assumir o dever pelo pagamento dos respectivos créditos tributários. E em seguida suaviza a regra ao permitir que o adquirente não assuma tal ônus se exigir do proprietário-alienante a certidão negativa de tributos.

Firmado o negócio com a apresentação da prova de quitação dos tributos, os adquirentes passam tão somente a responder pelos tributos futuros a incidir sobre o imóvel, na condição de contribuinte, vale dizer, os lançamentos tributários futuros com base na propriedade imobiliária serão formalizados em nome do novo proprietário, o adquirente, sem que lhe possa ser imputada responsabilidade por dívida pretérita.

Questão interessante sobre o tema é saber se créditos tributários posteriormente formalizados, cujas certidões negativas em geral trazem observação no sentido de que a emissão do referido documento não impede a cobrança futura

de eventuais créditos tributários apurados, serão imputados ao antigo proprietário (alienante) ou ao novo proprietário (adquirente)?

Acreditamos que a resposta para essa pergunta é que a dívida será exigida do antigo proprietário (alienante), em razão das considerações que seguem.

Como o Código Tributário Nacional exonera o adquirente da responsabilidade tributária no caso de exibição da prova de quitação dos tributos, a simples apresentação desse documento, onde não conste a existência de qualquer dívida incidente sobre o imóvel adquirido, o libera de qualquer ônus futuro relacionado com as obrigações pretéritas¹⁰².

Dessa forma, se a certidão negativa de tributos foi obtida de forma regular, sem qualquer espécie de fraude ou dolo, evidentemente que o adquirente não pode ser chamado a pagar os tributos antigos incidentes sobre o imóvel adquirido, posto que o documento fiscal mostrou para ele a realidade fiscal do imóvel, ou seja, a Fazenda Pública, através da certidão, asseverou para o adquirente que não existia qualquer crédito tributário lançado naquela matrícula imobiliária.

Ora, a palavra oficial do Fisco não pode trazer prejuízo para aquele que de boa-fé acreditou nas informações constantes na certidão. Além disso, no caso de existência de débitos o adquirente possui a faculdade de mesmo assim adquirir o bem, de assumir o ônus, de manifestar positivamente a sua vontade no entabulamento do negócio.

Por outro lado, ao adquirente ainda é permitido que, diante da existência de débitos, aceitar o negócio, mas abatendo do preço da operação o valor do tributo.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 130-131, verbera que as “certidões de quitação fornecidas pela Fazenda Pública sempre ressalvam o direito de cobrar créditos tributários que venham a ser apurados. Essa ressalva, porém, não retira da certidão o efeito que lhe atribui o art. 130 do Código Tributário. Se retirasse, aliás, ela não teria nenhum sentido, pois o adquirente ficaria sempre na incerteza, sem segurança para fazer o negócio. A ressalva constante dessas certidões prevalece apenas no sentido de poder o fisco cobrar créditos tributários que porventura venham a apurar, contra o contribuinte, pois a certidão de quitação, mesmo com a ressalva, impede que se configure a responsabilidade tributária do adquirente do bem”.

Entretanto, se o débito surge posteriormente ao negócio, apesar do documento oficial da Fazenda Pública regularmente obtido, o adquirente fica em posição fragilizada, posto que vai desembolsar valor superior àquele em que as partes convencionaram como satisfatório para a realização do negócio, em flagrante prejuízo do seu patrimônio.

Ademais, o Direito prima pela segurança jurídica, pela perenidade dos negócios firmados, caso em que os negócios firmados no presente correm o risco de no futuro sofrerem mutações por fatos pertencentes ao passado, cujos documentos à época do negócio mostraram uma realidade totalmente diferente para o comprador, isto é, que sobre o imóvel adquirido não recaia nenhum ônus tributário.

No que pertine aos tributos alcançados pela sucessão traçada no art. 130, cabe dizer que a responsabilidade do adquirente abrange todos os impostos que tenham como hipótese de incidência a propriedade de bens imóveis: imposto sobre a propriedade territorial urbana, caso o imóvel seja localizado na zona urbana ou de expansão urbana do Município, imposto sobre a propriedade territorial rural, no caso do imóvel estiver localizado na zona rural, além do imposto relacionado com a transmissão do bem adquirido.

E não se pode olvidar que o adquirente ainda fica sujeito ao pagamento de outros tributos relacionados com a figura da propriedade, assim o adquirente é responsável tributário pela taxa de serviços públicos relacionada com o imóvel adquirido e com a contribuição de melhoria.

Não se estende a regra do dispositivo em estudo às taxas pelo exercício do poder de polícia, posto que o fundamento para a sua exigência tem como parâmetro a limitação de direito ou interesse individual em prol da coletividade, não se vinculando, portanto, a propriedade, posse ou domínio útil de bem imóvel.

5.2.2 O tratamento tributário do arrematante é específico: ele não é responsável tributário

No caso da arrematação o parágrafo único do artigo 130 do Código Tributário Nacional dispensa um tratamento específico, caso em que não há a responsabilidade tributária do arrematante, posto que a sub-rogação opera sobre o respectivo preço, vale dizer, ao lance ofertado pelo imóvel levado à praça.

Não merece aplausos a opção do legislador em inserir a regra tributária sobre a arrematação no parágrafo único do artigo 130, posto que não se guarda semelhança entre a regra do *caput* com a disposta no indigitado parágrafo. Ora, como vimos, o *caput* dispõe sobre a responsabilidade tributária do adquirente de bem imóvel, resultado da compra e venda entabulada entre duas partes. A regra narrada no parágrafo único é sobre a figura da arrematação, instituto de direito processual civil, que não se confunde com a aquisição de imóvel por meio de compra e venda¹⁰³.

¹⁰³ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 552-553. Vol. 4, lembra que: “Houve no passado uma série de tentativas de enquadramento desse ato judicial em categorias do direito privado, falando-se em uma estranhíssima compra-e-venda realizada pelo juiz na condição de *mandatário* do executado (Carnelutti); mas que mandatário seria esse, constituído com o encargo de realizar um ato de tão grande inconveniência para o suposto ‘mandante’? A raiz de erro, que hoje consideramos grosseiro, consiste na colocação da questão no plano do direito privado, como se o juiz tivesse a necessidade de ser municiado de poderes contratuais, para poder impor-se sobre os bens do executado; na realidade, o poder do juiz vem do *Estado*, que ele corporifica no processo como agente de jurisdição, sendo ele autorizado a realizar todos os atos processuais destinados a cumprir os objetivos desta, inclusive lançando mãos sobre o patrimônio do devedor inadimplente”.

Diz o parágrafo único do art. 130 do Código Tributário Nacional: “Art. 130. [...]. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sob o respectivo preço”.

Destarte, como cediço, a boa técnica legislativa revela que o parágrafo ou parágrafos de um artigo guarda harmonia com a regra principal apontada na cabeça do dispositivo. No caso presente como a arrematação nem de longe se confunde com a compra e venda melhor seria dispor tal regra em artigo independente, principalmente porque a arrematação tanto se aplica aos casos de bens imóveis como de bens móveis, não se aplicando a regra específica do artigo 131, inciso I, porque versa sobre a aquisição de bem móvel, isto é, a compra e venda de bem móvel.

Além disso, a responsabilidade tributária do adquirente do imóvel através de compra e venda é pessoal enquanto que a aquisição através de arrematação judicial não implica na responsabilidade tributária do arrematante em relação aos tributos incidentes sobre o objeto da hasta judicial.

Posto isso, é preciso lembrar que toda execução visa permitir que o credor-exeqüente tenha o seu direito satisfeito pelo devedor-executado, cujo patrimônio responde pelas obrigações não honradas espontaneamente.

Dessa feita, a arrematação é uma verdadeira expropriação do bem penhorado, autorizada pela lei processual civil, com o escopo de satisfazer os termos da prestação jurisdicional e transformar o bem penhorado em moeda corrente no país a fim de satisfazer o direito lesado do credor-exeqüente.

E todos aqueles que têm interesse em adquirir o bem penhorado em hasta pública oferecem o seu lanço, sagrando vencedor o licitante que ofertar a maior

quantia¹⁰⁴ pelo bem levado à praça ou leilão, em verdadeiro certame licitatório, mas com a diferença de que o vencedor é aquele que oferece a maior quantia pelo bem, ao contrário do processo licitatório disciplinado pela Lei nº 8.666 onde resta vencedor aquele licitante de menor preço para a entrega de bens ou pela prestação de serviços.

Como em regra o arrematante é terceira pessoa sem vínculo com o exeqüente¹⁰⁵ ou o executado e sem interesse na questão debatida no processo, mas tão somente com o objetivo de adquirir o bem levado à hasta pública, o legislador tributário entendeu que no caso da arrematação em hasta pública não há a responsabilidade tributária do arrematante.

Portanto, diante da regra tributária, se o bem imóvel ou bem móvel for arrematado por preço que não consiga satisfazer os débitos incidentes sobre ele, nem assim o arrematante fica obrigado a recolher o saldo tributário não satisfeito¹⁰⁶. No caso, a Fazenda Pública interessada deve buscar outros bens do executado-contribuinte para que possa receber o saldo devedor, sem importunar o novo

¹⁰⁴ Nunca é demais recordar que na primeira hasta pública os interessados nunca poderão oferecer lance inferior ao valor estipulado pela avaliação (artigo 686, inciso VI do Código de Processo Civil). Inexistindo lances ou existindo apenas lances inferiores ao valor da avaliação, o artigo 692 do CPC permite que o bem seja levantado pelo maior valor ofertado, mesmo inferior ao da avaliação, mas que não seja preço vil. A expressão “preço vil” é por demais subjetiva, cabendo ao juiz do feito em cada caso aferir a oferta. Existem decisões que entendem ser inadmissível declarar vencedor quem ofereça lance abaixo de 25% (vinte e cinco por cento) da avaliação, outras decisões, porém, apontam como preço vil propostas abaixo de 50% (cinquenta por cento) do valor fixado na avaliação. Destarte, ao mencionar “maior quantia” entenda-se aquela ofertada dentro das regras fixadas na legislação Processual Civil.

¹⁰⁵ Diz em regra que o arrematante não possui vínculo com o exeqüente porque a lei processual civil permite que o próprio exeqüente possa participar no certame para a aquisição do bem penhora em hasta pública (artigo 690, § 2º do Código de Processo Civil), que não se confunde com a adjudicação.

