

DIREITO TRIBUTÁRIO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – IBET
COORDENAÇÃO PAULO DE BARROS CARVALHO

MONOGRAFIA:
SUJEIÇÃO PASSIVA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

ALEXANDRE NATANAEL MAGALHÃES DE ANDRADE

RIBEIRÃO PRETO
OUTUBRO/ 2010

RESUMO

Na elaboração do presente trabalho busquei abordar diversos aspectos que gravitam sobre o tema: sujeição passiva. O assunto começou a me atrair já há algum tempo, pois que, quanto mais me aproxima do direito tributário, mas constatava sua relevância no contexto exacional, passando a verificar o tamanho e o peso de sua influência em todo o processo de criação, aplicação e cobrança tributária. Imaginava inicialmente, como muitos que ainda não tem maior contato com a matéria, que a sujeição passiva limitava-se a escolha pelo legislador sobre a pessoa que deveria pagar determinado tributo. Não que isso seja inverídico, mas, quanto mais avançava no estudo da matéria, mais elementos se revelavam e demonstravam sua importância no desenvolvimento do processo exacional.

Iniciei o estudo abordando alguns aspectos filosóficos do direito, sem me aprofundar em demasia, traçando apenas as primeiras considerações sobre sua influência na criação de regras e na forma de interpretá-las, de maneira a buscar uma maior harmonização nas relações intersubjetivas e a melhoria no convívio social.

Entendi necessário destacar a influência do professor Paulo de Barros Carvalho, que o teve não só no estudo da sujeição passiva, mas em toda a matéria tributária, descrevendo em poucas linhas minhas percepções sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária, sua grande, senão a maior, contribuição à disciplina, que permitiu a muitos estudiosos e aplicadores do direito definir com maior precisão os elementos mínimos que devem compor a norma jurídica. Reconheço aqui, que inicialmente, tive certo preconceito com as idéias esposados pelo ilustre professor, chegando até a achar algumas, de certa maneira, mirabolantes. Mas a ignorância me cegava. Somente com o aprofundamento no estudo da matéria pude enxergar a grandeza de seus ensinamentos e, mesmo sem concordar com todos os seus posicionamentos, mas sem deixar de respeitá-los de igual forma, pude constatar sua influência e relevância na ordem jurídica nacional. Aproveito para tecer aqui, minhas humildes homenagens ao grande mestre.

No mais, destaquei como aspectos relevantes a incidência, definição de tributo e obrigação, abordei a conceituação jurídica e aspectos na formação da relação jurídica, diferenciando, em poucas linhas, obrigação, dever, responsabilidade, ônus e estado de sujeição, passando a seguir a tecer breves comentários sobre prestação e o direito subjetivo.

Prosseguindo no estudo do tema, entendi pertinente frisar a relevância do lançamento tributário, apresentando a discussão doutrinária sobre a sua natureza jurídica, destacando sua

importância como instrumento de formalização e identificação dos elementos componentes da relação jurídica obrigacional.

Após, adentrando mais profundamente no objeto do presente trabalho, apresentei algumas conceituações sobre a sujeição passiva apresentadas por grandes mestres da doutrina, passando aos delineamentos em envolvem o tema; na capacidade contributiva, o limite imposto pelo legislador constitucional à criação de tributos; o contribuinte, como principal personagem, destacando a impropriedade dos termos “contribuintes de fato e direito”, extraídos de uma classificação econômica e não jurídica; a responsabilidade, como escolha do legislador daquele que tenha ligação direta ou indireta com o critério material na norma de incidência tributária, destacando a discussão acerca da natureza jurídica atribuída a norma de responsabilidade (tributária X não tributária), bem como sua classificação; as balizas constitucionais à criação do responsável, apresentando alguns entendimentos sobre a substituição, destacando, a “técnica” da substituição tributária “pra frente”.

Ao final, teci breves comentários sobre a extinção da obrigação tributária, certidão de óbito da relação jurídica e da obrigação, e o seu efeito mais patente, que é a desvinculação do sujeito passivo.

Em suma, busquei apresentar num contexto geral os aspectos mais relevantes sobre a sujeição passiva, apresentando algumas discussões doutrinárias que circundam a definição do polo passivo da relação jurídica tributária, sem descer a minúcias ou estabelecer uma verdade absoluta sobre qualquer dos temas abordados. De forma que deixei, para uma oportunidade futura, o estudo das hipóteses legais que envolvam a responsabilidade

Por tudo isso pretendeu-se destacar a extrema importância do critério pessoal, em especial, o sujeito passivo, na construção do antecedente da norma tributária, uma vez que a Constituição ao dispor sobre a instituição dos tributos traz a idéia de que as pessoas são a razão da existência de todo o sistema tributário constitucional, e em função delas são criadas.

ABSTRACT

In preparing this work I tried several aspects that depend on the topic: passive immunity. The subject began to attract me for some time since, the more I approach the tax law, but noted its relevance in the context exacional, going to check the size and weight of their influence in the process of creation, application and collection tax. Initially imagined, as many still do not have more contact with matter, that liability was limited to passive choice by the legislature over who should pay particular tribute. Not that this is untrue, but the more advanced the study of matter, more details were revealed and demonstrated its importance in the development process exacional.

I started the study addressing some philosophical aspects of law, without delving too far, drawing only the first consideration of its influence on the creation of rules and on how to interpret them in order to seek greater harmonization and improvement in intersubjective relations in CONVINCED social.

Got it necessary to highlight the influence of Professor Paulo de Barros Carvalho, who had not only the study of passive immunity, but in all tax matters, in a few lines describing my perceptions on the Rule of Tax Incidence Matrix, its great, if not the greatest, contribution to the discipline that has enabled many scholars and enforcers of the law to define more precisely the minimum elements that should form the rule of law. I acknowledge here that initially I had some prejudice to the ideas espoused by the distinguished professor, arriving to find some, in some way fancy. But ignorance blinded me. Only with a deeper study of the subject could see the greatness of its teachings, and even without agreeing with all his positions, but no longer respect them equally, I could see its influence and relevance in the national legal order. Take this opportunity to make here, my humble homage to the great master.

At most, highlighted as important aspects of the effect of setting the tax and duty, I discussed the concept and legal aspects in the formation of the legal relationship, differing in a few lines, obligation, duty, responsibility, burden and state of subjection, then more comment briefly on delivery and subjective rights.

Continuing to study the issue, understand pertinent to stress the importance of tax assessment, presenting the doctrinal debate over its legal status, highlighting its importance as a tool for identification and formalization of the elements of the legal relationship obligatory.

After, entering more deeply into the subject of this work, I introduced some concepts about

the passive immunity provided by great teachers of doctrine, from the designs in the surrounding area; the ability to pay, the limit imposed by the constitutional legislator to create taxes, the taxpayer as the main character, highlighting the inadequacy of the terms "taxpayers of fact and law", taken from an economic classification and not legal, responsibility, choice of the legislature as one that has direct or indirect connection with the test material in the standard tax incidence highlighting the discussion about the legal standard of liability attributable to (X tax does not tax) and their classification; beacons to the creation of constitutional responsibility, showing some understanding about the replacement, emphasizing the "technical" tax substitution " ahead. "

Finally, tissues brief comments about the extinction of the tax liability, the death certificate and the legal relationship of obligation, and its effect more patent, which is the decoupling of the taxpayer.

In short, I sought to present a general context the most relevant aspects of the passive immunity by presenting some doctrinal discussions surrounding the definition of passive pole tax relationship, without going into the minutiae or establish an absolute truth about any of the topics discussed. So I left for a future opportunity, the study of legal cases that will evolve responsibility.

For all that was intended to highlight the extreme importance of personal criteria, in particular, the taxpayer, the construction of the antecedent of a tax rule, since the Constitution to provide for the imposition of taxes brings the idea that people are Due to the existence of the whole tax system constitutional, and according to them are created.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO I - A CONTRIBUIÇÃO DO PROFESSOR PAULO DE BARROS CARVALHO.....	9
CAPÍTULO II - INCIDÊNCIA, DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	11
CAPÍTULO III - RELAÇÃO JURÍDICA.....	14
3.1 Obrigação, dever, responsabilidade, ônus e estado de sujeição.....	15
3.2 Prestação e o direito subjetivo.....	16
CAPÍTULO IV- O LANÇAMENTO.....	17
CAPÍTULO V - SUJEIÇÃO PASSIVA.....	19
5.1 Capacidade contributiva.....	20
CAPÍTULO VI - O CONTRIBUINTE.....	22
6.1 Contribuinte de fato e de direito.....	23
CAPÍTULO VII - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	25
7.1 Balizas constitucionais à criação do responsável tributário.....	28
7.2 Natureza jurídica da norma de responsabilidade.....	30
7.3 Classificações dadas às normas de responsabilidade tributária.....	32
7.4 A substituição.....	34
7.4.1 Substituição tributária “para frente” – breve abordagem.....	35
CAPÍTULO VIII - Extinção da Obrigação Tributária.....	38
CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIA.....	40

INTRODUÇÃO

A princípio cumpre estabelecer as bases filosóficas sobre o tema objeto do presente trabalho, para que, com maior segurança, se possa chegar às conclusões que melhor demonstrem a realidade, sem ter a pretensão de estabelecer uma verdade absoluta.

