

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

EDUARDO SADALLA BUCCI

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR ATO LÍCITO COMO
DEVER INSTRUMENTAL: UM ENFOQUE SOB A PERSPECTIVA
DO DIREITO FUNDAMENTAL DE PROPRIEDADE**

PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**SÃO PAULO
2011**

Eduardo Sadalla Bucci

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR ATO LÍCITO COMO
DEVER INSTRUMENTAL: UM ENFOQUE SOB A PERSPECTIVA
DO DIREITO FUNDAMENTAL DE PROPRIEDADE**

PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de pós-graduado *lato sensu* em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Aurora Tomazini de Carvalho.

**SÃO PAULO
2011**

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar o instituto jurídico da responsabilidade tributária por ato lícito sob um enfoque do direito fundamental de propriedade. Para tanto, apresenta-se as características do direito à propriedade, identificando sua prioridade erigida pela Constituição Federal de 1988. Igualmente necessário, traça-se mais uma premissa ao deslinde da questão central, isto é, disserta-se acerca das normas gerais no direito tributário, incluindo a questão das classificações, do veículo introdutor competente e a diferença entre obrigação principal e os deveres instrumentais ou formais (obrigação acessória). A partir de então, investiga-se a sujeição passiva, contextualizando o contribuinte e o responsável tributário, este último, ponto mestre da pesquisa. O conceito e a natureza jurídica, portanto, serão traçados tendo em vista as premissas adotadas, chegando-se à conclusão de que a figura do contribuinte é dissociada da sujeição passiva tributária, sempre existindo, independentemente da eleição de terceiro para o recolhimento da exação. Neste viés, conclui-se que o instituto jurídico da responsabilidade tributária por ato lícito não é uma obrigação, no sentido pecuniário, mas sim um simples dever instrumental de fazer do terceiro, haja vista não arcar com o ônus econômico-financeiro. À luz desta conclusão, analisa-se cada uma das possibilidades de responsabilidade tributária por ato lícito previstas na legislação nacional. Por fim, esclarece-se a diferença entre repercussão jurídica e repercussão econômica, situando-as no presente trabalho.

Palavras chaves: responsabilidade tributária por ato lícito. Dever instrumental. Repercussão jurídica. Responsável tributário.

ABSTRACT

The current article has by purpose to analyze the Legal Institute of tributary responsibility for licit act by a fundamental right of property approach. In order to do so, it presents the aspects of the right to property, identifying its priority made by the Federal Constitution of 1988. It has equally necessary been traced one more premise to verify the main question. It means discoursing to draw near to generally rules on Tributary Law including the question of the classifications, the question of the capable provider vehicle and the discrepancy between main duty and the formal or instrumental obligations. From now on it is investigated the liability subjection introducing the contributor and the tributary responsible. The last one mentioned is the key point of the research. The concept and juridical nature, therefore, will be traced in view of the adopted premises getting the conclusion that the image of the contributor is sundered of passive tributary subjection always existing, independently by the third part election to withdraw the tax. In this way, it is inferred that the legal institute of tributary responsibility for licit act is not an obligation by the pecuniary meaning. However, it is a simple instrumental duty to make to the third part not to struggle to the economic-financial onus. According to this conclusion it is analyzed that each one of the foreseen possibilities of tributary responsibility for licit act at national statute law. Finally, it is cleared up the difference between juridical repercussion and economical repercussion located in the current article.