¹⁰⁶ É neste sentido que se encaminha a jurisprudência, como se verifica nessa decisão: “Na hipótese de arrematação em hasta pública, dispõe o par. Único do art. 130 do CTN que a sub-rogação do crédito tributário, decorrente de impostos cujo fato gerador seja a propriedade do imóvel, ocorre sobre o respectivo preço, que por eles responde. Esses créditos, até então assegurados pelo bem, passam a ser garantidos pelo referido preço da arrematação, recebendo o adquirente o imóvel desonerado dos ônus tributários devidos até a data da realização da hasta. Se o preço alcançado na arrematação em hasta pública não for suficiente para cobrir o débito tributário, não fica o arrematante responsável pelo eventual saldo devedor. A arrematação tem o efeito de extinguir os ônus que incidem sobre o imóvel arrematado, passando este ao arrematante livre e desembaraçado dos encargos tributários” (RT 773/196-202).

proprietário do bem arrematado, cuja transferência do bem para o seu patrimônio não depende da autorização do Erário Público¹⁰⁷, no que pertine aos tributos ainda incidentes sobre o bem e não quitados, pois daí é iniciada uma nova relação obrigacional tributária, cujo pólo passivo o novo proprietário ocupa na condição de contribuinte.

Evidente que o arrematante não fica livre do pagamento do imposto sobre a transmissão uma vez que essa exação incide no momento em que o bem passa a compor o patrimônio do arrematante, saindo em definitivo do patrimônio do contribuinte-executado.

Como o arrematante não é considerado responsável tributário, ocorrendo apenas a sub-rogação sobre o respectivo preço oferecido na hasta pública, o Código Tributário Nacional não relaciona os tributos vinculados à sucessão capazes de obrigar o sucessor.

5.3 Sucessão *causa mortis* e os tributos atingidos

Na responsabilidade por morte do contribuinte a lei atribuiu ao espólio, ao herdeiro, ao meeiro, ao legatário e etc., o dever de responder pelos tributos devidos pelo falecido, limitando, porém, a responsabilidade ao quinhão, ao legado ou a meação percebida por cada um:

¹⁰⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 747, leciona que se a “transmissão do imóvel opera por venda em hasta pública, ou seja, o leilão judicial, o arrematante escapa ao rigor do art. 130, porque a sub-rogação se dá sobre o preço por ele depositado. Responde este pelos tributos devidos, passando o bem livre ao domínio de quem o arrematou”.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – [...];

II – O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo “de cujus” até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação.

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

Cuida agora o legislador tributário de estipular regras para garantir o recebimento do crédito mesmo após o falecimento do contribuinte, ou seja, nem a morte é capaz de impedir que as autoridades fiscais possam buscar a satisfação do direito da Fazenda Pública.

O legislador estabeleceu que duas situações permitem a ocorrência da responsabilidade tributária: o falecimento do contribuinte e o vínculo advindo dos laços familiares existentes entre o *de cujus* e os seus sucessores.

A responsabilidade tributária traçada na sucessão *causa mortis* é pessoal.

Assim, em razão deste caráter pessoal todos os tributos devidos pelo *de cujus* até a data do óbito são de responsabilidade tributária pessoal do espólio, cujo dever de honrar os tributos não pagos pelo contribuinte falecido é transferido ao espólio em razão do evento “morte”.

Portanto, ao contrário do ocorre na aquisição de bens móveis ou imóveis em que os tributos ficam relacionados com o bem objeto da compra e venda, na sucessão tributária decorrente do falecimento do contribuinte, todos os tributos devidos pelo contribuinte falecido ficam sob a responsabilidade do espólio. Destarte, o espólio fica compelido a pagar o imposto de renda devido, o imposto sobre a propriedade territorial urbana ou rural de imóveis pertencentes ao falecido, ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores devidos pelo *de cujus*, o imposto sobre importações realizadas pelo contribuinte falecido etc. Enfim, toda a

dívida tributária do contribuinte falecido com qualquer das Fazendas Públicas deve ser suportado pelo espólio.

A partir do falecimento do contribuinte todas as obrigações tributárias nascidas têm como devedor principal o espólio, na condição de contribuinte. Ocorrida a partilha e não pagos todos os tributos pelo espólio a responsabilidade pelo pagamento das exações devidas é transferida aos sucessores e ao cônjuge meeiro, limitada, porém, ao quinhão, legado, ou meação.

Da mesma forma que ocorre com o espólio, o cônjuge meeiro e o sucessor a qualquer título respondem por todos os tributos devidos pelo contribuinte falecido e não apenas pelos tributos incidentes sobre os bens que lhes forem partilhados, posto que, conforme citado, trata-se de elemento subjetivo eleito pelo legislador tributário¹⁰⁸.

Apesar do *caput* do artigo 131 apontar que se trata de responsabilidade pessoal e como tal pressupor uma responsabilidade não limitada. A responsabilidade dos sucessores a qualquer título e do cônjuge meeiro é limitada à parte que lhe são reservadas.

E aqui se diferencia a responsabilidade tributária do espólio e dos sucessores. Enquanto a responsabilidade tributária do espólio é integral, a responsabilidade tributária do cônjuge e dos sucessores fica limitada à meação, ao quinhão e ao legado.

Além disso, não se pode deixar de assinalar que o cônjuge meeiro e os sucessores a qualquer título possuem a faculdade de manifestar pela aceitação ou

¹⁰⁸ Como dispõe GRECO, Marco Aurélio. Imposto de renda – responsabilidade do sucessor na aquisição de estabelecimento. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 39, p. 62, jul./ago./2000: “[...] na medida em que o elemento de conexão assume uma feição subjetiva, a dimensão da responsabilidade sucedida seria, em princípio, na mesma extensão da responsabilidade que o *de cuius* possuía. Vale dizer, haveria, em princípio e se fosse aplicado apenas o critério decorrente do elemento de conexão, uma sucessão plena, irrestrita, da totalidade das dívidas tributárias de que era devedor o *de cuius*. Digo “em princípio”, pois, em relação ao inc. III (espólio), a sucessão é integral e sem limites”.

não dos bens partilhados, caso em que, não aceitando, não ficam responsáveis pelos tributos devidos.

5.4 Sucessão por remição¹⁰⁹ e os tributos atingidos

Por sua vez, na sucessão por remição a lei impõe ao remitente a responsabilidade pessoal pelos tributos devidos pelo remido: “Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos”.

Cumprir dizer que o legislador ao dispor que são pessoalmente responsáveis tributários o adquirente ou remitente pelos tributos devidos em relação aos bens adquiridos ou remidos não distingue os bens móveis dos imóveis, isto é, menciona que a aquisição ou a remição de qualquer bem tem como consequência a responsabilidade tributária pessoal tanto do adquirente como do remitente.

Entretanto, é preciso apontar qual dispositivo é aplicado, artigo 130 ou artigo 131, inciso I, quando se tratar de aquisição de bem imóvel ou bem móvel.

Quando se tratar de aquisição de bem imóvel o artigo aplicável é o artigo 130, uma vez que o indigitado dispositivo dispõe sobre o caso específico da aquisição de bem imóvel.

Quando se tratar de aquisição de bem móvel segue o artigo 131, inciso I, regra geral sobre a aquisição de qualquer bem.

¹⁰⁹ A remição a que nos referimos é a remição de bens e não a remição da execução. Ambas são disciplinadas no Código de Processo Civil, porém a remissão da execução é forma de extinção do processo executivo e ocorre quando se resgata a dívida executada, com o pagamento do principal e mais os consectários legais, inclusive os honorários advocatícios.

A análise é outra quando o caso for de remição, pois se o bem remido for móvel ou imóvel a regra a ser seguida sempre será a do artigo 131, inciso I., caso que, em ambas as situações, o remetente sempre será responsável tributário pessoal pelas exações devidas pelos bens remidos.

Remição é ato de redimir ou resgatar o bem penhorado em execução pelo cônjuge, ascendente ou descendente do executado, conforme dispõe o art. 787 do Código de Processo Civil:

Art. 787. É lícito ao cônjuge, ao descendente, ou ao ascendente do devedor remir todos ou quaisquer bens penhorados, ou arrecadados no processo de insolvência, depositando o preço por que foram alienados ou adjudicados.

Parágrafo único. O direito a remir será exercido no prazo de vinte e quatro (24) horas, que mediar:

I – entre a arrematação dos bens em praça ou leilão e a assinatura do auto (art. 693);

II – entre o pedido de adjudicação e a assinatura do auto, havendo um só pretendente (art. 715, § 1º); ou entre o pedido de adjudicação e a publicação da sentença, havendo vários pretendentes (art. 715, § 2º).

A remição funciona como uma opção ofertada pelo legislador processual para que o bem penhorado não saia do patrimônio da família do executado. Entretanto, é preciso que se diga que o bem remido em nenhuma hipótese pode ser mantido no nome do contribuinte-executado, mas registrado na pessoa do parente ou cônjuge que efetivar o resgate.

Nesta altura verifica-se que o legislador tributário disciplina dois comportamentos em se tratando de arrematação e em se tratando do espólio e sucessores: a primeira não existe responsabilidade tributária, posto que opera a sub-rogação no preço da arrematação em hasta pública e na segunda a existência de responsabilidade tributária pessoal do espólio e dos sucessores, sendo que no caso dos sucessores a responsabilidade tributária dos sucessores a qualquer título e do cônjuge meeiro é limitada à meação, ao quinhão ou ao legado.

Em se tratando de responsabilidade tributária pessoal fica claro que tanto o adquirente como o remetente de bens são obrigados a honrar a dívida tributária que nasceu da materialização da hipótese de incidência do tributo pelo contribuinte, ou seja, respondem por dívida alheia, nascida de ato realizado pelo sujeito passivo originário.

No caso do adquirente a responsabilidade é pessoal porque a propriedade é obtida por meio da conjugação de vontades entre comprador e vendedor, e este tem todos os meios para saber sobre a dívida que paira sobre o bem adquirido e, assim, tem a oportunidade de incluir no negócio o valor do tributo não pago incidente sobre o objeto da operação. Na verdade, o adquirente é motivado pelo objetivo de somar ao seu patrimônio determinado bem imóvel, seja para moradia ou pela perspectiva de realizar um negócio que lhe renda frutos.

O remetente, por sua vez, é responsável tributário pessoal não pela perspectiva de um acordo de vontades, como no caso da compra e venda, posto que é indiscutível o desejo do executado não perder a titularidade do bem penhorado, somente concretizando a subtração do bem do seu patrimônio pela impossibilidade de quitar a obrigação, mas impulsionado pela motivação de manter o bem remido no seio familiar, seja sob a tutela do cônjuge, do pai, do filho e etc.

Ora, se a lei processual faculta que o bem levado à hasta pública possa ser mantido na família do executado, mesmo que na titularidade diversa da do executado, nada mais correto que o remido assumo o ônus de pagar por todos os tributos devidos incidentes sobre o bem remido.

É o preço a ser pago para que o bem não seja transferido para o patrimônio de um estranho ao executado.

No caso da arrematação a realidade é outra, apesar do desejo do arrematante seja realizar um bom negócio, como no caso do objetivo do adquirente, mas tais figuras são totalmente diversas.

O arrematante é, em regra, uma pessoa que não tem interesse na luta judicial travada entre credor e devedor, portanto não se pode transferir o ônus de pagar o tributo para ele, mas tão somente vincular a dívida ao valor que foi ofertado pelo lance vencedor.