Os empiristas tomaram a experiência como fonte segura do conhecimento, diferentemente dos racionalistas que defendiam ser a razão a base para se alcançar o conhecimento. Outros, influenciados pelos brilhantes ensinamentos de Kant, preferiram uma solução mista, estabelecendo uma conexão entre os dados perceptíveis pela experiência e as leis da razão, no sentido em que as percepções serviriam como ingredientes a uma análise racional, levando-nos ao que chamamos de conhecimento racional.

A doutrina Kantiana buscou separar o que chamou de coisa-em-si e coisa-para-nós, chamando a atenção para a impossibilidade de conhecermos a coisa em si mesma, uma vez que pelas experiências que vamos acumulando hodiernamente, tornam nossa percepção da realidade (coisa-em-si) um tanto quanto distorcida, na medida em que são contaminados pelo senso crítico e entendimento individual de cada um, nos impossibilitando de ver as coisas como elas verdadeiramente são.

Assim, necessário se faz utilizarmos de estruturas que são as formas de sensibilidade e as categorias do entendimento para chegarmos ao conhecimento seguro, utilizando material empírico para que o conhecimento tenha certa utilidade prática, sem o qual seria formal e vazio.

A idéia de estrutura proposta por Kant, estabelece dois aspectos básicos para quem busca o conhecimento, (1) a existência de um referente real, ou seja, a coisa em si, sem interpretações ou explicações e, (2) a separação do objeto a ser estudado (ou conhecido) e a utilização de estruturas prévias (formas de sensibilidade e categorias do entendimento).

Poderemos então concluir que cada pessoa que utilize a estrutura proposta por Kant chegara a uma conclusão da realidade que seja válida. Mas se poderia indagar quais dessas conclusões seria a melhor tradução da realidade, no que responde o professor Octavio Bulcão Nascimento¹: *“(...) a realidade tal como vivenciamos no cotidiano ou tal como é abordada através das teorias científicas é uma realidade que nasce a partir de um processo de apropriação, da assimilação de algo que pode ser descrito, num primeiro momento como um dado bruto. Desde modo, falar em realidade é sobretudo, falar em uma constituição da*

¹ Nascimento, Octavio Bulcão, Curso de Especialização Direito Tributário, Ed. Forense, 2009, pp. 799-800

realidade, que por sua vez implica assumir que toda visão de mundo existente (senso comum, científica, moral ou perceptiva) é derivada de um recorte feito no campo epistêmico a ser apropriado.”

O que se extrai é que o conhecimento é o discurso construído sobre um *referente* (que é a base material ou suporte físico tomado como objeto de estudo) a partir do qual o sujeito construirá sua percepção ou interpretação de uma norma.

CAPÍTULO I - A CONTRIBUIÇÃO DO PROFESSOR PAULO DE BARROS CARVALHO

O ilustre professor Paulo de Barros Carvalho², transportando as bases filosóficas para a prática do Direito, estabelecendo também que Direito é linguagem, propõe a distinção entre enunciado e proposição. O enunciado teria a função de suporte físico (o texto, o referente) e a proposição como sendo o conteúdo, a significação que se extrai do processo de construção, permitindo que pessoas distintas possam chegar a diferentes conclusões sobre um mesmo texto.

Nessa linha, os textos jurídicos (leis, emendas, resoluções, etc) são os enunciados que servem de base referencial, lógica e empírica, pois são o ponto de partida do processo interpretativo para a construção da norma jurídica que, fazendo incidir sobre estes a linguagem competente, organiza e sistematiza os significados possíveis.

As normas jurídicas, por sua vez, servem de base para a Ciência do Direito, formando os três planos da função da linguagem no estudo do Direito (textos jurídicos, normas jurídicas e proposições descritivas da ciência). Entretanto, o mundo jurídico propriamente dito só se aperfeiçoa com a criação das normas, que constituem a base factual do direito, sendo que estas obtêm o máximo alcance quando descritivas de fatos que, por assim serem, serão objeto da prova e se submeterão a verificação de validade, sua capacidade de regular condutas e ordenar a realidade social.

Tem-se, portanto, a necessidade de se estipular quais critérios de interpretação dos enunciados prescritivos devem ser utilizados para se chegar a um conteúdo de significação para ordená-los logicamente, associando-se um conseqüente a um acontecimento fático previsto no antecedente. Mas há de se ter em mente a dificuldade de estabelecer critérios de interpretação, na medida em que qualquer ato do conhecimento parte de um referente indeterminado, sendo certo que não há critério de apropriação universal. Assim, uma mesma base empírica pode ser base a inúmeras teorias conflitantes. Vê-se a partir daqui a necessidade de convencionarmos uma base valorativa comum para evitarmos que as inúmeras conclusões possíveis sobre determinado objeto possa inviabilizar a regulação das condutas.

Surge aqui o ponto principal da teoria do professor Paulo de Barros Carvalho que, atento a todas as dificuldades existentes para se chegar a uma proposição aceitável da norma

² Carvalho, Paulo de Barros, “Enunciados, Normas e Valores Jurídicos Tributários”, in: Revista de Direito Tributário, n° 69, São Paulo, Malheiros Editores, PP. 46-48.

jurídica, propôs a identificação de uma estrutura lógica das normas, preenchidas com conteúdos extraídos no nosso conhecimento empírico e racional.

O renomado professor, percebendo a repetição de alguns componentes nas propriedades eleitas pelo legislador para a delimitação de hipóteses e consequências das regras instituidoras de tributos, estabeleceu um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica. Chamou-o de Regra Matriz de Incidência Tributária.

Em suma, temos que da valoração de determinados fatos, tomados como relevantes à regulação do meio social, que são descritos e prescritos através de normas, ao incidirem sobre determinado acontecimento do mundo natural, adquirem relevância para o mundo jurídico e assim acarretam a produção dos efeitos que são as consequências estabelecidas na própria norma jurídica.

Verificamos então que temos uma *hipótese* como sendo fatos escolhidos pelo ordenamento jurídico como sendo *descriptor*, seguido de um conseqüente que prescreve os efeitos jurídicos como sendo o *precritor*. Esses dois unidos formam o dever-ser da norma que, conforme os ensinamentos de Hans Kelsen, caracteriza-se como o resultado da vontade racional do homem.

CAPÍTULO II - INCIDÊNCIA, DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

É pela incidência que o sistema se movimenta. Entretanto, conforme ensinamentos do Professor Paulo de Barros³ “... não se dará a incidência se não houver um ser humano, fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito determina”. É então, o homem, que traduzindo determinado acontecimento em linguagem própria, promove a incidência.

Entende-se que a incidência é o fenômeno representativo da qualificação de um fato como sendo um fato jurídico, em função de o conceito desse fato corresponder ao descrito no antecedente normativo, implicando na ocorrência de certos efeitos jurídicos correspondentes ao consequente normativo.

Não se desconhece que há certa divergência doutrinária acerca do momento e como se dá a produção de efeitos da norma jurídica, destacando-se entendimentos de que, para uns, a incidência seria automática e infalível no plano dos fatos, uma vez que não difere os planos do direito positivo e da realidade social, considerando-os como uma unidade na existencialidade do fenômeno jurídico. Para os que defendem essa posição, a norma projeta-se sobre os acontecimentos sociais juridicizando-as, havendo distinção entre incidência e aplicação, que ocorreriam em momentos distintos, incidindo primeiro a norma para ser ou não aplicada pelo homem, representado pela autoridade competente.

Nessa linha, o fato ocorre, torna-se jurídico com a incidência, mas pode ser que a norma não seja aplicada, uma vez que depende da vontade competente.

Para outros, destacando-se o Professor Paulo de Barros, o sistema jurídico é integrante da heterogeneidade social, porém, abstrai, para fins científicos, o direito como fato social, político ou psicológico, para estudá-lo enquanto conjunto de normas jurídicas válidas num dado país, diferenciando, o direito positivo (que se materializa em linguagem prescritiva) da realidade social.

Para ele, o direito positivo é sintaticamente fechado, constituindo-se em uma linguagem própria, cujos elementos exteriores só ingressam se versado em seu código. Nessa linha, não basta que o fato social se verifique de acordo com a hipótese normativa para que se tenham as consequências jurídicas, deverá, para tanto, integrar o sistema do direito positivo.

³ Carvalho, Paulo de Barros, Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, op. Cit., PP. 9-10

Sobre esse enfoque, não há diferença entre incidência e aplicação, pois para incidir a norma tem que ser aplicada, ou seja, a norma jurídica incide no momento em que o evento é relatado em linguagem competente, que ocorre com o ato de aplicação. Antes disso, os fatos podem ser sociais, morais, econômicos, políticos, mas não serão jurídicos.

A afirmação de que a incidência automático e infalível é aceita em ambas as teorias, é correta, porém, divergem quanto ao momento.