Key words: Tributary responsibility for licit act. Instrumental duty. Juridical repercussion. Tributary responsibility.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1. A PROPRIEDADE COMO DIREITO FUNDAMENTAL	7
2. NORMAS GERAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	9
2.1 Classificação das Normas Tributárias	10
2.2. A Lei Complementar como veículo introdutor acerca de normas gerais de responsabilidade tributária.....	11
2.3. Obrigação tributária e os deveres instrumentais ou formais.....	12
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	15
3.1.Sujeição Passiva Tributária	15
3.2.Contribuinte Tributário.....	16
3.3.Responsável Tributário por ato lícito	17
3.3.1.Natureza Jurídica e Classificação	23
3.3.3.1Responsabilidade por substituição convencional, “para trás” e “para frente”	24
3.3.2.Responsabilidade por transferência	25
3.3.2.1. Por sucessão	25
3.3.2.2. Por terceiro	27
3.3.2.3. Por infração	27
3.3.3Repercussão Jurídica x Repercussão Econômica	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
Referências Bibliográficas.....	33

INTRODUÇÃO

A pretexto do rigor científico preceituado a partir de Hans Kelsen em sua teoria pura do direito, vive-se a era da divisão por especialização das matérias. No que tange ao mundo do direito, o corte metodológico tem trazido problemática quando o pesquisador deixa de reconhecer traços intrínsecos que não podem ser simplesmente desligados, pois constitui uma verdadeira rede na qual não funciona independentemente.

Foi neste contexto que a presente pesquisa desenrolou-se, pois o instituto da responsabilidade tributária por ato lícito, que é veiculado pela legislação tributária, foi analisado à luz do direito fundamental de propriedade, insculpido na Constituição Federal, base de todo o ordenamento jurídico pátrio, a qual deve ser respeitada em sua totalidade, primando por sua eficácia plena, limitada apenas por si própria.

Assim, “[...] a Constituição de 1988 [...] abre as perspectivas de realização social profunda pela prática dos direitos sociais, que ela inscreve, e pelo exercício dos instrumentos que oferece à cidadania e que possibilita concretizar as exigências de um Estado de justiça social, fundado na dignidade da pessoa humana”¹, contudo, para que seja efetivamente alcançado, a legislação infraconstitucional deve ser sempre analisada procurando a sua verdadeira finalidade, isto é, a justiça social.

Fomentado pelo estudo da eficácia da Constituição Federal além de uma mera folha de papel², buscou-se analisar o instituto da responsabilidade tributária por um viés diferente do que a doutrina hoje praticamente sedimentou o entendimento na esteira meramente infraconstitucional, deixando de lado a natureza intrínseca da relação que a Administração Pública tem com o particular ao ingressar legalmente no patrimônio alheio, objeto este de extrema importância em uma sociedade que adotou costumeira e legalmente o sistema capitalista.

Classificações não são verdadeiras ou falsas, mas sim úteis ou inúteis. Contudo, quando se trata da natureza do objeto a ser estudado, não há possibilidade de existirem várias, mas apenas uma conceituação, haja vista que é sua natureza que irá determinar as regras a que será subordinado.

Sob esta perspectiva, o trabalho desenrolou-se no plano teórico, utilizando-se de uma interpretação sistemática, conjuntamente com uma interpretação teleológica, sob o fito único de atender à Constituição Federal, agrupando apenas as várias contribuições doutrinárias já esposadas pelos grandes mestres, além de estudos recentíssimos que ajudaram a enrobustecer a cientificidade perquirida com o intuito de, sendo diferente a conclusão, ter um embasamento sólido e, quiçá, alterar pré-conceitos outrora consolidados.

¹ SILVA, 2005, p. 120

² Há duas teorias importantes sobre de onde realmente emana a força normativa da Constituição: a) para Ferdinand Lassalle, a Constituição não passa de uma folha de papel, já que as questões envolvidas são meramente políticas, dependendo desta, apenas, para se efetivar – em outras palavras, a Constituição só existiria para efetivar o interesse do poder dominante; b) já para Konrad Hesse, a Constituição tem efetividade própria, não precisando ser aplicada por alguém. Adota, também, que não há apenas a vontade do povo, mas também há a sua vontade (da Constituição), que deve estar pautada em orientar a própria conduta segundo a consciência geral.