Daí porque o tratamento dispensado pelo Código Tributário Nacional para cada um deles é diverso.

Da mesma forma como ocorre com o adquirente de bem imóvel por compra e venda, onde o parâmetro escolhido é o bem, na remição a responsabilidade tributária do remitente é pessoal e integral pelos tributos incidentes sobre o bem remido.

Portanto, mesmo que o valor da remição não seja suficiente para quitar a dívida tributária incidente sobre o bem remido, o remitente é responsável pelo pagamento do saldo devedor.

5.2.5 Sucessão empresarial e os tributos atingidos

Finalmente, na responsabilidade empresarial a lei estipula a responsabilidade nos casos de fusão, incorporação e transformação, visando impedir que os

contribuintes utilizem dessas figuras do direito societário para não honrar com suas obrigações tributárias¹¹⁰:

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

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

Cumprindo observar que o legislador tratou de cercar de todos os meios legais possíveis para garantir o direito de crédito da Fazenda Pública¹¹¹ e, em se tratando de preservar o crédito tributário no campo da processualística civil, sobretudo na ação executiva, firmou a responsabilidade do arrematante e do remitente, porém silenciou sobre a responsabilidade do adjudicante em hasta pública, conforme análise que se fará no capítulo seguinte.

A Lei das Sociedades por Ações¹¹² reserva alguns dispositivos para regular a sucessão das sociedades anônimas e que são aplicáveis a outros tipos societários, inclusive as sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

Assim, dispõe o artigo 228 sobre a fusão, conceituando-a como a “operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma entidade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações”.

Típico caso de sucessão empresarial, posto que duas ou mais sociedades são extintas para permitir o nascimento de outra entidade, em geral mais robusta e estruturada para enfrentar os desafios comerciais para a qual foi criada. Destarte,

¹¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Imposto de renda – responsabilidade do sucessor na aquisição de estabelecimento. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 39, p. 149, jul./ago./2000.

¹¹¹ VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 45.

¹¹² Lei nº 6.404, de 15.12.1976.

resta evidente que para preservar o direito do Fisco ao recebimento dos seus créditos tributários, a nova empresa surgida da sucessão deve responder pelos tributos devidos pelas sociedades extintas, cujo patrimônio foi revertido para a novel instituição.

A transformação, por seu turno, é tratada no artigo 220 e é caracterizada pela “operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro”, ou seja, é uma mudança na roupagem da empresa, passando, por exemplo, de sociedade anônima para sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

Não trata na verdade de caso de verdadeira sucessão empresarial, mas mesmo assim o legislador, sempre procurando resguardar os direitos creditórios da Fazenda Pública, incluiu no rol da responsabilidade tributária do artigo 132.

Já a incorporação é a “operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações” (artigo 227).

Da mesma forma que ocorre nos casos de fusão, o Código Tributário Nacional transferiu para a sociedade incorporada o dever dos tributos devidos pela sociedade incorporada, procurando, mais uma vez, como não poderia deixar de ser, oferecer condições para que a Fazenda Pública receba seus créditos.

Não tratou o Código Tributário Nacional dos casos de cisão, previsto no artigo 229 das Leis das Sociedades por Ações, e que consiste

na operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Apesar de não registrar a cisão no texto do artigo 132, esta modalidade sucessão empresarial também está abarcada pelos fundamentos do referido dispositivo¹¹³. Ora, como se trata de operação em que a companhia cindida é extinta, no caso de transferir todo o seu patrimônio, não seria lógico que a nova sociedade constituída com o patrimônio versado da sociedade extinta ficasse imune da responsabilidade pelo pagamento dos tributos não honrados pela sociedade que desapareceu. Como a tônica do legislador tributário foi garantir ao Fisco o recebimento dos seus créditos e considerando que a cisão é modalidade de sucessão empresarial, assim definida na Lei das Sociedades por Ações, cujas definições foram utilizadas pelo Código Tributário Nacional em nome da superposição do Direito Tributário, impossível admitir qualquer entendimento em sentido contrário.

Admitir que a cisão estaria fora das regras de responsabilidade tributária por sucessão empresarial, por entender que a letra da lei não a relacionou nas hipóteses narradas no indigitado dispositivo, seria autorizar ao empresariado nacional que realizasse qualquer operação comercial sem a preocupação com o pagamento do imposto de renda, imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, contribuição para o PIS, COFINS e etc., pois assim que a empresa restasse impedida de realizar as suas atividades mercantis, bastaria transferir todo o seu patrimônio para uma nova empresa, extinguindo a sociedade cindida, e começando uma nova fase comercial, em verdadeiro círculo vicioso às custas do Estado e da sociedade.

¹¹³ VILELA, Gustavo Etchaluz. **A responsabilidade tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 100: “O Código Tributário Nacional não fez menção a um outro tipo de extinção empresarial (que até nem sempre se verifica) que, em todo o caso, vem sendo admitido pela doutrina e pela jurisprudência: a *cisão*. Quando foi editado em 1966, vigia ainda a Lei das Sociedades anterior (a Lei n. 2.627/40), que não mencionava o instituto. Tal tipo de extinção só veio ao nosso sistema jurídico em 1976, quando da nova Lei das Sociedades Anônimas, a Lei nº 6.404 [...]”.

Já no caso da aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, o legislador dispõe que o adquirente tem responsabilidade integral, no caso do alienante cessar a exploração da atividade econômica, ou subsidiária com o alienante, na hipótese deste continuar na exploração ou iniciar no prazo de 6 (seis) meses, contados da alienação, nova atividade econômica no mesmo ou em outro ramo comercial, industrial ou profissional:

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

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

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

Ao tratar da aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, o legislador tributário disciplinou dois comportamentos: um, regido pelo inciso I do dispositivo transcrito, determinando que o adquirente tem responsabilidade *integral* pelos tributos vinculados ao fundo ou estabelecimento adquirido, e o outro, regido pelo inciso II da referida norma, fixando que o alienante é responsável pelos tributos devidos pelo fundo ou estabelecimento e, não sendo possível a satisfação do crédito tributário, recai sobre o adquirente, subsidiariamente, o pagamento dos tributos.

No caso da hipótese narrada no inciso I, uma rápida leitura pode aparentar que a responsabilidade tributária recai totalmente sobre o adquirente, afastando qualquer possibilidade de convocação do alienante, porém se o objetivo do legislador tributário é garantir o recebimento do crédito tributário, não seria admissível que a lei autorizasse a exclusão do alienante.

Destarte, se a Fazenda Pública não conseguir a satisfação do seu crédito tributário junto ao adquirente, poderá chamar o alienante para responder pelo pagamento das obrigações tributárias¹¹⁴, posto que *integralmente* não quer dizer *exclusivamente*¹¹⁵.

Em relação ao inciso II, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos é inicialmente do alienante, porém se a Fazenda Pública credora não conseguir obter êxito na busca pelo recebimento dos tributos devidos ela poderá exigir do adquirente o pagamento das respectivas exações.

A responsabilidade do adquirente é apenas subsidiária, vale dizer, a Fazenda Pública credora não pode exigir o pagamento do tributo inicialmente do adquirente, mas somente depois de ter tomado todas as providências necessárias objetivando receber o crédito tributário do alienante. Quando restarem infrutíferas as tentativas de recebimento do crédito tributário do alienante porque ele se encontrava insolvente ou mesmo porque não foi mais localizado, ou ainda por outro motivo qualquer que não permita a satisfação da Fazenda Pública credora, aí a

¹¹⁴ Neste sentido é a lição de BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 751, que assevera: “À primeira vista, esse art. 133, I, leva a crer que o legislador libera o alienante, que se retira de atividade, mesmo que tenha bens suficientes para pagar seu débito, deixando ao adquirente a ação regressiva pelo que vier a pagar por ele. Mas cremos que não é esse o propósito do CTN. Se o adquirente vier a perder por uma causa física ou econômica o acervo que lhe transferiu o alienante, este poderá ser chamado administrativa ou judicialmente a satisfazer quanto devia ao Erário, ainda que nenhuma atividade esteja exercendo. Não poderia estar na cogitação do legislador desonerar o homem de negócios que destes se retirasse, para viver de rendas ou mesmo consumir seu patrimônio”. Da mesma forma ponteia ABRÃO, Carlos Henrique. Sucessor tributário empresarial. In: **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 25, p. 81, out./dez./1998: “A conjugação dos arts. 123 e 133, do CTN permite concluir na direção da responsabilidade do adquirente, mas sempre ressalvada a possibilidade de incidir também aquela do alienante, desde que comprovada a insuficiência patrimonial para satisfação obrigacional”. Em sentido contrário, AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 324, afirma: “Nessa hipótese, afirma o Código que a responsabilidade do adquirente é *integral*. O que, na verdade, o Código quis dizer é que, nesse caso, o adquirente responde *sozinho*, ou seja, não há obrigação do alienante”.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 134, sustenta que: “A regra legal diz apenas que o adquirente responde “integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade”. Quem diz *integralmente* não está dizendo *exclusivamente*. Pode ocorrer que o adquirente, em virtude de débitos trabalhistas ou mesmo de outros débitos tributários, não tenha condições de fazer o pagamento. Seu patrimônio pode ser insuficiente para garantir o pagamento da dívida tributária que assumiu com aquisição. O alienante, mesmo havendo cessado a respectiva exploração, continua responsável”.

responsabilidade tributária recairá sobre o adquirente, com a Fazenda Pública exigindo dele o cumprimento da obrigação.

E os tributos ligados ao fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional que serão devidos pela sucessão são todos os exigidos de qualquer estabelecimento: imposto sobre serviços de qualquer natureza, imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, imposto sobre produtos industrializados, contribuição sobre o financiamento da seguridade social, contribuição para o pis e, sendo o caso, dependendo da atividade econômica, a contribuição de intervenção no domínio econômico. Evidentemente que também devem ser relacionados os impostos incidentes sobre a propriedade, no caso de serem adquiridos os imóveis onde funcionem os respectivos estabelecimentos.

CAPÍTULO VI

UM PERFIL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADJUDICANTES

6.1 Considerações iniciais

Conforme já formulado na introdução deste trabalho, o objetivo traçado no tema da dissertação é analisar se ocorre a figura da responsabilidade tributária nas adjudicações. E dois são os parâmetros a serem discutidos: o primeiro é buscar os fundamentos para determinar a existência ou não da responsabilidade tributária daqueles beneficiados em sentenças que, em inventários ou partilhas, adjudicaram bens de raiz em pagamento das dívidas da herança; o segundo é verificar se estamos diante ou não da responsabilidade tributária nos casos de adjudicação de bens em hasta pública não configurados nas questões sucessórias.