Na tradicional, a incidência enquanto produção de efeitos jurídicos é automática e infalível com relação ao evento. Na exposta por Paulo de Barros, a incidência é automática e infalível em relação ao fato jurídico, pois que, vertida em linguagem competente, instauram-se os efeitos jurídicos a ele correspondentes (automáticos e infalível)

Partindo da premissa de que o direito positivo é um sistema formado por normas jurídicas que se manifestam em linguagem própria, pressupõe-se que acontecimentos da ordem social só produzirão efeitos na ordem jurídica se forem traduzidos para linguagem competente.

Apresentadas as teorias resta-nos enfrentar a problemática da incidência e da aplicação do direito.

Adotando o sistema apresentado pelo prof. Paulo de Barros, temos que o sistema jurídico, formado por normas gerais e abstratas não atuam diretamente sobre as relações intersubjetivas. Para que isso ocorra é necessário que, a partir destas, surjam outras individuais e concretas que se dirijam diretamente ao comportamento humano.

Assim, as normas não incidem por força própria, mas tão somente se houver alguém fazendo a subsunção e promovendo a aplicação determinado pelo preceito normativo geral e abstrato.

Desta forma, é a pessoa que, buscando seu fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma individual e concreta, atrelando os sujeitos da relação obrigacional.

Nessa linha, não se pode ter outra interpretação senão a de equiparar a aplicação à incidência, de forma que aplicar a lei a fazê-la incidir.

O tema ganha relevância no estudo do tema proposto no presente trabalho, na medida em que define o momento de incidência da norma tributária e quais serão as suas consequências.

Assim, tomando apenas o que nos interessa à análise do tema proposto, mas tendo em mente sempre que o sistema jurídico é uno e indivisível, temos o sistema tributário brasileiro, como um subsistema do direito positivo, e se fizermos um corte mais profundo neste chegaremos ao que conhecemos como tributo.

Para melhor explicitar a questão, utilizando do estudo apresentado pelo prof. Octávio Bulcão Nascimento⁴, que após análise do instituto concluiu: *“podemos dizer que o sistema tributário brasileiro estipulou a seguinte definição de tributo: (i) norma individual e concreta, (ii) com seu fundamento de validade em lei, que relate em seu antecedente um (iii) fato lícito, (iv) economicamente apreciável, (v) referido na CF, cuja ocorrência gere, para um dos sujeitos integrantes desse evento, uma (vi) prestação pecuniária (vii) compulsória em face do Estado-Administração que represente uma parcela mensurável do citado fato.”*

Segue o citado professor, aduzindo que *“o Direito visa ordenar a vida social, disciplinando o comportamento dos homens nas suas relações de intersubjetividade em direção aos valores que entende caros. O instrumento para se alcançar tal fim é a relação jurídica”*, que é de onde emergem direitos e deveres correlatos, regulando, dessa forma, condutas. E segue: *“Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa – chamada de sujeito ativo – tem o direito subjetivo de exigir de outra – sujeito passivo – o cumprimento de certa prestação.”*

Surge daí a idéia de norma individual e concreta, pois que, da descrição em linguagem competente (jurídica) da ocorrência de um fato no mundo natural que subsumindo a hipótese descrita no antecedente de uma norma (eleito pelo Direito como relevante), se extrai conseqüências jurídicas para as pessoas envolvidas naquele fato, que após ser transmutado em linguagem competente passa a ser jurídico, estabelecendo uma dever de um lado e um direito de outro. Esses lados são polarizados pelos sujeito ativo e passivo, ligados pelo elemento prestacional que, no caso do Direito tributário, é a obrigação tributária.

⁴ NASCIMENTO, Octávio Bulcão, em Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Ed. Forense, PP. 808-809

CAPÍTULO III - RELAÇÃO JURÍDICA

Tendo em conta os ensinamentos de Carnelutti, sintetizado por Alfredo Augusto Becker⁵, a relação nada mais é do que um ir e vir entre duas pessoas, que por isso se vinculam umas as outras.

O autor define a relação como gênero de uma realidade espiritual que se subdivide em diversas espécies, como: relação social, relação política, e também em relação jurídica, sendo todas espécies do gênero relação.

Destaca-se, portanto, que a relação jurídica não é natural, pois não se visualiza no mundo factual, e por essa razão não é criada para confirmar fenômenos naturais, ela decorre da construção do homem para ser instrumento de ação que impõe uma determinação “artificial” aos componentes do organismo social para fazer ou não fazer, agir ou não de determinada forma ou conforme aquela regra.

Essa regra jurídica só materializa como instrumento de ação social quando dotada de força dentro de si. Essa força se traduz na energia que faz com que da ocorrência fática prevista na hipótese de incidência haja se irradie e produza um efeito, o consequente, formando uma relação jurídica. É portanto, em outras palavras, que o Estado, buscando regular o comportamento social, estabelece regras (jurídicas) animadas pela força (coercibilidade) para adequar o comportamento individual e ordenar as relações intersubjetivas evitando o caos e anarquia, buscando a ordem e o desenvolvimento.

Conclui o ilustre professor Alfredo Augusto Becker⁶ que “*toda e qualquer relação jurídica é sempre efeito (consequência) de incidência da regra jurídica*”.

Vemos, então, que a relação jurídica é sempre formada pela união de dois sujeitos, ou seja, sempre pessoal, nunca entre pessoa e coisa. A incidência da regra jurídica sobre um fato, juridiciza-o, e qualifica-o como jurídico, e como tal só pode servir ao regramento das relação entre pessoas, que são a razão da existência do Direito.

Entrementes, somente as relações sociais tidas como relevantes pelo Direito são juridicizadas, ou seja, vertidas em linguagem jurídica, passando a ter um regramento próprio estabelecido pelo Estado. As demais permanecem apenas como relações sociais.

Nesse passo, a relação jurídica polarizada por dois sujeitos tem, obrigatoriamente, de um lado o direito e de outro seu correlato dever, de um lado a pretensão e sua correlata obrigação, de um lado a coação e de outro a sujeição.

⁵ Teoria Geral do Direito Tributário, lejus, 3 edição, p.337 e ss.

⁶ Idem, p.340

3.1 Obrigação, dever, responsabilidade, ônus e estado de sujeição

O presente tópico serve apenas para traçar as premissas conceituais básicas, sendo que a conceituação dos institutos intitulados acima é requisito essencial para a compreensão da estrutura obrigacional.

O dever jurídico, nos dizeres de Maria Helena Diniz, representa o comando imposto, pelo direito objetivo, a todas as pessoas para que observem determinada conduta, sob pena de receberem uma sanção pelo descumprimento da norma. Complementando, extrai-se dos ensinamentos sempre abalizados do professor Orlando Gomes que, “*o dever jurídico é a necessidade que corre a todo o indivíduo as ordens e comandos do ordenamento jurídico, sob pena de incorrer em uma sanção*”.

A obrigação jurídica estaria em patamar superior ao dever jurídico, pois que se há um dever de prestar deve haver um correlato direito à prestação, salientando o citado mestre que “*a obrigação é uma relação jurídica, do lado passivo do direito subjetivo, consistindo no dever jurídico de observar certo comportamento exigível pelo titular deste*.”

Havendo o descumprimento de um dever surge a responsabilidade⁷, que acarretará a imposições de sanções àquele que desrespeitou determinada ordem, podendo abranger outras pessoas que tenham algum envolvimento com a relação jurídica obrigacional.

O ônus jurídico, nos dizeres de Maria Helena Diniz, “consiste na necessidade de se observar determinado comportamento para obtenção ou conservação de uma vantagem para o próprio sujeito e não para a satisfação de interesses alheios”, ou seja, tutela interesses próprios, aqui a diferença entre o dever que busca a satisfação de interesse do titular de direito subjetivo.

Por fim, o estado de sujeição se contrapõe ao direito potestativo, que é o direito de um sujeito influir na esfera jurídica de outrem sem que haja possibilidade de opor qualquer óbice. Constitui, portanto, um direito sem corresponde dever.

Nota-se, no plano eficaz, a existência de direito, pretensão e coação. Assim, o sujeito ativo tem o direito a uma prestação que deverá ser adimplida pelo sujeito passivo, que se não o fizer sofrerá, ou ao menos estará sujeito a uma coação (sanção).

⁷ O termo responsabilidade aqui é utilizada genericamente, não se confundindo com a responsabilidade tributária que será melhor analisada.

Neste ponto, mais uma vez, me socorro dos ensinamentos do mestre Alfredo Augusto Becker⁸ que estabelece a existência de uma eficácia gradual na relação jurídica, qual seja: mínima, média e máxima.

Na primeira delas, os sujeitos da relação estão vinculados, tendo um o direito à prestação e o outro o dever de prestá-la.

Na eficácia média da relação, o sujeito ativo tem a pretensão e o poder de exigir a prestação, mas não o poder de coagir, na medida em que dependa da ação do sujeito passivo.

Ao final, ante a negativa do sujeito passivo de prestar o objeto da obrigação, dá-se a eficácia máxima da relação, pois surge o direito do sujeito ativo coagir, não mais apenas psicológica, mas também física, cuja ação recai sobre o patrimônio, chegando em outras épocas a ser até físico.