1. A PROPRIEDADE COMO DIREITO FUNDAMENTAL

A Constituição Federal de 1988 garantiu o direito à propriedade, desde que atenda sua função social:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano;

A propriedade, aqui, deve ser entendida em seu sentido amplo, pois é certo que existem várias propriedades, tais como a propriedade pública, a propriedade social e a propriedade privada, igualmente, é diferente a propriedade agrícola da industrial, tais como várias outras³, abrangendo móveis e imóveis, além de outros valores patrimoniais, corpóreos ou não.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o direito à propriedade deixou de ser exclusivo, absoluto e perpétuo. De um mero instituto jurídico, foi erigido a status de direito fundamental, sendo que há controvérsias se seria individual. O certo é que se reconhece o direito subjetivo privado (ou civil) do proprietário em usar, gozar e dispor, além de ser uma garantia institucional⁴.

Por se tratar de um direito fundamental, as limitações (ou restrições) devem ter embasamento apenas na Carta Cidadã, porquanto, pelo princípio do não retrocesso, há a limitação à:

“liberdade de conformação do legislador infraconstitucional, impedindo que este possa eliminar ou reduzir, total ou parcialmente, de forma arbitrária e sem acompanhamento de política substitutiva ou equivalente, o nível de concretização alcançado por um determinado direito fundamental social.”⁵

De tão caro que é tal direito fundamental, a ordem econômica e financeira pátria tem como princípio o insuprível direito à propriedade:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

³ SILVA, 2005, p. 274

⁴ MENDES (2007, p. 412) assevera: “Trata-se de denominação conferida por Carl Schmitt (*institutionelle Garantie*) a esses institutos que se prestam a assegurar direitos subjetivos. A sua disciplina constitucional evita que ela possa ser abolida segundo a descrição do legislador (Pieroth/Schlink, *Grundrechte – Staatsrecht II*, cit., p. 19)”

⁵ FILETI, 2009

Assim o é, pois o Poder Constituinte Originário adotou o sistema capitalista em detrimento ao socialismo e ao comunismo. Longe de ser ilimitado, a propriedade privada, atendendo à sua função e suas limitações frente à coletividade, estas já insculpidas previamente na Constituição Federal. Deve ser tido como um dos direitos mais importantes, ao lado da liberdade de locomoção, em que o Estado está sempre inclinado a ferir, pois estes dois demonstram a face mais forte do poder.

Neste viés, o Direito Tributário, por ser o corte metodológico da legislação que visa a regular o ingresso do Estado na propriedade particular, seja ela em qualquer de sua manifestação, está adstrito, primeiramente, às regras constitucionais.

Sempre que houver um ônus jurídico, isto é, um liame entre um determinado patrimônio e um suposto credor, todas as regras deverão ser observadas para que se proteja, dentro da legalidade (sentido amplo), a propriedade do devedor.

De certo, um dos pilares da República Federativa do Brasil é trabalho e a livre iniciativa (art. 1º, inc. IV e V). Estes só podem ser usufruídos caso o cidadão tenha direito efetivo à propriedade, isto é, a não expropriação de seus bens de forma arbitrária, levando-se em conta apenas a necessidade do Estado.

A limitação da propriedade, nos requisitos constitucionais, por desapropriação, apenas poderá ser realizada mediante justa e prévia indenização em dinheiro. Um desdobramento desta limitação é a vedação da utilização do tributo como confisco, porquanto há uma desapropriação (*lato sensu*) sem os requisitos que resguardam a propriedade. Outro desdobramento da função social da propriedade é a qualidade do tributo ser graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte, já que a propriedade deve atender à sua função, contudo, com limites. Estes princípios serão abordados ao longo do presente trabalho.