A primeira figura, isto é, a adjudicação de bens em processos de inventário e partilha, a responsabilidade tributária é latente porque o Código Tributário Nacional expressamente consigna tal figura no art. 131, inciso II, porém quando se busca no texto tributário regras sobre a responsabilidade tributária nas adjudicações em hasta pública decorrentes de processos de execução a realidade é completamente diversa, posto que o legislador não se preocupou, pelo menos, expressamente em consignar tal figura, apesar de textualmente referir-se à arrematação e a remição de bens.

Daí a necessidade de buscar apoio nas lições doutrinárias e, especialmente, nas posições jurisprudenciais,

Feitas estas considerações passamos analisar o tema central deste trabalho.

6.2 A figura da adjudicação nos processos de execução e nos de inventário e partilha

A leitura do Código Tributário Nacional revela dois artigos específicos sobre a responsabilidade tributária imobiliária e mobiliária, o artigo 130 e o inciso I do artigo 131. O primeiro disciplina que o crédito tributário referente a impostos cuja hipótese de incidência seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis sub-rogam-se na pessoa do respectivo adquirente, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. O segundo determina que é pessoal a responsabilidade do adquirente e do remitente pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos.

Apesar de não expressamente posto no artigo 130, a responsabilidade tributária é pessoal, vale dizer, quem adquire um bem imóvel assume o dever de honrar os tributos incidentes sobre o bem. Enfim, quem adquire bem imóvel ou bem móvel assume o dever pessoal de pagar os tributos incidentes sobre os bens.

Por expressa determinação legal (art. 131, inciso I), o remitente, da mesma forma, assume uma responsabilidade pessoal pelos tributos remidos, porém não é a mesma regra referente ao arrematante, posto que o parágrafo único do artigo 130 dispõe que a sua responsabilidade sub-roga-se no preço.

No que se relaciona com a adjudicação é necessário analisar esta figura jurídica, antes de adentrar no exame da lei, da doutrina e da jurisprudência.

O credor, por meio de uma ação executiva, busca o patrimônio do devedor para satisfazer o seu direito de crédito ameaçado pelo descumprimento deliberado da obrigação assumida entre as partes, ou seja, quando o devedor espontaneamente não cumpre a obrigação assumida, o credor vai buscar no Estado, por meio dos órgãos de prestação jurisdicional, a tutela para compeli-lo a honrar com o compromisso entabulado.

Dessa feita, quando o credor promove o processo de execução ele se vale dos procedimentos judiciais para fazer valer o seu direito contra o devedor inadimplente e este, por sua vez, tem o dever de submeter-se aos atos coordenados de execução.

Como o patrimônio do devedor é que responde pelo cumprimento da obrigação, ele é objeto dos atos expropriatórios visando a satisfação do direito do credor-exeqüente.

Assim, a penhora dos bens do devedor é o meio de preservar a ação executiva promovida, evitar que ela seja desprovida de conteúdo¹¹⁶, ou seja, no que pertine ao objetivo almejado, o cumprimento da obrigação e, por conseqüência, a satisfação do credor.

Após o trâmite da execução e comprovado o direito do credor, o bem que garantiu o feito normalmente é transformado em moeda corrente para permitir a liquidação da dívida¹¹⁷.

¹¹⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 180. Vol. 2.

¹¹⁷ SILVA, Sérgio André Rocha Gomes de. Responsabilidade pessoal dos sócios por dívidas fiscais da pessoa jurídica. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, ano VI, p. 12, dez./2002.

Dessa feita, na chamada fase de satisfação, o exeqüente recebe normalmente o dinheiro resultante da arrematação do bem penhorado ou ainda pela sua remição, porém existem situações delineadas no Código de Processo Civil em que o credor recebe o próprio bem penhorado, em substituição ao dinheiro, pela quitação do crédito, vale dizer, o credor adjudica o bem dado em garantia do feito¹¹⁸.

Adjudicação é uma figura jurídica semelhante à dação em pagamento, pela qual o credor recebe um bem pelo pagamento da respectiva obrigação¹¹⁹.

A adjudicação dos bens penhorados é um direito do credor que se materializada através da observância de alguns pressupostos legais (art. 714 do Código de Processo Civil): a) ocorrência de praça ou leilão sem lanço; e b) valor da adjudicação não inferior ao preço da avaliação:

Art. 714. Finda a praça sem lançador, é lícito ao credor, oferecendo preço não inferior ao que consta do edital, requerer lhe sejam adjudicados os bens penhorados.

§ 1º Idêntico direito pode ser exercido pelo credor hipotecário e pelos credores concorrentes, que penhorarem o mesmo imóvel.

§ 2º Havendo mais de um pretendente pelo mesmo preço, proceder-se-á entre eles à licitação; se nenhum deles oferecer maior quantia, o credor hipotecário preferirá ao exeqüente e aos credores concorrentes.

Portanto, finda a praça sem que houvesse ocorrido qualquer lance, o credor já fica autorizado a pleitear a transferência do bem para o seu patrimônio acompanhado da oferta de valor não inferior ao que foi avaliado pelos serventuários de justiça.

¹¹⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 333. Vol. 4.

¹¹⁹ Como diz MARQUES, José Frederico. **Instituições de direito processual civil**. Campinas: Millennium, 2000. p. 238. Vol. 4. A adjudicação é “ato executivo de expropriação, em que figura o credor como adquirente de bens penhorados. Como na arrematação, se trata de ato jurisdicional que o juiz exercita no processo executivo, determinando a entrega da coisa ao credor, para que assim fique satisfeita a pretensão deste. Destarte, a adjudicação constitui, só por si, a própria satisfação da pretensão executiva do credor”.

Assim sendo, a transmissão do bem por meio da adjudicação em muito se assemelha à transmissão realizada através da arrematação. A diferença é que na arrematação o interessado formaliza o lance e na adjudicação o credor formaliza o pedido para a autoridade judiciária. Além disso, o bem adjudicado acresce o patrimônio do credor e o bem arrematado adiciona-se ao patrimônio de um terceiro.

E ainda deve ser registrado que a adjudicação não apenas se refere aos bens imóveis, mas também aos bens móveis, senão vejamos.

O Código de Processo Civil disciplina a adjudicação em dois dispositivos, os arts. 714 e 715, cujo título da subseção é *adjudicação de imóvel*. Na redação do art. 714 reforça-se a idéia trazida no título da subseção porque o legislador expressamente menciona que encerrada a *praça* sem lançador o credor pode exercitar seu direito de adjudicar o bem. Ora, como cediço, o termo *praça* é utilizado comumente para hastas públicas voltadas à arrematação de bens imóveis e leilão para bens móveis.

Entretanto, ao dispor sobre as regras gerais sobre o pagamento do credor, onde estão inseridas as regras pertinentes à adjudicação, o legislador estabeleceu que o pagamento ao credor poderia ser feito, dentre outros, pela *adjudicação de bens penhorados* (art. 708, inciso II), sem qualquer referência a bens imóveis ou bens móveis; o que permite concluir que ela não se aplica tão somente aos imóveis.

Por outro giro, a execução é o meio que o credor possui para a satisfação do seu direito à prestação, cujo cumprimento não foi honrado pelo devedor. E o patrimônio do devedor é quem vai suportar o adimplemento da obrigação. Dessa forma, se a adjudicação é um meio permitido na lei processual para satisfazer o direito do credor, não se poderia restringir a utilização deste direito apenas aos bens

imóveis, mas também para os bens móveis, posto que a somatória deles é que vai representar o patrimônio do devedor.

No caso de sucessão *causa mortis* a herança responde pelos pagamentos das dívidas do falecido e feita a partilha as dívidas serão exigidas de cada um dos herdeiros de acordo com a parte que foi reservada a cada um (art. 1.997 do Novo Código Civil Brasileiro).

A lei processual civil autoriza que o único herdeiro possa adjudicar os bens do espólio (§ 1º do art. 1.031) e será homologada pelo juiz mediante a quitação dos tributos.

6.3 Os adjudicantes de bens em inventários ou partilhas e a responsabilidade tributária

Falecido o contribuinte, o espólio responde pelos tributos devidos pelo *de cuius*. Esta é a orientação emanada pelo Código Tributário Nacional (art. 131, inciso III) e pelo Código de Processo Civil (art. 597).

Entretanto, feita a partilha a responsabilidade pelo pagamento dos tributos recai sobre os herdeiros, segundo o CTN (art. 131, inciso II), o CPC (art. 597) e o CC (art. 1.997).

Enquanto a responsabilidade tributária do espólio é integral, a responsabilidade tributária do cônjuge meeiro, do herdeiro e do legatário fica limitada ao valor percebido por cada um.

Evidente que se algum herdeiro obter a adjudicação de um bem arrolado no inventário ou partilha e, por conseqüência, passar a ser proprietário de tal bem, deve obrigatoriamente responder pelo pagamento dos tributos (art. 1.031 do Código de Processo Civil):

Art. 1.031. A partilha amigável, celebrada entre partes capazes, nos termos do art. 1.773 do Código Civil, será homologada de plano pelo juiz, mediante a prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, com observância dos arts. 1.032 a 1.035 desta lei.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao pedido de adjudicação, quando houver herdeiro único.

§ 2º Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou adjudicação, o respectivo formal, bem como os alvarás referentes aos bens por ele abrangidos, só serão expedidos e entregues às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos.

O herdeiro adjudicante não fica livre do pagamento dos tributos, porém a responsabilidade do herdeiro-adjudicante fica limitada ao valor do bem adjudicado, por força da letra do Código Tributário Nacional.

A posição jurisprudencial é no sentido de que a adjudicação de bens da herança não libera do pagamento do tributo o herdeiro-adjudicante, em face de sua condição de responsável tributário:

INVENTÁRIO. ARROLAMENTO. VALOR DOS BENS. TRIBUTOS.

Tratando-se de mera adjudicação feita por herdeiro universal, o procedimento adequado e o de arrolamento, cabendo ao herdeiro atribuir valor aos bens e proceder o recolhimento dos tributos, descabendo discutir no feito questões tributárias ou referentes à avaliação.

(Agravo de Instrumento nº 598559466, 7ª Câmara Cível, Tribunal de Alçada do Rio Grande do Sul, Relator Juiz Sérgio Fernando de Vasconcelos Chaves, j. 10.03.1999).

CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS. EXPEDIÇÃO DE ALVARÁ. PREJUÍZO INEXISTENTE. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL.

A expedição de alvará, nos autos de inventário, para adjudicação de bem integrante do monte e objeto da cessão do direito hereditário não importa em prejuízo à Fazenda Pública, uma vez recolhidos pelo cessionário os tributos respectivos.

Recurso especial não conhecido.

(Recurso Especial n. 443761-RJ, Quarta Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Ruy Rosado de Aguiar, j. 25.11.2002).