3.2 Prestação e o direito subjetivo

A prestação inserida em uma obrigação, traduz-se num ato sempre positivo ou negativo do sujeito passivo da relação jurídica, ou seja, fazer ou não, incluindo-se neste a idéia de dar ou não.

Conforme já anotamos acima, sendo a relação jurídica sempre pessoal, o conteúdo da prestação nunca é o bem, mas sim uma conduta do sujeito passivo que está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo.

Por sua vez, o direito subjetivo é o que está com o sujeito ativo da relação obrigacional. Aqui, deixamos de aprofundar sobre o tema para não nos estendermos em demasia, tendo sempre em mente o objetivo central do presente trabalho.

⁸ Idem, pag. 345

CAPÍTULO IV - O LANÇAMENTO

A princípio, cumpre destacar a existência de um ferrenho debate acerca do tópico que há tempos tem dividido doutrinadores e juristas. Trata-se sobre a definição da natureza jurídica do lançamento tributária. Ambas as posições tem como parâmetro o crédito tributário, só que para uns, o lançamento teria eficácia jurídica declaratória, para outros, constitutiva.

Para os que defendem a natureza constitutiva, o nascimento do crédito tributário só ocorreria com o lançamento, e acabam por negar a produção de efeitos jurídicos anteriores. Para outros, nos quais se insere o professor Paulo de Barros Carvalho, o crédito tributário nasce com a ocorrência no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suposto normativo.

Para essa corrente (declarativista) não se concebe separar obrigação do crédito, sendo o lançamento apenas a formalização, pelo agente administrativo, da obrigação tributária. Entretanto, os que defendem essa posição não conseguem explicar claramente quais seriam os efeitos do lançamento ou aqueles decorrentes da hipótese de incidência.

Nesse passo, podemos extrair duas definições do que seja lançamento:

a) para a primeira corrente seria o ato administrativo que constitui o crédito tributário (conceito adotado pelo CTN);

b) para a segunda corrente o lançamento é apenas a formalização jurídica da ocorrência fática do suposto normativo, reportando-se à data do fato, como sendo o momento que surge a obrigação tributária.

O que se nota é que, pela corrente defendida pelo professor Paulo de Barros, não há dúvida quanto a natureza declaratória do lançamento, uma vez que este apenas formalizaria a pretensão do sujeito ativo e, como tal, não cria a obrigação tributária. De outro lado, para a vertente constitutivista, com a ocorrência do fato jurídico tributário surge a obrigação de caráter geral e abstrato, que ficaria na dependência do lançamento (linguagem jurídica adequada) para que se tenha o nascimento de uma obrigação de caráter individual e concreto.

Há quem entenda tratar-se de procedimento, partindo-se da definição estampada no art. 142 do CTN. Mas o engano de quem adota esta postura, resulta da incoerência de defender tal posicionamento aderindo a tese de ato declaratório, pois que este, independe de qualquer procedimento, já nasce no mesmo instante da ocorrência fática.

Entendo, como alguns autores, que a melhor interpretação acerca do instituto seria atribuir-lhe uma interpretação mista, defendendo que o lançamento possui, tanto natureza

declaratória, pois declara a ocorrência de um fato, quanto constitutiva, pois que, como linguagem jurídica adequada, serviria constituição de uma relação jurídica.

Para que possamos avançar, sem ter a pretensão estabelecer uma verdade absoluta, ficamos com a definição de lançamento que melhor se alinha com o que ficou estabelecido: *“é o ato jurídico administrativo, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e estipula os termos de sua exigibilidade.”*

Nota-se que o lançamento produz o efeito de tornar aquela obrigação tributária, até então abstrata, em concreta, estabelecendo que a ocorrência daquele determinado acontecimento fático, vertido em linguagem jurídica própria, fez nascer uma relação jurídica entre duas pessoas, fazendo com que a concretude do direito se elevasse ao nível máximo, consubstanciando-se na exigibilidade, que por sua vez se traduz no surgimento da pretensão do sujeito passivo e em contrapartida um dever para o sujeito passivo, concretizando a regra jurídica tributária.

Mas, como o objetivo do presente trabalho não é o de apontar quais das posições deva ser considerada como a mais correta ou prevalente, seguimos em frente apenas registrando a importância do lançamento como instrumento que atua na identificação dos elementos que compõe a relação jurídica tributária e, no presente estudo, a definição dos sujeitos passivos.

CAPÍTULO V - SUJEIÇÃO PASSIVA

Partindo do que ficou definido como relação obrigacional, concluindo que é formalizada pelo lançamento, tem-se o vínculo entre dois sujeitos que estão ligados em função do objeto dessa relação que é a prestação.

O sujeito ativo é quem possui o direito subjetivo de exigir a prestação que, no caso do Direito Tributário, são os entes definidos pela Constituição como capazes de instituir tributos ou outros por estes delegados, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O sujeito passivo é aquele de quem se exige a prestação. Reportando tal conceito para o Direito Tributário, o sujeito passivo pode ser denominado de contribuinte ou responsável.

O professor Paulo de Barros Carvalho, descreve o sujeito passivo como sendo: “... a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.”⁹

O mestre Geraldo Ataliba assim definiu o sujeito passivo: “sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo. É o sujeito passivo, em regra, uma pessoa que esta em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.”¹⁰

Do trabalho de Luis Cesar de Souza Queiroz¹¹ extraímos uma concepção analítica da sujeição passiva, de onde se destaca três planos distintos: o normativo; o fático e; o relacional.

O primeiro deles, o normativo, parte-se da norma jurídica tributária, analisando os critérios do antecedente e do conseqüente da norma priorizando aspectos que envolvam o critério pessoal passivo.

O critério fático revela-se na projeção concreta do antecedente da norma tributária de onde surge a relação jurídica tributária.

⁹ Curso de Direito Tributário, p. 226

¹⁰ ATALIBA, Geraldo - Hipótese de Incidência tributária, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.77

¹¹ QUEIROZ, Luis Cesar de Souza – Sujeição Passiva Tributária, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 163-164

O último critério, o relacional, mostra-se como a projeção determinada e individualizada do consequente da norma impositiva tributária.

Nota-se que no método descrito os critérios apresentam uma sucessão crescente da determinação do dever jurídico e da individualização do sujeito passivo, sendo que, no primeiro, quando estamos diante da norma impositiva tributária (abstrata e geral) a determinação é mínima, enquanto que no relacional, quando já se tem uma relação jurídica abstrata, é máxima o nível de individualização e de determinação.

5.1 Capacidade contributiva

O legislador constitucional fixou competências e diversas atribuições aos entes políticos, dentre estas o poder de instituir tributos, os quais se destinam a gerar recursos financeiros ao respectivo ente da federação para que possa cumprir o seu mister constitucional.

Ao estabelecer os poderes, sabiamente a Constituição Federal, fixou também limites ao seu exercício, de maneira a restringir a atuação estatal aos exatos fins a que se destina. Como sabemos, o Estado não tem um fim em si mesmo, nem nasceu por obra divina. Surgiu como criação humana que, como um ser social, observou, em certo momento de sua evolução cultural e política, que o desenvolvimento só acontece quando se estabelece certa ordem nas relações intersubjetivas.

Frise-se que em nosso ordenamento jurídico, o princípio da capacidade contributiva vem estampado no art. 145, parágrafo 1, da Constituição da República.

Mas, deixando de lado a parte filosófica/antropológica, temos que um desses limites a atuação estatal se traduz no princípio constitucional da capacidade contributiva, cuja definição se faz primordial a construção de uma norma tributária que atenda aos fins a que foi criada.

Alfredo Augusto Becker assevera em sua obra que: *“a regra jurídica constitucional que juridicizou o ‘princípio da capacidade contributiva’ tem eficácia jurídica exclusivamente perante o legislador ordinário. Somente o legislador ordinário está juridicamente obrigado por esta regra constitucional e sua obrigação consiste no seguinte: ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora de tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos da renda ou de capital. A desobediência, pelo legislador ordinário a esta regra constitucional, tem como consequência a inconstitucionalidade da lei. Por exemplo: será inconstitucional a criação de tributo ou a criação de sua alíquota segundo uma discriminação racial. Note-se que se este fosse o único alcance da eficácia jurídica da*

*regra constitucional em exame, já seria suficiente para se reconhecer a natureza jurídica desta regra, pois, caso inexistente, seria perfeitamente constitucional uma tributação favorecendo a discriminação racial.”*¹²

Há, ainda, quem aponte uma ligação entre o princípio *sub examine* e o princípio da igualdade, na medida em que a tributação se prestaria a tributar cidadãos de uma mesma categoria, que teriam a mesma capacidade contributiva.

O certo é que o princípio impede a discricionariedade do legislador, impedindo-o de instituir tributos que tenham incidência sobre comportamentos que não refletem qualquer manifestação de riqueza.