TAVOLARO⁶ afirma que:

“Se pensarmos no direito de propriedade, não podemos deixar de concordar com Condorcet Rezende, para quem ‘a tributação como transferência compulsória de uma parcela do patrimônio particular para os cofres públicos, constitui, juridicamente, uma agressão ao direito de propriedade’”

Portanto, a interpretação, mesmo sob o enfoque de corte metodológico, não se pode dar em tiras, conforme Eros Roberto GRAU⁷ afirma:

"Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer norma da Constituição impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dela – da norma até a Constituição. Uma norma jurídica isolada, destacada, despreendida do sistema jurídico, não expressa significado normativo nenhum"

É deste panorama sucinto que todas as regras tributárias devem ser sempre visualizadas, ou seja, com o respeito ao direito fundamental de propriedade, sendo que sua limitação pode dar-se apenas quando a própria Magna Carta assim preceitua.

⁶ 2003, p. 65

⁷ 1997, p. 176-177

2. NORMAS GERAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A República Federativa do Brasil, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, adotou o Estado Democrático de Direito, isto é, Estado de Direito significa a submissão ao império da lei, aquela emanada pelo Poder Legislativo, em qualquer de suas acepções, contudo, não é qualquer Estado de Direito, mas sim o Estado Social de Direito, nascido em contrapartida ao liberalismo, com o fito de promover a justiça social (*Welfare State*). Igualmente, o Estado Democrático implica na soberania popular, que:

“impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, como veremos, na simples formação das instituições representativas, que constituem um estágio da evolução do Estado Democrático, mas não o seu completo desenvolvimento”⁸

Portanto, na síntese mais adequada, José Afonso da SILVA⁹ diz que superando o Estado Capitalista, o Estado Democrático de Direito é aquele que visa promover a “justiça social que o personalismo e o monismo político das democracias populares sob o influxo do socialismo real não foram capazes de produzir”.

Neste ponto, por estarmos sob a égide das leis, o estudo do sistema de direito positivo nos remete à imperiosa necessidade de sistematização das normas, com o fito específico da otimização de sua interpretação e aplicação, buscando-se um padrão único que concretiza o princípio da segurança jurídica, princípio este que veda a incerteza acerca dos direitos e obrigações dos cidadãos, seja para revolver o passado¹⁰ ou alterar o futuro¹¹ de forma abrupta.

Igualmente, por ter adotado o Estado Federal ao invés do Estado Unitário, o Poder Constituinte Originário delegou competências a cada ente da federação, fazendo-o de distintas formas, podendo ser exclusiva, privativa, concorrente, suplementar, comum, cumulativa, residual e remanescente¹².

Em decorrência desta separação realizada pela Magna Carta, pode-se, de forma racional, agrupar a ordem jurídica em quatro sistemas distintos: a) o sistema nacional; b) o sistema federal; c) os sistemas estaduais; e d) os sistemas municipais¹³. Não nos interessa, neste momento, discorrer acerca de cada sistema, apenas pontua-se que há as pessoas jurídicas de direito público interno (União Federal, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), bem como há apenas uma única pessoa jurídica de direito público externo, chamado de Estado Federal, representado pela União Federal (art. 21, inc. I e VI, da CF).

Seguindo-se a sistematização de um Estado Democrático de Direito, o primado de legalidade é insculpido como direito fundamental no inc. II do art. 5º da CF:

⁸ CROSA *apud* SILVA, 2005, p. 117

⁹ ANO, p. 120

¹⁰ Art. 5º, inc. XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; e Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

¹¹ Art. 5º, inc. II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; e Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹² v. SILVA, 2005, p. 617-622

¹³ CARVALHO, 2007, p. 56

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

A significação do termo lei insculpida na Carta Magna tem que ser tida em seu sentido amplo, ou seja, é aquela manifestação que segue um rito especificado pela própria Lei Fundamental em que o povo, por meio de seus representantes eleitos, cria, modifica ou extingue direitos e/ou obrigações em face do particular ou do Poder Público.

Analisando o sistema do direito positivo, o Prof. Paulo de Barros Carvalho¹⁴ assevera que lei, em qualquer modalidade (ordinária, complementar, medida provisória, etc.), deve ser designada como “instrumento primário”, vez que “promove o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro”, sendo que qualquer outra regra está subordinada à lei, independente se é um preceito geral e abstrato ou individual e concreto. Desta maneira, chama-os de “instrumentos secundários” ou “derivados”, porquanto não tem o condão de “alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo”. Nada mais são que as normas infra legais.