HOJE A LEGISLAÇÃO QUE MODIFICOU O ARTIGO 1031, DO CPC, CONDICIONA A EXPEDIÇÃO DA CARTA DE ADJUDICAÇÃO À PROVA DE QUITAÇÃO DE TODOS OS TRIBUTOS DEVIDOS À FAZENDA PÚBLICA. INTERPRETAÇÃO DA LEI N. 9.280, DE 30.05.96. O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCD) ESTÁ NA MORTE DO AUTOR DA HERANÇA, NA TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA SAISINA, DO ARTIGO 1.572, DO CÓDIGO CIVIL, NÃO SENDO DEVIDO ANTES DA HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO (SÚMULA 114, DO STF). O CRÉDITO FISCAL DECORRE DA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO (ART. 147, DO CTN), OU POR HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU FICTA (ART. 150, CTN). HOMOLOGADO O CÁLCULO SE CONSTITUI O CRÉDITO FISCAL EM FAVOR DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO. SE HOVER PREPARO É DE SER CONHECIDO O RECURSO. EVENTUAL DIFERENÇA É DE SER HAVIDA NA ORIGEM.
(Apelação Cível nº 596093690, 8ª Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Relator Juiz Antônio Carlos Stangler Pereira, j. 17.10.1996).

A idéia do legislador tributário é impedir que o sucessor e o cônjuge meeiro recebam parcelas do patrimônio deixado pelo contribuinte falecido sem que se comprometam ao pagamento dos tributos não adimplidos pelo *de cuius*. Além disso, como o patrimônio do devedor é que responde pelas obrigações assumidas, a legislação tributária não poderia autorizar que os bens fossem transferidos para os sucessores sem as respectivas quitações das exações devidas.

Por outro lado, não se pode impor ao sucessor e ao cônjuge que adjudiquem bens da herança responsabilidades além do valor do bem adjudicado.

6.4 A situação tributária do adjudicante em hasta pública segundo a lei, a doutrina e a jurisprudência

No que se relaciona com a matéria tributária, havendo a adjudicação em ação executiva, cabe verificar se o adjudicante assume a responsabilidade tributária pessoal pelos tributos devidos pelo imóvel adjudicado em hasta pública ou se não

ocorre a responsabilidade, da mesma forma que ocorre com o arrematante, posto que há apenas a sub-rogação no respectivo preço.

No Código Tributário Nacional não se encontra qualquer dispositivo referente sobre a responsabilidade nas adjudicações em hasta pública, apenas regras pertinentes à arrematação e à remição e à adjudicação de bens de arrolados em inventários.

O Código Tributário Nacional estabeleceu regras sobre o pagamento do tributo nos casos de arrematação, fixando que o arrematante não fica sendo responsável tributário pelos tributos incidentes sobre o bem arrematado, posto que, segundo a norma geral tributária, parágrafo único do art. 130, na arrematação a sub-rogação ocorre sob o respectivo preço.

Nos casos de remição, o Código Tributário Nacional dispõe, art. 131, inciso I, que o remitente é responsável pessoalmente pelos bens remidos, o que significa dizer que a respectiva Fazenda Pública passa a exigir o pagamento dos tributos daquele que passa ser o titular do bem remido, cuja responsabilidade é total, ou seja, não se vincula ao valor do bem remido, como ocorre nas com o meeiro ou com o legatário, cuja responsabilidade é limitada ao bem que esteja recebendo.

Somente em leis específicas sobre o imposto municipal de transmissão de propriedades “inter-vivos” é que se vai encontrar regras sobre a adjudicação, porém todas restritas a dizer que a referida exação incide sobre a aquisição de imóveis através deste instituto e para determinar que a base de cálculo nos casos de arrematação e adjudicações em hasta pública é o preço da respectiva arrematação ou da adjudicação, nada estabelecendo, como não poderia ser, sobre a responsabilidade tributária dos adjudicantes.

É evidente que os bens adjudicados, remidos e arrematados a propriedade passa da pessoa do executado para o adjudicante, remitente ou para o arrematante. Assim, ocorrendo a transmissão, os adquirentes ficam obrigados a pagar o imposto sobre a transmissão do bem para que eles sejam registrados no órgão competente.

Na jurisprudência nossa pesquisa revelou a existência de decisões envolvendo o tema deste trabalho, cuja direção aponta no sentido de que não ocorre a responsabilidade tributária, posto que, do mesmo modo que ocorre com o arrematante, há apenas a sub-rogação sobre o respectivo preço. Entretanto, também preciso dizer que somente conseguimos identificar decisões em que o adjudicante desembolsa determinado valor para fazer valer o seu direito à adjudicação, não se localizando decisões, a não ser uma, em que se enfrenta a questão do crédito do adjudicante ser superior ao valor da avaliação, como se fará mais adiante. Assim, o adjudicante não é responsável tributário quando seu crédito é inferior ao valor da avaliação:

HASTA PÚBLICA. CARTA DE ARREMATAÇÃO OU ADJUDICAÇÃO. NEGATIVAS DE IMPOSTOS.

A prova de quitação dos impostos prevista e mencionada no inciso II do artigo 703 do Código de Processo Civil se refere aos tributos devidos pela transmissão da propriedade do bem arrematado ou adjudicado em hasta pública, não estando o arrematante ou o adjudicante obrigado a pagar os tributos incidentes sobre o imóvel, porquanto responde por estes o preço depositado. Agravo provido.

(Agravo de Instrumento nº 197001688, 1ª Câmara Cível, Tribunal de Alçada do Rio Grande do Sul, Relator Juiz Arno Werlang, j. 06.05.1997).

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. EXECUÇÃO FISCAL MOVIDA PELO INSS. BENS DA EMPRESA ADJUDICADOS A TERCEIROS, PREVIAMENTE À PENHORA, EM RAZÃO DE EXECUÇÃO TRABALHISTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. CTN, ART. 133. NÃO COMPROVAÇÃO DA CONTINUIDADE DA EXPLORAÇÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO.

1. Não possuem responsabilidade por sucessão, nos termos do artigo 133 do CTN, terceiros a quem foram adjudicados bens pertencentes a empresa devedora do fisco, em razão de créditos trabalhistas e antes da penhora requerida em execução movida pelo INSS, e que constituem procurador para cuidar da administração dos bens móveis e imóveis recebidos, sem que fique configurado que deram continuidade à exploração do fundo de

comércio ou estabelecimento aos quais se encontravam afetados ditos bens.

2. Apelação improvida. Remessa, tida por interposta, prejudicada. Sentença confirmada.

(Apelação Cível n. 199901000798439-MG, Terceira Turma, Tribunal Regional da Primeira Região, Relator Juiz Olindo Menezes, j. 08.06.2000).

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO. EXEGESE DO ART. 133 DO CTN. BENS ADJUDICADOS A TERCEIROS EM RAZÃO DE EXECUÇÃO TRABALHISTA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE FRAUDE EM DETRIMENTO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO.

I. A responsabilidade por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento não está assentada em sucessão do estabelecimento como um conjunto de bens corpóreos, mas no prosseguimento das atividades da mesma unidade econômica sob outra composição social.

II. Sem comprovação da sucessão empresarial prevista no art. 133 do CTN, não se pode imputar obrigação tributária a terceiro e, assim, negar validade a adjudicação de bens em sede de execução trabalhista.

III. A fraude só pode ser presumida no caso de expressa determinação legal e, na hipótese, muito embora a penhora, no Juízo da Fazenda, tenha precedido à adjudicação trabalhista, esta prevaleceu sobre aquela em face da absoluta preferência dos créditos trabalhistas (CTN, art. 186), tendo, três meses depois, os bens adjudicados sido alienados para a Embargante, inexistindo, nos autos, provas de que a adjudicação citada prestou à prática de fraude.

IV. Apelação e remessa oficial, tida por interposta, improvidas.

(Apelação Cível n. 9601531254-MG, Segunda Turma, Tribunal Regional da Primeira Região, Relatora Juíza Vera Carla Nelson de Oliveira (convocada), j. 20.11.2001).

PEDIDO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS AO DEFERIMENTO.

Tratando-se de ato judicial translativo de propriedade, como é o caso da carta de adjudicação, a fiscalização acerca do prévio recolhimento dos tributos incidentes incumbe ao registrador. Legítima, portanto, a recusa ao registro, quando não comprovado o pagamento.

Agravo improvido.

(Agravo de Instrumento nº 70009872698, 20ª Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Relator Juiz José Aquino Flores de Camargo, j. 22.12.2004)¹²⁰.

É preciso lembrar que o Código Tributário Nacional ao disciplinar as regras da responsabilidade tributária por sucessão imobiliária destacou que ela surge a partir do momento em que o interessado resolve adquirir o imóvel e assume a

¹²⁰ Esta ementa registra muito bem o fato de que apesar de não figurar a responsabilidade do adjudicante, ele não fica livre do pagamento dos impostos incidentes sobre a transmissão, cuja fiscalização é do oficial de registro, pois, do contrário, ele é quem assume a responsabilidade tributária por força do artigo 134, inciso VI, do Código Tributário Nacional. Merece registro a seguinte passagem do voto do Relator: “Até porque, no caso da adjudicação, inexistente escritura pública prévia (ato notarial), ocasião na qual o tributo é recolhido previamente. No caso, pelo contrário, de título judicial translativo de propriedade, como é o caso da adjudicação, parece lógico que o dever de fiscalizar o recolhimento incumba ao registrador”.

responsabilidade pelos tributos incidentes sobre a matrícula do bem adquirido, seja porque não teve o cuidado de exigir a apresentação da certidão negativa de tributos ou, consciente, assumiu a obrigação pelos tributos devidos.

Observe que o legislador estabeleceu o elemento objetivo para esta responsabilidade, vale dizer, o bem imóvel, e fixou como vínculo a aquisição do bem.

Posto isso, resta claro que o adquirente fica responsável pelos tributos incidentes sobre o bem adquirido e não por todos os tributos devidos pelo antigo proprietário, o alienante. Portanto, débitos tributários relacionados, por exemplo, com a aquisição de renda, sujeitos ao pagamento do imposto federal sobre a renda, não obrigam o adquirente. Daí a redação do *caput* do art. 130 do CTN destacar que os tributos devidos são relacionados com a propriedade do imóvel.

Além disso, o adquirente fica obrigado, não como responsável, mas como contribuinte, pelo pagamento do imposto de transmissão, posto que o bem vai ser transferido do patrimônio do alienante para o patrimônio do adquirente.

No caso da arrematação, o legislador tributário estabeleceu que não haveria responsabilidade tributária porque entendeu que o arrematante não poderia ser penalizado pela atitude irresponsável ou relapsa do contribuinte-executado. Assim, decretou que a sub-rogação ocorreria sobre o preço ofertado no lance do arrematante e este teria o bem desembaraçado de qualquer ônus tributário anterior.

Entretanto, o arrematante não fica livre do pagamento do imposto de transmissão. Ele paga esta exação para que o bem seja contabilizado no seu patrimônio. E paga na condição de contribuinte e não de responsabilidade tributária, ou seja, paga por uma dívida própria, não por dívida alheia.