O professor Paulo de Barros Carvalho, leciona que o princípio da capacidade contributiva deve ser analisado sob dois aspectos. O primeiro deles, em acepção absoluta ou objetiva, retrataria a opção do legislador de tributar apenas fatos que traduzam signos de riqueza. De outra banda, na acepção subjetiva expressa uma repartição do impacto tributário, de modo a fazer com que os participantes do evento contribuam na medida em que se beneficiaram com o evento.¹³

Aqui, novamente se observa o princípio como sendo corolário daquele que estabelece a igualdade entre os cidadãos de um determinado Estado, que por sua vez estabelece um tratamento compatível com as semelhanças ou não entre eles, impedindo que se exija pagamento de tributos daqueles que, diferentemente de outros, não produziram riquezas.

Exige-se, dessa forma, que o antecedente normativo descreva um fato que traduza riqueza pessoal e no seu consequente prescreva um dever, àquele que a titulariza, de entregar certa parte ao Estado.

Temos então, em resumo, que o critério pessoal passivo é aquele que informa os sinais necessários para identificar o sujeito de direito, denominado sujeito passivo, que terá o dever jurídico de entregar ao Estado parcela de riqueza de que é titular.¹⁴

¹² Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito, p. 454

¹³ Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, p. 225 e seguintes

¹⁴ Queiroz, Luis Cesar Souza de, Sujeição passiva tributária, p. 173

CAPÍTULO VI - O CONTRIBUINTE

O Código Tributário Nacional estabeleceu no art. 121, que:

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

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

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

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

Conforme se nota, o legislador, elegeu para compor a relação jurídica as pessoas vinculadas à prestação, para figurar a relação. O sujeito ativo é quem pode exigir a prestação e o sujeito passivo é a pessoa de quem se exige a prestação.

O sujeito passivo, conforme se extrai, é aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, o que não quer dizer que deva ser ele a suportar o ônus fiscal. Nota-se, pelo dispositivo, a existência de duas figuras que podem ser consideradas sujeito passivo: o contribuinte e o responsável.

O contribuinte é aquele que está diretamente ligado a relação jurídico tributária e, por consequência à obrigação tributária. Já o responsável seria um terceiro eleito pela lei, que tenha algum vínculo jurídico com o contribuinte, mas de quem a prestação seria mais facilmente exigida, em nítida técnica de arrecadação, na medida que elege aqueles que mais facilmente possa fiscalizar.

Para alguns, sem embargo da discussão acerca da sujeição passiva afeta à penalidade, a qual não se enquadraria no conceito jurídico de tributo, na definição trazida pelo art. 3, do CTN, somente o contribuinte (dentre os dois) poderia figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, uma vez que somente este pode ser identificado pelo critério pessoal passivo do consequente da regra matriz de incidência tributária. Qualquer disposição diversa descaracterizaria a norma como tributária, pois somente aquele que titularizar riqueza poderia figurar no polo passivo da obrigação tributária¹⁵.

¹⁵ Queiroz, Luis Cesar Souza, Sujeição Passiva Tributária, p.181

6.1 Contribuinte de fato e de direito

Segundo o professor Luis Cesar Souza de Queiroz, haveria uma impropriedade em se utilizar o que se convencionou classificar de *contribuinte de direito*, pois se a definição do sujeito passivo é eminentemente jurídica, seria um pleonasmo dizer que determinado contribuinte é de direito, pois se é contribuinte é de direito, resultando incabível, em linguagem científica, falar de contribuinte sem ser de direito.

Da mesma forma, é imprópria a classificarmos o contribuinte como sendo de *fato*, pois não se pode em falar em fato quando se trata de conceito eminentemente de direito.

Cientificamente só se pode classificar o sujeito passivo da obrigação tributária de uma única forma, *contribuinte*.

Tais classificações surgiram de atecnia para se identificar aquele sujeito passivo a quem se impõe diretamente a obrigação tributária, ou seja o contribuinte, daquele que são transferidos a outra pessoa, o qual suportará em definitivo a referida obrigação. Classificar o contribuinte como sendo de fato ou de direito, serviu àqueles que visualizavam apenas do aspecto econômico do tributo, sem qualquer técnica jurídica. Destaca-se as palavras do mestre Geraldo Ataliba:

“57.1 É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da traslação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. No Brasil não tem aplicação (Cleber Giardino).

57.2 Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transformar em indireto e vice-versa, sem que nada altere a lei e sem que modifique o sistema jurídico.”¹⁶

O grande mestre não esta só na defesa desta posição. Amílcar Falcão e Alfredo Augusto Becker, também defendem a impropriedade jurídica de tal classificação, sendo que este último, analisando o que outros denominaram de tributos *diretos e indiretos*, aponta com nitidez o caráter meramente econômico para tal classificação.¹⁷

A utilização de tal classificação também repercutiu nos tribunais, que também se utilizam do critério da repercussão econômica.

Assim, utilizando as palavras do grande tributarista, Alfredo Augusto Becker, extraída da obra do professor Luis Cesar Souza de Queiroz, conclui-se:

¹⁶ Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária...*, cit. 126

¹⁷ Becker, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, PP. 488 e segs.

“Em cada país, sob determinadas condições de tempo e lugar, tendo-se presente a conjuntura econômica da época, após complexíssimo estudo, pode-se alcançar uma relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo. Esta relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo consiste no seguinte: a previsão nunca indicará a probabilidade da tendência da repercussão econômica, de sua velocidade, de sua forma, de sua graduação de sua direção preferencial a esta ou àquela classe econômica. Impossível é conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo. A identificação do contribuinte `de fato` é impraticável.”

Tem-se, então, que somente o contribuinte seria, juridicamente, o único titular da relação jurídica tributária.

CAPÍTULO VII - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O termo “responsabilidade” tem seu significado expresso no Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa (p. 3515) como sendo “*a obrigação de responder pelas ações próprias ou dos outros; caráter ou estado do que é responsável ou do que está sujeito a responder por certos atos e a sofrer-lhes a consequências*”.

Maria Rita Ferragut discorre sobre o tema sustentando que a responsabilidade é aplicada em todo o sistema jurídico, pois assegura que o causador de um ato ilícito, que viole direito de outrem, seja responsabilizado por seus atos ou omissões.¹⁸

Continua a referida autora, asseverando que a responsabilidade, ao menos na esfera civil, calca-se na idéia de indenização, conforme se nota pela dicção do disposto no art. 927, do Código Civil:

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Por sua vez dispõe os artigos 186 e 187, do Código Civil:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Esses artigos compõem a base do sistema que rege a responsabilidade civil da sociedade brasileira, e assenta-se na idéia de ato ilícito, na censurabilidade de sua prática, na culpa e no dolo, prejuízo e nexos causal entre ato e dano.

Não se pode deixar de mencionar que existem hipóteses em que o dever de indenizar independe de culpa do agente, responsabilizando-se o agente por mera ação ou omissão em razão do risco do exercício de sua atividade, buscando-se com isso garantir a sociedade uma proteção maior ante o exercício de atividade de risco ou onde há grande interesse econômico.

Por sua vez, a responsabilidade tributária existe, como regra, independentemente da prática de ilícitos, os quais configuram a exceção.

¹⁸ Ferragut, Maria Rita, Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, p. 31 e segs.

Assim, da ocorrência de um fato lícito ou ilícito, não tipificado como fato jurídico tributário, faz nascer uma relação jurídica entre Estado e responsável, que é pressuposta ao fato jurídico tributário.

Nos dizeres da professora Maria Rita¹⁹, a responsabilidade tributária, como proposição prescritiva, é norma incompleta de conduta, uma vez que de um fato não tributário pode-se ter incluído um sujeito distinto daquele previsto no critério pessoal de uma relação jurídica tributária, tendo a capacidade de alterar (ou não) a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário quando esta norma prever outro indivíduo como sujeito passivo da relação tributária (ex. responsabilidade por sucessão).

Ou seja, seria o mesmo que dizer que uma norma (no caso a responsabilidade tributária como uma 'proposição prescritiva' que veicula uma norma) incidisse sou outra norma alterando um de seus elementos constitutivos, no caso o sujeito passivo, direcionando para outro que tenha certa relação, não necessariamente direta, com aquela primeira. Duas normas individuais e concretas: a que constitui o crédito em face do contribuinte ; e a que altera a sujeição passiva dessa primeira norma, prevendo o responsável como sujeito passivo.

Segundo Celso Ribeiro Bastos, *“responsável é todo aquele que, sem revestir-se da condição de contribuinte, venha, por expressa disposição de lei, a ver-se na contingência de pagar o tributo”*.²⁰

Tem-se, por disposição legal, que duas pessoas podem ser obrigadas ao pagamento de determinado tributo, mas tal imposição deve atender a determinados balizamentos, em especial, aqueles delineados pelo legislador constitucional.

O Código Tributário Nacional também trouxe limites a “delegação” da responsabilidade, vejamos o que dispõe o art. 128 do citado diploma;

“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.”

Note-se, pelo início do dispositivo, que há possibilidade do legislador estabelecer norma que atribua a terceiro, estranho a relação jurídica, responsabilidade pelo crédito

¹⁹ Idem,

²⁰ Celso Ribeiro Bastos, Curso de Direito Financeiro e tributário, p.121

tributário. Vê-se que para impor responsabilidade a terceiro estranho a relação tributária, a regra é que haja certo vínculo com o critério material da Regra matriz de incidência tributária, entretanto, a norma deixa a porta aberta ao legislador para que direcione o ônus tributário a qualquer sujeito, mesmo que não tenha praticado o evento descrito como fato jurídico tributário, mas que, ao menos, disponha de meios para se ressarcir do tributo pago por fato de outrem.