2.1. Classificação das Normas Tributárias

Tomando como base os estudos do Prof. Paulo de Barros, diferenciam-se as normas tributárias em sentido estrito e em sentido amplo.

As normas tributárias em sentido estrito são aquelas que veiculam as características ínsitas ao tributo, melhor dizendo, na linguagem do Prof. Paulo de Barros Carvalho¹⁵, é “[a]quela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz de incidência tributária”. Define, portanto, a hipótese de incidência tributária.

Já por normas tributárias em sentido amplo, são todas as outras que, fazendo parte do Sistema Tributário Nacional, não descrevem o fenômeno de incidência tributária, mas sim são “operativas ou funcionais (lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, fiscalização, prazo, etc.)”¹⁶.

Tal classificação será necessária para, ao ser aclarada a norma de responsabilidade tributária por ato lícito, desmistificar que a verdadeira atuação do responsável é no auxílio ao “Estado no recebimento de seu crédito tributário, consubstanciado pelo nascimento da obrigação tributária em sentido estrito”¹⁷.

¹⁴ CARVALHO, 2007, p. 57-58

¹⁵ 2007, p. 242

¹⁶ *Ibidem*

¹⁷ NASCIMENTO, 1999, p. 56

2.2. A Lei Complementar como veículo introdutor acerca de normas gerais de responsabilidade tributária

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, inc. III, alí. “a” e “b”, assim disciplina:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

Decerto, a teoria tricotômica¹⁸ da Lei Complementar foi adotada pelo Poder Constituinte Originário, bem como pela jurisprudência uníssona do Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Ao largo desta discussão, há de ser ponderado se há a necessidade de Lei Complementar para veicular norma acerca de responsabilidade tributária, vez que não há seu termo literal utilizado pela Carta Magna.

Juliana Furtado Costa¹⁹, em sua tese de doutorado, defende que:

“Interpretamos que o legislador se utilizou do signo *contribuintes* em um sentido lato, de forma a englobar qualquer pessoa ocupante do polo passivo da relação jurídica tributária e não apenas aquele sujeito que realizou o fato jurídico tributário. Isto porque não teria o menor sentido que apenas um dos possíveis ocupantes desse polo passivo fosse obrigado a se submeter aos parâmetros estabelecidos em norma geral, deixando à margem desse disciplinamento o terceiro responsável.”

Continua, em análise subsidiária:

“Mesmo que assim não se entenda, a necessidade da lei complementar ainda se faria presente pela prescrição constante na alínea “b”. Afinal, a responsabilidade diz respeito à sujeição passiva que, por sua vez, consiste num dos polos do vínculo relacional de que se reveste a obrigação tributária.”

No presente trabalho, entende-se que há a necessidade de Lei Complementar para veicular norma geral acerca de responsabilidade tributária, contudo, por nenhum dos dois fundamentos acima apresentados.

Conforme abordagem minuciosa que será feita ao logo desta pesquisa, a norma de responsabilidade tributária repousa na alínea “b” do art. 146 da Magna Carta, contudo, não no termo “obrigação”, mas sim no “crédito tributário”.

Assim o é, vez que a responsabilidade diz respeito à sujeição passiva, que não guarda relação direta com a obrigação tributária, mas sim com o crédito tributário, vez que a norma de incidência tributária é aquela apta a gerar o vínculo entre o sujeito ativo e o contribuinte, de forma automática e infalível, surgindo a obrigação tributária; este depende do evento jurídico – aquele que tem relação pessoal e direta com a

¹⁸ Para estudo sobre o embate da teoria tricotômica e dicotômica da Lei Complementar, v. MOURA, 2007.

¹⁹ 2010, p. 57

materialidade da exação -, aquele tão-somente do lançamento – ao que a lei elege para figurar na sujeição passiva do tributo.