Nas decisões transcritas, seja de forma direta ou de forma indireta, a jurisprudência deixa assentada esta condição: no caso do adjudicante depositar em

juízo o valor correspondente a diferença entre o valor da avaliação e o do seu crédito ele não é responsável tributário, pois a sub-rogação opera sobre o preço ofertado. Neste caso, o tributo a ser exigido do adjudicante é sobre a transmissão e não sobre a propriedade do bem adjudicado.

Na doutrina, as obras que se dedicavam ao estudo do Direito Tributário de forma geral e aquelas que enfrentavam o tema da responsabilidade tributária não teceram qualquer linha sobre a existência ou não da responsabilidade tributária do adjudicante. Centravam seus estudos na letra da lei, oferecendo contribuições sobre os casos de arrematação e remição.

O único estudo identificado é de Abrão¹²¹ que dedicou algumas linhas sobre o tema, merecendo a transcrição pela importância ao presente trabalho:

Dinamizando o procedimento envolto da venda judicial, cuja plasticidade ligada ao fato gerador encampa a idéia do seu aspecto pretérito e sem resvalar na responsabilidade do arrematante, nuclearizando a sub-rogação no preço, interessante se cogitar da hipótese na qual o lance se faz pelo próprio credor da obrigação.

[...].

Querendo o credor lançar não desembolsando qualquer valor, e não sendo vil o preço lançado, posto que aceito pelo juízo, a situação desenha espaço, não se abre à controvérsia, no sentido de que a obrigação tributária por ele deverá ser quitada.

Evidentemente, não se poderá falar em sub-rogação no preço, na *condictio sine qua non* repousando no depósito de algum valor, como o credor priorizou simples arrematação condizente com o crédito e nada pagou, disso resulta a necessidade de responder pela obrigação tributária, estreme de dúvida, não se aplicando o par. ún. do art. 130 do CTN.

Nada apesar, se para qualquer eventualidade for preciso o complemento de alguma diferença, na sinalização haverá a presença de elemento palpável na diretriz da sub-rogação. Bem por isso, e "ad argumentandum tantum" se o crédito for de 300 mil reais, a avaliação da coisa atingir 500 mil reais, aceito pelo juízo lance de 70%, pontuando a soma de 350 mil reais, a virtual diferença não irá ter as mãos do devedor integralmente, presente débito tributário, a não ser após a sub-rogação operacionalizada.

E conclui o referido autor¹²²:

¹²¹ ABRÃO, Carlos Henrique. Sub-rogação do débito tributário no preço da alienação judicial. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 34, ano VIII, p. 110, set./out./2000.

¹²² Idem, p. 111.

III – Cuidando a venda judicial de verdadeiro certame voltado à satisfação da obrigação, a aquisição se faz de forma originária pelo arrematante, livre de ônus ou peias, ainda que o valor não cubra a expressão do crédito tributário existente;

IV – Operacionalizada a arrematação pelo próprio credor, e sendo nenhum o desembolso, remanesce incontestemente a respectiva obrigação tributária, porém se houver necessidade de completar o lance a destificar o preço vil, evidentemente a sub-rogação estará oportunizada, sem responsabilização por saldo remanescente em prol da Fazenda Pública.

O autor parte da análise sobre a ocorrência da responsabilidade tributária tomando como parâmetro a existência ou não de desembolso por parte do credor-arrematante. Existindo desembolso ele sustenta que não ocorre a responsabilidade tributária, posto que *haverá elemento palpável* para trilhar a sub-rogação sobre o respectivo preço. Entretanto, não havendo qualquer desembolso, o credor assume a condição de responsável pelos tributos incidentes sobre o imóvel adjudicado.

Já apontamos que uma das diferenças entre a arrematação e adjudicação é que na primeira o interessado formaliza o lance e na segunda o credor formaliza o pedido para a autoridade judiciária, porém o fato dele formalizar o pedido de adjudicação não significa dizer que nele não esteja embutido um determinado valor econômico. Ora, adjudicação somente tem lugar no caso de hasta pública deserta, oportunidade em que o credor-exeqüente pode exercer a faculdade permitida na lei processual. Entretanto, o exercício desta faculdade fica condicionado ao oferecimento de *preço não inferior ao que consta no edital* (art. 714 do Código de Processo Civil).

Portanto, o credor quando formula a adjudicação tem de formular ao juízo requerimento em que se compromete a levantar o bem penhorado por, no mínimo, o valor da avaliação.

Ora, este é preço da adjudicação, logo é sobre ele que opera a sub-rogação. Existindo valor depositado o adjudicante não é responsável tributário, no que concordamos integralmente com as decisões transcritas e com a posição doutrinária

retro transcrita. Entretanto, inexistindo depósito por parte do adjudicante a realidade é outra, posto que não se teria o preço sobre o qual operaria a sub-rogação, caso em que, no nosso entendimento ocorrerá a responsabilidade tributária, porém não na forma pretendida pelo indigitado autor, conforme demonstraremos no item seguinte.

6.5 O adjudicante em hasta pública somente é responsável tributário quando seu crédito for superior ao valor da avaliação

As regras relativas à responsabilidade tributária revelam que o legislador preocupou-se ao extremo em oferecer uma série de garantias para a Fazenda Pública, a fim de viabilizar o recebimento do crédito tributário.

No caso das sucessões o Código Tributário Nacional diz que a responsabilidade tributária pode ser pessoal e irrestrita, como nos casos da compra e venda de imóveis (artigo 130, *caput*) ou do espólio (artigo 131, inciso III), pessoal e restrita ou limitada, como no caso do cônjuge ou do sucessor a qualquer título em razão do falecimento do contribuinte (artigo 131, II).

Como também, por expressa determinação do legislador tributário, não ocorrerá a responsabilidade tributária nos casos de arrematação, uma vez que a sub-rogação opera sobre o preço.

Das formas de expropriação autorizadas pelo Código de Processo Civil para satisfazer o direito creditório do exequente, ou seja, arrematação, remição e

adjudicação, o legislador textualmente e plenamente disciplinou a relação do sujeito passivo da obrigação tributária com duas destas figuras processuais.

Na arrematação, como vimos, não existe a figura da responsabilidade tributária uma vez que a sub-rogação se dá no preço ofertado na hasta pública. Com a arrematação o bem ingressa no patrimônio do arrematante livre de qualquer ônus tributário ativo, devido até aquela data, mesmo que o valor ofertado seja inferior a dívida existente.

No caso da remição, também já mencionada, a responsabilidade tributária do remitente é pessoal e ilimitada, posto que assume integralmente a dívida existente incidente sobre o bem imóvel ou móvel remitido.

E no caso da adjudicação em hasta pública, qual seria a posição do legislador tributário? O legislador aparentemente não disciplinou qual seria a condição do adjudicante perante os créditos tributários decorrentes de lançamento com base na propriedade ou posse dos bens adjudicados.

Apesar de não registrar em nenhum dos artigos do Código Tributário Nacional qualquer menção sobre a adjudicação, acreditamos que a responsabilidade tributária do adjudicante fica condicionada a diferença existente entre o valor de seu crédito e o valor da avaliação dos bens adjudicados.

Quando da análise das formas de expropriação delineadas no Código de Processo Civil, ou seja, a arrematação, remição e a adjudicação, verifica-se que a remição não se confunde com nenhuma das duas, além do que o legislador privilegia a remição.

A remição é uma figura processual de aquisição dos bens levados à hasta pública, como vimos, em que o Código de Processo Civil autoriza a pessoas próximas do executado – cônjuge, ascendente ou descendente (art. 787 do CPC) –

a resgatar o bem, evitando-se, assim, que o bem penhorado saia do patrimônio familiar¹²³.

E este motivo é tão relevante que o legislador autorizou a remição mesmo havendo arrematação ou adjudicação. Assim, no prazo de vinte e quatro horas que mediar a arrematação e a assinatura do auto de arrematação, o cônjuge, o descendente ou o ascendente pode remir os bens (art. 788, inciso I, do CPC). E vinte e quatro horas que mediar a adjudicação e a assinatura do respectivo auto, em havendo apenas um pretendente (art. 788, inciso II, do CPC) ou entre a adjudicação e a publicação da sentença, havendo mais de um pretendente (*idem*).

Evidente que o pedido deve ser acompanhado do depósito no valor igual ao maior lance ofertado na arrematação ou o valor da adjudicação.

No caso da adjudicação somente tem legitimidade para adjudicar o credor ou credores e, na arrematação, possuem legitimidade todos que estiverem na livre administração de seus bens¹²⁴ (art. 690, § 1º, do CPC), inclusive o credor.

Levando em consideração esta preservação do bem familiar e a oportunidade do bem penhorado não saia do círculo familiar do contribuinte-executado, o legislador entendeu que a responsabilidade tributária de quem remir os bens, cônjuge, o descendente ou o ascendente do devedor, seria pessoal, ficando obrigado a responder pelas dívidas fiscais incidentes sobre o imóvel remido.

É o ônus que o cônjuge, que o ascendente ou o descendente terão que assumir para que o bem não saia do âmbito familiar.

¹²³ Trata-se, segundo a lição de LIEBMAN, Enrico Tullio. **Processo de execução**. São Paulo, 1968. p. 131, de figura processual inspirada na “eqüidade, para evitar que os bens de estimação saiam da família, enquanto isso seja possível, sem prejudicar a execução”.

¹²⁴ Como a lei processual determina que somente quem estiver na livre administração de seus bens tem legitimidade para arrematar, resta claro que estão excluídos os incapazes, os falidos e os insolventes. A lei processual ainda veda a participação dos tutores, curadores, testamentários, administradores, síndicos ou liquidantes, quanto aos bens que estiverem sob a sua guarda e responsabilidade. Além deles, o juiz, o escrivão, o depositário, o avaliador, o oficial de justiça e os mandatários, ressalvando, no caso dos últimos, quanto aos bens em que administrem ou estejam compromissados com a alienação.

Evidente que a condição do adjudicante nem de longe lembra a do remitente, daí porque não se pode dizer que ele teria a mesma responsabilidade tributária, ou seja, que ele assumiria a responsabilidade integral por todos os tributos incidentes sobre o imóvel adjudicado.

Entretanto, ao se analisar lado a lado a arrematação e a adjudicação, apesar de tratar-se de figuras processuais distintas, existem várias semelhanças entre elas, dentre as quais a possibilidade do credor também poder exercer o direito de arrematação.

Ora, quando legislador tributário expressamente consignou que a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço da arrematação, ele liberou o arrematante da responsabilidade de pagamento dos tributos incidentes sobre o imóvel arrematado, mesmo que o valor da arrematação seja insuficiente para liquidar a obrigação tributária. Caso em que a Fazenda Pública exeqüente deverá promover novas penhoras sobre o patrimônio do contribuinte, a fim de buscar a satisfação plena do seu direito creditório.