Nesse passo, o legislador elege alguém ligado ou não ao fato tributável para responder direta ou subsidiariamente pelo adimplemento total ou parcial da prestação, que não seja o contribuinte, sem que este esteja diretamente vinculado. A norma que veicula a responsabilidade tributária estabelece o vínculo entre o sujeito eleito e o Fisco.

O Código Tributário Nacional ainda dispõe que a responsabilidade tributária pode ser: dos Sucessores (arts. 129 a 133); de Terceiros (arts. 134 e 135) e; por infrações (arts. 136 a 138).

Muito se fala acerca da diferenciação entre responsável e o substituto, mas não se tem, até hoje, um critério preciso para distingui-los. Isso ocorre por falta de técnica legislativa e por falta de um critério hábil a diferenciação.

Conforme apontamos acima, há quem entenda que o contribuinte é o único sujeito de direito capaz de figurar no pólo passivo da relação tributária e dessa forma no consequente da norma impositiva tributária, caso contrário, a norma não terá natureza tributária, como no caso da responsabilidade.

A responsabilidade exsurge da norma não tributária onde se processa a subrogação subjetiva, dos direitos e deveres, do contribuinte para o responsável.

Temos assim, a subrogação subjetiva de direitos e deveres quando da ocorrência de fatos jurídicos lícitos, traduzindo-se em verdadeira norma primária principal, justamente porque seu antecedente descreve fato lícito, caso contrário, estaríamos diante de norma punitiva, divergindo da definição de tributo descrito no art. 3, do CTN.

Assim, para os defensores dessa posição, somente o sujeito que realiza o fato descrito no antecedente da norma tributária é quem deve polarizar passivamente a obrigação nascida da ocorrência fática da hipótese de incidência, o contribuinte. Sendo assim, para imputar responsabilidade a pessoa diversa, necessário se faz a veiculação de norma primária principal não-tributária, que só incide em momento posterior a norma jurídica tributária.

Nota-se que há nítida diferença entre a norma impositiva tributária e a norma não-tributária que atrai sujeito distinta daquele previsto no consequente da norma tributária, que em certos casos pode ter caráter punitivo e em outros caráter de técnica de arrecadação.

Em interessante abordagem sobre o tema, a professora Maria Rita Ferragut²¹ definindo que o contribuinte não é apenas o mero realizador do evento descrito na fato jurídico, mas sim aquele que ocupa o pólo passivo de uma relação jurídica, defende a desnecessidade da existência de duas normas individuais e concretas para que o responsável polarize a relação tributária, pois não há tal exigência em lei.

Para ela, bastaria a existência de duas normas gerais e abstratas veiculadas em suporte físico diferentes, sendo a primeira de substituição e, a segunda, de qualificação do fato jurídico tributário, antecedente da norma de constituição do crédito.

7.1 Balizas constitucionais à criação do responsável tributário

A Constituição da República não prescreve o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, mas delega esta tarefa ao legislador ordinário. Entretanto, embora não defina quem deva ser o sujeito passivo, estabelece limites de modo a balizar a atuação infraconstitucional.

Analisando os dispositivos do CTN, Luciano Amaro conclui que, embora o art. 121, II, autorize certa discricionariedade na eleição do responsável, desde que autorizado por lei expressa, o art. 128, do CTN, estabelece certa limitação, uma vez que na eleição do responsável, deve o legislador, escolher dentre aqueles que tenham vínculo com o fato gerador.²²

Defende com acerto que, esse terceiro, tenha um vínculo que, de alguma maneira, permita o recolhimento do tributo sem que seja onerado, o que nos leva a concluir que o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, desde que o faça dentre aqueles que de alguma maneira estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito passivo que o praticou.

Tais limites são extraídos dos comandos constitucionais, em especial, dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, os quais têm nítida função de limitar a atuação estatal no exercício da função exacional, de modo que os tributos somente incidam sobre manifestações de riqueza, preservando o patrimônio e repelindo o confisco.

O certo é que o pai pelos tributos do filho, o adquirente de um imóvel, uma empresa incorporado por outra, citados aqui como exemplos, não têm relação alguma com fatos jurídicos pretéritos que serviram como critério material para a incidência de tributos, que

²¹ Idem, p. 36

²² Amaro, Luciano – Direito Tributário, p. 294

autorizados por lei poderão ser cobrados daqueles que possuam certo vínculo com os contribuintes de então, os filhos, o comprador do imóvel, a empresa incorporada, etc.

Tal solução, em certa medida, visa evitar problemas de ordem prática, como a discussão de quem deva pagar determinado tributo ou a localização daquele que após desfazer-se de seu patrimônio desaparece sem deixar vestígios, justamente para não pagar o tributo devido.

O princípio da capacidade contributiva vem estampado no art. 145, parágrafo 1, da Constituição, de onde se extrai que o poder-dever concedido ao legislador para a instituição dos tributos, deve considerar os temperamentos por ela estabelecidos.

Dispõe a norma constitucional que o tributo deve ter caráter pessoal e ser graduados segundo manifestação de riqueza de determinado fato jurídico, na medida em que ao instituir os tributos considere apenas fatos com relevância econômica, e de maneira que a exação não comprometa a subsistência do cidadão.

Não se pode olvidar da necessidade da arrecadação tributária para que o Estado exerça o seu mister constitucional, apenas se estabelece limites a que este, na sanha de arrecadar sempre mais, venha a inviabilizar atividades econômicas ou até desrespeitar direitos e garantias individuais previstas na própria Constituição, tal como a propriedade, e em medida que desvirtue o sistema capitalista também consagrado na Carta Política.

O mestre Roque Carrazza discorrendo sobre o assunto, assevera, entretanto, que a capacidade contributiva a ser considerada é aquela de caráter objetiva, na medida em que se refere, não às condições econômicas reais de cada contribuinte, considerados em si mesmo, mas nas suas manifestações objetivas de riqueza, não importando se o contribuinte, por alguma razão não tenha condições de arcar com a carga tributária.²³

Não se pode negar a possibilidade de haver diminuição patrimonial com a arrecadação tributária, uma vez que se tributa o fato jurídico e não necessariamente a riqueza pessoal.

Daí surge o problema em compatibilizar a capacidade contributiva com a responsabilidade tributária.

Se entendemos que a capacidade contributiva estabelece que os tributos devam incidir sobre a manifestação de riqueza do fato jurídico, devemos restringir sua aplicação apenas àqueles que se relacionam com o fato.

²³ Carrazza, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 66-67

A sujeição passiva, entendida como a circunstância de um sujeito figurar no pólo passivo de uma relação jurídica, e não a aptidão para suportar o ônus fiscal²⁴, é eleita pela lei, desde que o tributo exigido decorra da parcela manifestada no fato jurídico.

Assim, para que se possa criar tributo, atendendo ao princípio da capacidade contributiva, tem-se que o critério material da regra matriz de incidência tributária descreva um comportamento que se traduza em manifestação de riqueza e, no seu consequente, o sujeito passivo titular dessa riqueza ou qualquer sujeito indiretamente relacionado a ela, ou direta ou indiretamente relacionado a seu titular.²⁵

7.2 Natureza jurídica da norma de responsabilidade

Não há consenso na doutrina acerca da natureza jurídica da norma de responsabilidade tributária. Segundo parte da doutrina, para relação jurídica ser tributária exige-se a presença no pólo passivo daquele que realizou o evento descrito no fato jurídico, uma vez que, figurando pessoa distinta, este fato previsto para ensejar a responsabilidade não é tributário, e tem, portanto, natureza acessória em relação ao fato tributário.

Dessa forma, uma empresa que pratique vários fatos jurídicos tributários, vindo a ser incorporado por outra, que por isso passa a ser responsável pelos tributos daí decorrentes, essa última relação não seria tributária.

Apresentando a posição doutrinária daqueles que não identificam na norma de responsabilidade a natureza tributária, Maria Rita Ferragut²⁶ aponta que a norma primária impositiva de natureza não-tributária, se dividiria em (i) norma primária de sub-rogação total dos direitos e obrigações; (ii) norma primária de sub-rogação parcial de direitos e obrigações e (iii) normas de dever instrumental (ou punitiva).

A primeira, se dá com sub-rogação total do contribuinte para o responsável, deixando de existir o primeiro. Exemplos: sucessão *causa mortis* e fusão de duas empresas.

Na sub-rogação parcial não há desaparecimento do contribuinte, apenas suas obrigações são transferidas para outrem (responsável). Exemplo: transferência de imóvel e o IPTU não recolhido nos anos anteriores.

²⁴ Ferragut, Maria Rita – *idem*, pg 40

²⁵ Ferragut, Maria Rita, *idem* – pg. 40

²⁶ *Idem*, pag. 48

Na terceira hipótese tem-se a imposição de deveres instrumentais ao responsável, que deverá realizar certos atos de natureza não pecuniária, tais como; emissão de nota fiscal e escrituração de livros.