Mister é salientar que a obrigação tributária surge conforme a legislação, parametrizada pela Constituição Federal, determina. Sempre, portanto, nascerá em detrimento da produção do evento, interligado pelo vínculo relacional entre o contribuinte e o sujeito ativo. Contudo, sua exigibilidade depende da constituição do crédito tributário, o que acarreta a possibilidade de se inserir terceiro para sua satisfação.

Desta forma, o Código Tributário Nacional, recepcionada com *status* lei complementar, é veículo apto a disciplinar o instituto da responsabilidade tributária.

O art. 121, inc. I, do CTN, diz que responsável é todo aquele que, sem revestir-se na condição de contribuinte, seja obrigado, por força de lei, de efetuar o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Contudo, por ser uma liberdade deveras grande, o art. 128 do mesmo diploma infraconstitucional traz a necessidade do vínculo do responsável com a materialidade da exação, neste caso, de forma indireta, pois de outra monta seria contribuinte.

Comunga-se do entendimento de que não apenas o vínculo há de ser com a materialidade do tributo, podendo ser com o contribuinte:

“[há a] possibilidade de o vínculo do terceiro ser estabelecido não apenas com a própria materialidade do tributo, mas também com o realizador do fato jurídico tributário. Isto porque, como o critério material consiste em um verbo pessoal de predicação incompleta, sempre estará presente neste elemento, ainda que implicitamente, o sujeito que o realizou. Desta forma, como necessariamente haverá uma pessoa realizando a materialidade, é possível que se estabeleça a relação entre esta e o terceiro.”²⁰

Entretanto, o vínculo com o contribuinte é aquele que garanta “ao responsável a possibilidade de ressarcimento dos valores então pagos”:

“É por isso que Luciano Amaro afirma que não é qualquer espécie de vínculo entre o responsável e o fato gerador que legitima a responsabilização do terceiro, por acreditar que ‘é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso.’ (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 312.)”²¹

Igualmente, há outras disposições referentes à responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional, contudo, será objeto de dissertação em momento posterior.

2.3.Obrigação tributária e os deveres instrumentais ou formais

O Código Tributário Nacional disciplina em apenas um artigo o tema obrigação tributária: Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

Começando pela obrigação tributária principal, o §1º do referido artigo assim dispõe:

²⁰ COSTA, 2010, p. 61

²¹ COSTA, 2010, p. 62

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

Pela natureza sucinta desta pesquisa, não irá se adentrar aos pormenores nas críticas produzidas pelas doutrinas acerca da dualidade entre obrigação e crédito e de que a obrigação principal tem como objeto o pagamento de penalidade pecuniária²². Decerto, adota-se claramente a diferenciação entre obrigação e crédito tributário, tal como o Código Tributário Nacional o faz e a jurisprudência assim a reconhece.

Obrigação, no entendimento do prof. Paulo de Barros²³, tem “feição nitidamente patrimonial ao vínculo tributário, pois o dinheiro – pecúnia – é a mais viva forma de manifestação econômica”, entretanto, é “inaplicável àquelas outras relações, também de índole fiscal, cujo objeto é um fazer ou não fazer, insusceptível de conversão para valores econômicos”.

Igualmente, o CTN disciplina a obrigação acessória:

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

Vê-se que, mesmo tendo natureza tributária, não tem cunho patrimonial, mas tão-somente o objeto de fazer ou não fazer, insusceptível de conversão para valores econômicos. Contudo, adotando-se a crítica de Paulo de Barros, considera-se inapropriado o nome de obrigação acessória.

Em primeira mão, não há a possibilidade de transformação em pecúnia, porquanto sua finalidade é de dever jurídico ínsito à Administração Pública com o intuito exclusivo do cumprimento da prestação pecuniária. Assim, conforme a denominação adotada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, dá-se o nome de deveres instrumentais ou formais.