Como vimos, mesmo restando débitos tributários – imposto sobre a propriedade territorial urbana, por exemplo – o arrematante está livre do pagamento dos mesmos, muito embora esteja compelido a pagar o imposto de transmissão, cuja realidade é outra. O arrematante paga como contribuinte e para ter o bem transferido para o seu patrimônio.

Como em regra na arrematação os participantes são outras pessoas, distintas e sem vínculo com as partes integrantes da relação jurídica processual, salvo a exceção do direito do credor-exeqüente participar da arrematação, o legislador tributário entendeu que o arrematante não deveria assumir a dívida do contribuinte-executado.

Quando um credor de um direito não adimplido espontaneamente pelo devedor procura apoio na Justiça, através de um processo de execução, ele visa sobremaneira receber o dinheiro que liquida a obrigação. Por isso que nas execuções os bens penhorados servem para garantir o feito e, após todos os trâmites processuais, permitir que ele seja transformado em moeda. Ora, o credor, salvo honrosas exceções, quer que sua obrigação seja paga em dinheiro e não em bens ou direitos.

Não se pode olvidar que somente ocorre a adjudicação quando a praça encerra-se sem que tenha ocorrido lanço, ou seja, o credor somente tem a faculdade de exercer o pedido de adjudicação quando finda a praça sem qualquer lanço.

Dessa forma, somente restam duas alternativas para o credor-exeqüente: a) tenta buscar outros bens a serem penhorados, a fim de satisfazer o seu direito; ou b) adjudica o bem.

Na primeira hipótese, a realidade das cobranças executivas aponta que dificilmente o credor-exeqüente terá sucesso nesta busca, pois na maioria maciça das vezes este é o único bem disponível para se tentar satisfazer ou atenuar o prejuízo do credor.

Exercendo a adjudicação, o credor-exeqüente fica obrigado a oferecer preço no mínimo igual ao valor da avaliação, ou seja, o credor tem um ônus para que o bem seja acrescido ao seu patrimônio.

Dependendo da relação existente entre o crédito do exeqüente e o valor da avaliação, adjudicante poderá ou não ser compelido a depositar em juízo algum valor.

Se o crédito do adjudicante for inferior ao valor da avaliação, ele fica obrigado a depositar em juízo a diferença, posto que, do contrário, ele estaria experimentando

um ganho, pois obteve a propriedade de um bem em troca de uma dívida de valor inferior.

Entretanto, esta diferença não vai imediatamente para o devedor, posto que existindo dívida tributária incidente sobre o bem é sobre o respectivo valor que operará a sub-rogação, por força do que dispõe o parágrafo único do art. 130 do CTN.

Agora, se o crédito do adjudicante for superior ao valor da avaliação, certamente ele não desembolsará qualquer quantia, uma vez que a adjudicação ocorre com preço não inferior ao que consta do edital, ou seja, no máximo ele ofertará preço igual ao seu crédito e no mínimo valor correspondente ao apontado na avaliação.

Evidentemente que neste caso não se tem valor sobre o qual pode operar a sub-rogação, não se tem o *elemento palpável* a que alude Abrão¹²⁵. Daí porque o autor conclui que o adjudicante deverá quitar a obrigação tributária, ou seja, passa a ser responsável tributário pela dívida integral, da mesma forma que ocorre com o remetente.

Apesar de não haver desembolso por parte do adjudicante, o certo é que o ele suportou um ônus para ter o bem penhorado. Não se pode negar que para adjudicar o bem o credor ofereceu um preço não inferior ao que constava na avaliação. Este preço, suportado pelo credor, vai ser abatido da dívida, cujo remanescente ele ainda de suportar, posto que seu objetivo de transformar seu direito em moeda corrente não foi alcançado.

Este preço suportado pelo adjudicante representará o valor sobre o qual ele deverá responder para o Fisco. Em relação a este valor o adjudicante será

¹²⁵ Obra já citada, p. 110.

responsável tributário. A sua responsabilidade é limitada a este valor, não sendo obrigado ao pagamento da dívida tributária integralmente.

Este é ônus tributário que o adjudicante terá se suportar para ter a propriedade do bem adjudicado. Não seria justo que além da sua dívida ele tivesse que assumir integralmente a dívida tributária do devedor-executado.

Este entendimento parece ser o mais justo e correto, sem impor um ônus demasiado para o adjudicante, conforme a ementa abaixo:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. NEGÓCIOS JURÍDICOS BANCÁRIOS. AÇÃO DE EXECUÇÃO. ADJUDICAÇÃO. AVALIAÇÃO. TRIBUTOS DEVIDOS, INCIDENTES SOBRE O IMÓVEL PENHORADO. No caso concreto, é de ser admitido o desconto dos valores referentes aos tributos devidos, do valor de avaliação do imóvel. Agravo improvido. (Agravo de Instrumento nº 70005422720, 10ª Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Relator Juiz Sejalmo Sebastião de Paula Nery, j. 13.03.2003).

Observe que nesta decisão não existe depósito por parte do adjudicante, como as decisões já transcritas. Neste caso, a decisão é para deduzir o valor dos tributos da avaliação do imóvel, parâmetro do preço ofertado pelo adjudicante.

Portanto, no caso de adjudicação em hasta pública o adjudicante somente será responsável tributário no caso de não haver qualquer desembolso, caso em que a sua responsabilidade será limitada ao valor do preço oferecido.

Por outro lado, havendo desembolso o adjudicante não será responsável tributário, posto que sobre o valor depositado é que se opera a sub-rogação a que alude o Código Tributário Nacional.

CONCLUSÕES

1. A Constituição Federal ao distribuir a competência tributária entre a União, Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, formulou os contornos para a instituição dos tributos, apontando praticamente a materialidade, a base de cálculo e o sujeito que deveria suportar a carga tributária. É evidente que quando autorizou o legislador ordinário municipal a instituir o IPTU revelou que a hipótese de incidência deste imposto somente poderia ser uma situação jurídica relacionada com a propriedade territorial urbana, daí que o IPTU cobrado por qualquer município brasileiro tem como hipótese de incidência a propriedade de imóvel predial e territorial urbano. Da mesma forma a base de cálculo, segundo revela a legislação específica do tributo, é o valor venal do imóvel e o contribuinte, como não poderia deixar de ser, é o proprietário do imóvel.

2. Embora deixasse sedimentado o caminho a ser percorrido pelo legislador ordinário, sobretudo no que tange ao contribuinte, a Constituição Federal permitiu que a tributação pudesse alcançar um terceiro para o pagamento do tributo. Assim, é que quando dispôs que caberia a lei complementar estabelecer regras gerais sobre obrigação, autorizou, mesmo indiretamente, dentro daquela lição sobre a dualidade da obrigação, que um terceiro poderia responder pelo pagamento da exação. Com a edição da Emenda Complementar nº 3, de 17 de março de 1993, o artigo 150 da Constituição Federal passou a contemplar regra específica sobre a responsabilidade tributária, mais especificamente sobre a figura da substituição tributária.

3. Assim, o Código Tributário Nacional consagrou que nas obrigações tributárias principais os sujeitos passivos seriam de duas ordens: o contribuinte e o responsável tributário. O primeiro é aquele que materializa a hipótese de incidência do tributo e, por conseqüência, possui relação econômica direta com a tradução patrimonial elaborada na lei, obtendo, portanto, determinada vantagem. O segundo, que por disposição de lei, acaba por pagar o tributo no lugar daquele que permitiu o nascimento da obrigação. Este terceiro ingressa na relação jurídica obrigacional tributária em razão de evento disciplinado em lei, cuja transferência de responsabilidade pelo pagamento da obrigação ocorre após o nascimento da obrigação tributária, é o responsável tributário. Pode ocorrer ainda que o terceiro seja chamado a integrar a relação jurídica obrigacional tributária tão logo ela nasça, sem que aquele que deu causa ao nascimento, o contribuinte, figure no campo passivo da relação, a este se dá o nome de substituto tributário.

4. A responsabilidade tributária, segundo o CTN, pode ser sucessória, por terceiros ou por infração. No caso da responsabilidade por sucessão ela pode ser dividida: a) sucessão imobiliária; b) sucessão *causa mortis*; c) sucessão por remição; e d) sucessão empresarial.

5. Em todas as formas de sucessão proposta pelo Código Tributário Nacional é possível identificar 4 (quatro) elementos passíveis de permitir o surgimento da responsabilidade tributária por sucessão: o bem imóvel ou móvel, o falecimento de pessoa física, a pessoa jurídica e o exercício de atividade econômica. Entretanto, para surgir a responsabilidade tributária não basta a existência de um destes elementos, é preciso que haja um vínculo entre eles e a terceira pessoa indicada na lei.

Destarte, em relação aos bens móveis e imóveis a responsabilidade tributária nasce para o comprador, para o remetente e, dependendo do caso, para o adjudicante a partir do momento em que eles adquirem os respectivos bens, seja por meio de compra e venda ou por atos processuais como a remição e a adjudicação. No caso do falecimento de pessoa física é este evento, a morte, vinculado com laços familiares e segundo as normas civis para a sucessão que permite o nascimento da responsabilidade tributária por sucessão para o cônjuge, para o meeiro, para o legatário e etc.

Em se tratando do elemento pessoa jurídica todas as operações comerciais voltadas a sua extinção, seja pela fusão, pela incorporação ou pela cisão, ou ainda por qualquer tentativa de modificar a estrutura da pessoa jurídica contribuinte e devedora dos tributos, como ocorre nos casos de transformação.

Por fim, quanto ao elemento *exercício da atividade econômica* a responsabilidade surge quando são realizadas operações que visem alterar o comando do exercício da atividade econômica. Ao contrário do que ocorre nas aquisições de bens, tomada no seu sentido estático, a aquisição de fundo comércio e de estabelecimento comercial, industrial e profissional, e a partir daí o adquirente passa a comandar o destino da empresa, é tomada no seu sentido dinâmico, vez que não se trata de aquisição apenas de bens corpóreos, mas também dos bens incorpóreos, como a clientela, o nome da empresa e etc.

6. Na sucessão imobiliária, o adquirente responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo imóvel objeto da operação, salvo se exigir a apresentação de certidão negativa de tributos, porém o arrematante, que obtém imóvel em procedimento de arrematação, não possui qualquer responsabilidade tributária, posto que o preço do lance é que fica vinculado à obrigação.

No caso de sucessão imobiliária o legislador dispõe expressamente sobre duas regras distintas, uma voltada para o adquirente do imóvel através de negócio jurídico bilateral, nascida pelo encontro de vontades do alienante e daquele que deseja ter o bem sobre a sua tutela, sob o seu domínio, e para o arrematante que também adquire o imóvel, porém mediante um procedimento disciplinado pelo Código de Processo Civil e que não conta com a vontade manifesta do proprietário que se vê obrigado a entregar o bem para satisfazer o crédito levado à execução.