Não se pode confundir, este último caso com a obrigação do responsável em reter impostos, uma vez que teria caráter eminentemente obrigacional, decorrente de um dever imposto ao sujeito passivo de uma relação jurídica tributária.

Seguindo a linha da professora Maria Rita Ferragut, que defende ter a norma de responsabilidade a natureza jurídica tributária, propõe-se a divisão em duas modalidades: (i) norma primária dispositiva e (ii) norma sancionatória²⁷. Nesse passo, o sujeito passivo da relação tributária seria a pessoa obrigada a reter na fonte o valor cobrado a título de imposto, cuja obrigação é nitidamente de caráter pecuniário.

A norma primária dispositiva se revela quando é submetida ao regime jurídico tributário, possui antecedente lícito e a relação jurídica formada objetiva a obrigação de pagar o tributo, sendo que o pagamento resultará na extinção do débito tributário.

Já a norma sancionadora, se revela quando o antecedente normativo descreve o descumprimento de uma conduta que competia ao sujeito responsável, que por consequência, passa a ser obrigado a pagar uma quantia a título de sanção pelo descumprimento. São exemplos os dispostos nos art. 134, 135, 137, do CTN.

Por sua vez, Luís Cesar Souza de Queiroz²⁸ leciona que quando a sub-rogação dos direitos e deveres decorre da realização de fatos jurídicos lícitos (como exemplos: a fusão, incorporação, na pessoa jurídica; a morte, na pessoa física) a norma que dispõe sobre a responsabilidade é necessariamente uma norma primária principal, pois seu antecedente descreve um fato lícito, e por consequência, nunca poderá ser uma norma punitiva, uma vez que esta se caracterizaria pela descrição, no antecedente, de um fato-conduta ilícito, prescrevendo, no seu conseqüente, uma punição àquele que se conduziu ilicitamente.

Conforme se nota, para ele, a norma que transfere a responsabilidade por sub-rogação subjetiva total é sempre imposta por norma primária principal de natureza não-tributária.

Nesse passo, na norma impositiva tributária há uma relação prescrita no conseqüente, o qual informa os traços que identificam um único sujeito passivo possível, denominado **contribuinte**. Já na norma de responsabilidade por punição, verifica-se a existência de um outro tipo de relação prescrita pelo conseqüente da norma de natureza punitiva, o qual identifica o sujeito passivo denominado **responsável**.

²⁷ Idem pag. 51

²⁸ Queiroz, Luis Cesar Souza, Sujeição Passiva Tributária, pg. 186

Assim, o responsável está presente em duas relações jurídico-formais distintas, tanto no consequente da norma primária principal, não tributária, mas administrativo-fiscal, impondelhe um determinado dever no interesse da administração, quanto no consequente de norma primária punitiva, impondo-lhe um dever de caráter punitivo, que resulta do descumprimento da conduta prescrita no consequente da norma primária administrativo-fiscal.

Por esse entendimento, se o sujeito passivo da relação jurídico-formal prescrita pelo consequente da norma não for definido como contribuinte, a norma terá natureza diversa da tributária.

Destacamos, por fim, as sempre balizadas considerações do Professor Paulo de Barros Carvalho²⁹, na defesa desta última posição: *“Alguns autores invocam a extinção da obrigação tributária, quando o responsável paga a dívida, como um argumento contrário a tese que advogamos. O argumento, todavia, é inconsistente. Nada obsta a que o legislador declare extinta a relação obrigação tributária, no mesmo instante em que se também extingue a relação sancionatória. Dá-se por satisfeito, havendo conseguido seu objetivo final. Nem por isso, contudo, poderá impedir que o responsável procure ressarcir-se junto ao sujeito passivo tributário, aparecendo, perante ele, como credor no âmago de uma relação de direito privado.”*

7.3 Classificações dadas as normas de responsabilidade tributária

Utilizemos, para uma melhor compreensão, as palavras de alguns estudiosos sobre a matéria.

Rubens Gomes de Sousa entende que o sujeito passivo tem relação econômica com o fato jurídico, sendo que, por vezes, o Estado, por interesse ou necessidade, elege um terceiro para tal mister, gerando o que se entende por sujeição passiva indireta, a qual se subdivide em duas modalidades: substituição e transferência. Nessa linha discorre³⁰:

“Transferência ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferências, como dissemos são três:

²⁹ Carvalho, Paulo de Barros, Curso., pag. 224.

³⁰ Sousa, Rubens Gomes, Compêndio de legislação tributária, p. 55

1) *Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação;*

2) *Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do dever original;*

3) *Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. No imposto de sisa (transmissão de propriedade intervivos), o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar sua cobrança no ato de passar a escritura;*

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

Mais tarde, o referido autor o autor passou a considerar a responsabilidade como sendo gênero de sujeição passiva nas situações em que o sujeito cumpre com responsabilidade alheia, ficando as demais elencadas como espécies deste gênero.

A crítica endereçada à conceituação do autor, se resume a utilização de critérios econômicos e pré-jurídicos, entendendo como melhor critério partir da norma instituidora do tributo acrescida da norma de responsabilidade.

Se partirmos da premissa de que o direito positivo é o conjunto de enunciados prescritivos existentes no ordenamento jurídico, o fato que levou determinada pessoa a ser eleita como sujeito passivo não interessa a classificação da sujeição passiva, que deve se ater somente ao sujeito previsto em lei como obrigado.

Por fim, acresce-se às críticas, o fato de dizer que nas normas de substituição tributária, o legislador, no entendimento do autor, substitui o contribuinte por terceiro, quando na realidade aquele nem chegou a existir³¹.

Alfredo Augusto Becker, propõe a seguinte classificação³²:

“(i) o contribuinte de “jure”, a que se refere o CTN define o contribuinte, como sendo aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo; (ii) o responsável legal tributário, sendo à pessoa a qual a lei atribui a obrigação de cumprir a prestação jurídico-tributária, porque o contribuinte de “jure” não a satisfaz e (iii) o substituto legal tributário que é identificado como sendo uma única pessoa a quem a

³¹ Ferragut, Maria Rita, idem, pag. 55

³² Teoria, cit., p. 287

lei, de forma inicial e direta, elege como sujeito passivo da relação jurídica-tributária em substituição ao contribuinte de 'jure'”.

O entendimento da Maria Rita Ferragut é no sentido de que a classificação mais acertada é aquela que divide a responsabilidade tributária em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão (iv) de terceiro; e (v) por infrações.

7.4 A substituição

Do quanto acima exposto, extrai-se que o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira alguma vantagem econômica do fato jurídico tributável e, nesse caso, teremos o que se chama de sujeição passiva direta.

Entrementes, a dificuldade na fiscalização e cobrança de determinado tributo pode levar o ente estatal a buscar o tributo em pessoa distinta daquela diretamente ligada àquele fato tributável. É o que se convencionou chamar de sujeição passiva indireta, que por sua vez, subdivide-se em duas modalidades: por transferência (que subdivide-se em: solidariedade, sucessão, de terceiro e por infração) e por substituição.

A substituição tributária, segundo grandes autores como Amílcar Falcão e Alfredo Augusto Becker, se resume em uma subrogação criada por lei, onde há a eleição de um substituto cuja renda ou capital tenha ligação mais próxima com a hipótese de incidência da norma jurídica tributária.

Os referidos autores destacam a desnecessidade de que o substituto tenha certa vinculação jurídica com o fato tributável, podendo ser completamente estranhos e indiferentes à configuração da substituição. Apontam como equivocada a interpretação daqueles que entendem de forma diversa, pois que estariam confundindo conceitos jurídicos com econômicos.

O professor Becker defende que o normal seria que o sujeito passivo fosse a pessoa cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo, mas como em certos casos, isso seria impraticável, a lei, como solução, cria o substituto legal³³.

Extrai-se daí o que a doutrina denomina contribuinte “de jure”, pessoa que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, tratando-se de gênero, da qual se tem as espécies: substituto legal e a pessoa cuja renda ou capital tem como hipótese de incidência o fato signo presuntivo.

³³ Idem, ibidem, PP.503 e seguintes

Entende Becker que a substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica.

Entretanto, tal posição é criticada por parte da doutrina por não explicar satisfatoriamente a substituição antecipada “para frente”.

Registremos, porém, a posição do professor Paulo de Barros, afim de se ter um outro ponto de vista, sem se ter a pretensão de esgotar todo entendimento sobre o tema. Vejamos:

“a substituição de que falam os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser um fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. A modificação se produz antes que o texto seja editado, em tempo que antecede o aparecimento da disciplina jurídica sobre a matéria. Estamos diante de algo que se opera em intervalo meramente político, quando o legislador prepara sua decisão e a norma ainda não logrou entrar no sistema.

(...)

‘É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a concorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importância fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Esta aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o substituído, não o do substituto. Se aquele primeiro for imune ou estiver protegido por isenção, este último exercerá os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento, a lei aplicável há de ser a vigente no instante em que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto. Mas, uma peça indispensável no arranjo jurídico da substituição é a pronta disponibilidade de um mecanismo eficaz para eventuais ressarcimento do substituto.’³⁴

Não se desconhece que há entendimentos díspares acerca da permanência ou não do vínculo entre substituto e substituído, mas considerando o objetivo deste trabalho, deixo de tecer maiores comentários sobre o tema.