Na primeira situação a regra é que o adquirente passa a ser responsável tributário pessoal e sem qualquer limitação pelos créditos tributários registrados anteriormente à aquisição na repartição fiscal ou na Procuradoria da Fazenda. O adquirente somente deixa de assumir esta condição se, no ato da aquisição, exigir do alienante prova de quitação dos tributos, vale dizer, o alienante deve exibir a certidão negativa de tributos, caso contrário assume integralmente os tributos devidos até aquela data.

E como o elemento eleito pelo legislador para os casos de aquisição é o bem móvel ou imóvel adquirido, resta claro que os tributos que devem ser assumidos pelo responsável tributário são aqueles incidentes sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil, e ainda aqueles vinculados a ele, como no caso das contribuições de melhoria.

Outra, porém é a situação do arrematante, caso em que efetivamente não existe responsabilidade tributária imputada a ele pelos tributos incidentes sobre o bem adquirido em hasta pública, por isso é que a norma determina que a sub-rogação se dê sobre o preço ofertado na hasta pública. Destarte, o arrematante tem o direito de transferir o bem arrematado para o seu patrimônio livre de qualquer ônus

tributário incidente até aquela data, mesmo que o valor ofertado na hasta pública não tenha sido suficiente para satisfazer o direito creditório da Fazenda Pública.

7. Na sucessão *causa mortis* e na sucessão por remição a responsabilidade é pessoal, porém limitada no primeiro caso e ilimitada no segundo caso.

O tratamento tributário para o arrematante e para o remitente pode ser explicado porque o arrematante é, em geral, um terceiro em relação às partes que litigam no processo de execução, é uma pessoa que não tem interesse na lide e nem nas partes envolvidas. Já o remitente tem um vínculo próximo com o executado, pois é cônjuge, ascendente ou descendente daquele sofre a constrição. Sendo assim, a responsabilidade do remitente não poderia deixar de ser pessoal, pois do contrário a Fazenda Pública correria um sério risco de não ter acesso ao seu crédito, pois os contribuintes inadimplentes utilizariam a figura da remissão para salvar o seu patrimônio ameaçado pela execução e ainda deixariam de ser forçados a cumprir com suas obrigações tributárias.

8. No que pertine à adjudicação, o Código Tributário Nacional expressamente determinou que o adjudicante nos casos de aquisição do bem em inventário e partilha fica responsável pessoalmente pelos tributos incidentes sobre o bem adjudicado, limitada a responsabilidade, no entanto, à parte que lhe foi reservado na sucessão. Já nas adjudicações em hasta pública, o adjudicante somente será responsável tributário se ele não desembolsar qualquer quantia para efetivar a adjudicação. Havendo desembolso, opera-se a sub-rogação sobre o valor desembolsado, da mesma forma como ocorre com o arrematante.

Mesmo nos casos da chamada sucessão de único herdeiro, não é dispensado o inventário, vale dizer, do processo segundo o qual se reúne todos os bens do

falecido. É evidente que no caso de único herdeiro o processo será simplificado, posto que não haverá a distribuição dos bens integrantes da herança.

Para que este único herdeiro chame para si todos os bens da herança, ele necessita adjudicar os referidos bens, oportunidade em que fica responsável pelos tributos devidos pelo espólio. Entretanto, esta responsabilidade, consignada no art. 131, inciso II, do Código Tributário Nacional, é limitada, ou seja, o adjudicante não responderá além dos bens que lhe foram sucedidos.

9. A adjudicação de bens em hasta pública, em princípio, não foi legislada no Código Tributário Nacional, porém os seus dispositivos podem ser utilizados para determinar a existência ou não da responsabilidade tributária.

Como cediço, a adjudicação de bens em hasta pública somente pode ser efetivada se não houve lanço na respectiva sessão pública e mediante pedido do credor com a oferta de preço que não poderá ser inferior a avaliação dos bens.

Se o crédito do adjudicante-exeqüente for inferior ao valor da avaliação, ele fica obrigado a depositar a diferença, posto que, do contrário experimentaria um enriquecimento ilícito, pois teria a propriedade de um bem por valor inferior ao que efetivamente ele vale.

Assim, por exemplo, se o crédito do adjudicante-exeqüente for de 50 e a avaliação do bem adjudicado for 100, ele ficará obrigado a depositar a diferença, a fim de formalizar a adjudicação. Neste caso, os 50 equivalentes à diferença serão depositados em juízo e o adjudicante-credor poderá pleitear a elaboração da respectiva carta.

Sobre os 50 depositados operará a sub-rogação prevista no Código Tributário Nacional (art. 130, parágrafo único), caso em que não se cogita de responsabilidade

tributária. O adjudicante terá o bem adjudicado da mesma forma que ocorre nas arrematações.

Evidente que se o executado não possui dívida tributária ou qualquer outra obrigação não adimplida, o juízo autorizará que ele levante o referido valor.

10. Quando o crédito do adjudicante-exeqüente for superior ao valor da avaliação não haverá depósito, uma vez que ainda restará um saldo a favor do adjudicante.

Assim, seguindo o mesmo exemplo apresentado acima, se o crédito do adjudicante-exeqüente for 100 e a avaliação 50, restará ainda um saldo não liquidado a favor do credor da ordem de 50.

Sobre este valor o adjudicante assume a responsabilidade tributária, daí afirmar que, neste caso, a responsabilidade tributária é limitada, da mesma forma que ocorre na adjudicação de bens em processo sucessório.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Sucessor tributário empresarial. In: **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 25, out./dez./1998.

_____. Responsabilidade tributária na continuação do negócio. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, 2002.

_____. Sub-rogação do débito tributário no preço da alienação judicial. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 34, ano VIII, p. 110, set./out./2000.

ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica**: para uma teoria da dogmática jurídica. São Paulo: Saraiva, 2002.

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório de; DI CIERO, Simone Franco. É possível a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e a inclusão dos seus administradores em face da mera ausência de pagamento dos tributos? O que diz o superior tribunal de justiça. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, 2000.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. **Teoria geral da relação jurídica**. Coimbra: Almedina, 1977. Vol. 1.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BERGEL, Jean-Louis. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

BERLIRI, Antonio. **Principios de derecho tributário**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971, Vol. 2.

BERNARDON, Celso Luiz; PERIN, Vanir. Responsabilidade tributária da pessoa física na sociedade comercial. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 13, maio/jun./2000.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das obrigações**. Salvador: J. Luiz da F. Magalhães, 1910.

BIM, Eduardo Fortunato. Desvinculação da responsabilidade tributária dos administradores de empresas com o fato gerador do tributo. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Teoria general del derecho**. Bogotá: Editorial Temis, 1994.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Malheiros, 1999.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito tributário**. Coimbra: Almedina, 2000.

CARNELUTTI, Francesco. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Lejus, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributaria**. São Paulo: Lael, 1974.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. Sujeição passiva e responsáveis tributários. In: **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COMPARATO, Fábio Konder. **Essai d'analyse dualiste de l'obligation em droit prive**. Paris: Dalloz, 1964.

COSTA JÚNIOR, Olímpio. **A relação jurídica obrigacional**. São Paulo: Saraiva, 1994.

COSTA, Ramon Valdés. **Curso de derecho tributário**. Bogotá: Editorial Temis, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1996.

COSTA, Wille Duarte. **Relação jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

DELGADO, José Augusto. Responsabilidade tributária à luz do novo código civil. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 38, jul./ago./2004.

DEODATO FILHO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. São Paulo: Saraiva, 1983.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Malheiros, 2004. Vol. 4.

DINIZ, Gustavo Saad Diniz. A modificação do sujeito passivo com a disciplina da responsabilidade tributária. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 17, jan./fev./2001.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FREITAS, Vladimir Passos (coord.). **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

FONROUGE, Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. São Paulo: Lael, 1973.

_____. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1962. Vol. 1.

GIANINI, Achille Donato. **Istituzioni di diritto tributário**. Milão: Giuffrè, 1960.

_____. **Il rapporto giuridico**. Milão: Giuffrè, 1937.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milão: Giuffrè, 1961.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade civil**. São Paulo: Saraiva, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Imposto de renda – responsabilidade do sucessor na aquisição de estabelecimento. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 39, jul./ago./2000.

HENSEL, Albert. **Dirrito tributario**. Milano: Guiffè, 1956.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

_____. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. Madrid: Marcial Pons, 1990.

_____. Relación jurídico-tributaria – la obligación tributaria. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 41, ano 11, jul./set./1987.

LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1958. Tomo 1.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Processo de execução**. São Paulo: [s.n], 1968.

LOPES, Miguel Maria Serpa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Freitas Bastos, 1962.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. A execução fiscal e a responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas. In: **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 23, jan./fev. de 2002.

MARQUES, José Frederico. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Millennium, 2000. Vol. 5.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária – conselho de administração que não praticou atos de gestão – inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – outras questões processuais. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 27, 1998.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Editor Borsol, 1970, Tomo 1.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Vol. 2.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2003.

NEVES, Celso. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Vol. 8.

NOGUEIRA, Alberto. Responsabilidade tributária dos administradores de empresas (diretores, gerentes, mandatários e dos representantes das empresas em geral). In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, ano 2, abr./jun./1978.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário – capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A sujeição passiva da fonte pagadora de rendimento, quanto ao imposto de renda devido na fonte. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 49, 2000.

PARLATO, Andréa. **Il sostituto d'imposta**. Padova: Antonio Milani, 1969.

_____. El responsable el sustituto del impuesto. **Tratado de Derecho Tributario**. Bogotá: [s.n], 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, Vol. 2.

PÉREZ DE AYALA, José Luís. **Dinâmica de la relación jurídica tributaria em el derecho español**. Madrid: Dykinson, 1997.

PINTO, Jose Argüelles; BAUZA Fernando Feltrer. **Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación practica**. Madrid: Aranzadi, 2002.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. Vol. 2.

RIPERT, Georges; BOULANGER, Jean. **Tratado de derecho civil**. Buenos Aires: La Ley, 1958. Tomo 4.

ROSS, Alf. **Sobre el derecho y la justicia**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1994.

ROYO, Fernando Pérez. **Derecho financiero y tributario. parte general**. Madrid: Civitas, 2003.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras linhas de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 1992. Vol. 3.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A responsabilidade tributária do administrador e sua defesa na execução fiscal por encargo de terceiro. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 06, 1992.

SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. Responsabilidade pessoal dos sócios por dívidas fiscais da pessoa jurídica. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SZKLAROWSKY, Leon F. A responsabilidade tributária no código tributário nacional. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 2, ano 1, out./dez./1977.

TESORO, Giorgio. **Principii di diritto tributario**. Bari: Macri, 1938.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1992. Vol. 2.

TUHR, Andreas von. **Derecho civil: teoria general del derecho civil aleman**. Buenos Aires: Depalma, 1947. Vol. 2.

UCKMAR, Vitor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. Coimbra: Almedina, 1970.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.

_____. Destinatário legal tributário. In: **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 31, 1972.

_____. Infracciones y sanciones en el derecho tributario brasileño. In: **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 31, 1972.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.