7.4.1 Substituição tributária “para frente” – breve abordagem

Destaca-se, dentre as espécies de substituição, a técnica da substituição “para frente”.

³⁴ Fundamentos..., idem, PP. 189 e segs.

Antes de adentrar no âmago do instituto, é necessário frisar que se trata de uma das técnicas mais utilizadas na cobrança dos tributos, dada sua eficiência em tal mister.

A sujeição passiva tributária pode decorrer da prática do fato gerador, da ocorrência de fato posterior que modifique o pólo passivo, ou de um fato concomitante à hipótese de incidência tributária que altere o critério pessoal do conseqüente da norma de incidência.

Conforme ficou assentado, o sujeito passivo pode ser respectivamente, o contribuinte, o responsável ou substituto tributário.

É nesse contexto que deve ser examinada a "substituição tributária para frente", que se apóia na figura do "fato gerador presumido", hoje expressamente referido no § 7º do art. 150 da EC nº 3, de 17/03/93, nestes termos:

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

Consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas também, o relativo à operação ou operações posteriores.

O instituto não é novo no nosso Direito, mas, a partir da sua "constitucionalização", passou a receber acerbos ataques de alguns eminentes tributaristas (Geraldo Ataliba, Aires F. Barreto, Hamilton Dias de Souza, Ives Gandra da Silva Martins, dentre outros). Sustentam esses juristas que viola, praticamente, todos os princípios constitucionais basilares relativos aos tributos (tipicidade tributária, não-cumulatividade, capacidade contributiva). Alegam, ainda, que vulnera o princípio atributivo de competência tributária aos Estados-membros e, até mesmo, que configura autêntico empréstimo compulsório, só previsto nas hipóteses do art. 148 da Constituição.

Creio, porém, que, dos citados defeitos, não padece o instituto, que tem a defendê-lo juristas igualmente respeitados (Sacha Calmon Navarro Coelho, Arthur José Faveret Cavalcanti, Heron Arzua, dentre outros). Na verdade, sob o prisma radical ortodoxo, não é possível visualizar o instituto, fundamental para tornar efetivo, no atual estágio da civilização, o princípio da “praticabilidade da tributação”, algo parecido, no campo do processo, com o princípio da economia processual, segundo lembra Sacha Calmon. Acrescento mais: da

mesma forma que o Direito processual passa por verdadeira revolução visando a concretizar o princípio da efetividade da jurisdição, com a criação de diversos institutos novos (ampliação das cautelares e antecipação de tutela, dentre outros), o Direito Tributário não pode passar imune a essa evolução da sociedade, deixando de acolher a figura da substituição tributária para frente, que, numa visão analógica, apresenta certo caráter cautelar: objetiva tornar efetiva a responsabilidade tributária. Note-se que o destinatário legal tributário, como o substituto, tem sempre assegurada a possibilidade de recuperar o que dispender para pagamento do tributo gerado por outrem.

Como exemplo podemos citar: A "substituição tributária para frente" tem sido adotada e aplicada, entre outros casos, nos seguintes, relativos à cobrança do ICMS com inclusão do seu valor no preço devido pelos revendedores nas suas futuras operações de revenda: companhias distribuidoras quanto às empresas que, no varejo, negociam com produtos derivados do petróleo e álcool etílico hidratado carburante; montadoras de automóveis no que se refere às suas concessionárias; fábricas de cigarros e bebidas quanto aos atacadistas das respectivas redes de comercialização.

Na chamada substituição tributária para trás, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabeleceu que o tributo será recolhido, pelo substituto, na próxima operação jurídica (em nome do substituído).

Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).

Tem sido reconhecido como mecanismo válido, que não contraria os ditames constitucionais, em especial o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a norma de responsabilidade busca apoio na relação jurídica entre o responsável e o contribuinte, delegando poderes para que aquele retenha o valor correspondente ao tributo em questão.

CAPÍTULO VIII - EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Pode se dizer que com a extinção da obrigação há o desaparecimento da relação jurídica tributária, pois que como nexa abstrato que liga um sujeito ativo, que tem direito de exigir uma prestação, de sujeito passivo, a quem cumpre o adimplemento da obrigação, cumprido seus objetivos regulares, ou pelas razões estipuladas pelo direito.

A extinção da obrigação tributária decorre do desaparecimento de um ou mais de seus elementos integrativos, ou da relação que os unem, podendo ser do sujeito ativo, passivo, do objeto, do direito subjetivo de que é titular, ou, em especial do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, desaparecendo o débito³⁵.

As causas legais estão estabelecidas no art. 156, do CTN e também são aplicáveis ao responsável tributário como sujeito passivo.

Há também outras hipóteses apontadas por Maria Rita Ferragut, tais como: a hipótese prevista no art. 134, do CTN e na hipótese de sucessão, entendendo que a responsabilidade

Todavia, o mais importante de se destacar, é que, extinto o crédito tributário, com ele se extingue a responsabilidade, independentemente da modalidade que se trate, seja ela solidária (onde há a presença dois sujeitos responsáveis concomitantemente), seja subsidiária (um depois o outro), seja simples, como contribuinte ou como responsável, ou até no caso de um terceiro estranho à relação.

³⁵ Responsabilidade..., Maria Rita Ferragut, pag. 56 e 57

CONCLUSÃO

Conclui-se após uma abordagem que buscou abarcar, pelo menos em grande parte, as maiores discussões e divergências existentes sobre o tema, que, inserida no consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária, conforme concebido pelo professor Paulo de Barros Carvalho, a sujeição passiva tem importância fundamental no processo exacional, na medida em que o complemento do polo passivo encontra limites constitucionais e legais, os quais também se aplicam à responsabilidade, obstando a inclusão de pessoas distintas daquelas ligadas direta ou indiretamente ao fato econômico, devendo ser considerados na definição do critério material da hipótese de incidência e na instituição dos tributos.

Por outro lado, buscou-se dar maior ênfase a questão da responsabilidade, pela sua grande importância no contexto da sujeição passiva, registrando-se algumas divergências doutrinárias, e estabelecendo uma nítida finalidade arrecadatória nas normas que regulamentam o assunto que, por critério de conveniência e necessidade, o legislador passa a eleger um terceiro vinculado ao fato jurídico tributário ou a pessoa que realizou, obrigando-o ao cumprimento de determinada obrigação tributária, seja pessoalmente, subsidiariamente ou solidariamente.

Com isso, a fiscalização tributária restringe a gama de pessoas a serem fiscalizadas, diminui o percentual de inadimplência e, principalmente, como consequência de uma eficaz arrecadação de recursos, atende com maior primor aos reclamos constitucionais para a construção de uma sociedade mais justa e solidária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

¹ NASCIMENTO, Octavio Bulcão, **Curso de Especialização Direito Tributário**, Ed. Forense, 2009, fls. 799/800.

² CARVALHO, Paulo de Barros, **“Enunciados, Normas e Valores Jurídicos Tributários”**, in: Revista de Direito Tributário, n? 69, São Paulo, Malheiros Editores, PP. 46-48.

³ CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, op. Cit., PP. 9-10.

⁴ NASCIMENTO, Octávio Bulcão, em Curso de Especialização em Direito Tributário – **Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, Ed. Forense, PP. 808-809.

⁵ BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**, lejus, 3 edição, p.337 e ss.

⁶ Idem, p.340.

⁸ Idem, Ibidem, pag. 345.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 13ª ed., S.Paulo, Saraiva, 2000p. 226.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo - **Hipótese de Incidência tributária**, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.77

¹¹ QUEIROZ, Luis Cesar de Souza – **Sujeição Passiva Tributária**, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 163-164.

¹² BECKER, Alfredo Augusto, idem..., p. 454.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, p. 225 e seguintes.

¹⁴ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de, **Sujeição passiva tributária...**, p. 173.

¹⁵ QUEIROZ, Luis Cesar Souza, **Sujeição Passiva Tributária**, p.181.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo idem..., cit. 126.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, PP. 488 e segs.

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita, **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, São Paulo: Noeses, 2005, p. 31 e segs.

¹⁹ FERRAGUT, Maria Rita, Idem, ibidem.

²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro **Curso de Direito Financeiro e tributário**, 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p.121.

²¹ FERRAGUT, Maria Rita, Idem..., p. 36.

²² AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**, 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 294.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 66-67.

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita – idem, pg 40.

²⁵ FERRAGUT, Maria Rita, idem – pg. 40.

²⁶ Idem, pag. 48.

²⁷ Idem pag. 51.

²⁸ QUEIROZ, Luis Cesar Souza, **Sujeição Passiva Tributária**, pg. 186.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso., pag. 224.

³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, 4ª ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

³¹ FERRAGUT, Maria Rita, *idem*, pag. 55.

³² BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria*, cit., p. 287.

³³ *Idem*, *ibidem*, PP.503 e seguintes.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, **Fundamentos...**, *idem*, PP. 189 e segs.