Após a impossibilidade do termo obrigação, há de ser enfrentado o signo acessório. NASCIMENTO²⁴ nos dá a exata crítica:

“[...] muitas vezes estaremos diante de situações que o sujeito passivo tenha executado atos de esclarecimento e comprovação impostas pelo Estado-administração e em que a conclusão destas diligências seja que o fato típico tributário não ocorreu, não nascendo, portanto, aquilo que o Código chama de *obrigação principal*. Essas obrigações que o Código chama de acessórias seriam, neste caso, acessórias de que, se não surgiu a obrigação principal? Chegamos à conclusão de que, na verdade, as chamadas *obrigações acessórias*, segundo nosso modelo, nem são obrigações (não têm conteúdo dimensível em valores econômicos) e nem sempre são acessórias”.

Neste ponto, fundindo-se ao conceito de norma tributária em sentido amplo e estrito, chega-se à conclusão de que as obrigações tributárias são normas em *stricto sensu*, pois “são aquelas contidas no consequente da norma individual e concreta [...] consistentes em prestações pecuniárias obrigatórias em favor do Estado-Administração”²⁵. Por sua vez, as normas em *lato sensu* são todas as outras, ou seja, os deveres instrumentais ou formais.

²² Para tanto, v. CARVALHO, 2007, p. 295-301

²³ 2007, p. 291

²⁴ 2007, p. 812

²⁵ *Ibidem*

Por fim, o dever instrumental, à exegese do §2º do art. 113 do CTN, quando descumprido:

“[...] desaparece a relação que o instituía, surgindo, em seu lugar, um vínculo sancionatório, portador de uma penalidade pecuniária que onerará o patrimônio do infrator.”²⁶

Este conceito será deveras importante para, quando houver o descumprimento da norma de responsabilidade tributária por ato lícito, entender como o sujeito, que detinha apenas um mero dever de fazer, agora tem seu patrimônio onerado e um dever de pagar uma quantia em pecúnia.

²⁶ CARVALHO, 2007, p. 300

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1. Sujeição Passiva Tributária

A relação jurídico-tributária é a criação de uma realidade pelo mundo do Direito, porquanto, por se tratar de um objeto cultural, cria um vínculo entre duas pessoas distintas (com o perdão do pleonasma) com o fito de que uma delas possa exigir o adimplemento da outra de uma das espécies tributárias existentes em lei.

“[...] relação é efeito de enunciado fáctico, posto no consequente da norma individual e concreta, já que nas normas gerais e abstratas teremos meros predicados da relação. Nessa linha, cumpre, em seguida, eleger o critério que aparte as espécies de relações jurídicas tributárias. [...]”²⁷

E o Código Tributário Nacional assim dispõe:

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.

FERRAGUT²⁸ afirma:

“Definimos sujeito passivo a partir das lições de Paulo de Barros Carvalho. Para nós, é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta (Como vimos no subitem anterior, as relações jurídicas formais não geram direitos e obrigações. Nem por isso os critérios de identificação do sujeito passivo não se encontram nelas previstos. Eles estão, e por força disso permitem que relações intranormativas sejam constituídas, essas sim, efetivamente, obrigando um sujeito determinado a cumprir conduta também determinada.).

Continua, ao afirmar peremptoriamente, que o ponto fundamental é que o “sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal”²⁹.

Desta maneira, é irrelevante quem suporta o ônus econômico-financeiro do tributo em si, seja por repercussão jurídica ou econômica, pois é a legislação que institui a exação que versará sobre o polo passivo do crédito tributário, elegendo tanto o contribuinte, como o responsável tributário, conforme a conveniência do ente político detentor de competência tributária, que é indelegável. Entretanto, a incidência da norma tributária (regra-matriz da hipótese tributária) será sempre em face do contribuinte, isto é, a obrigação tributária será sempre deste, conforme passa-se a expor.

²⁷ NASCIMENTO, 1999, p. 93

²⁸ 2005, p. 29

²⁹ Ibidem

3.2. Contribuinte Tributário

Tomando as palavras de Me Maria Rita FERRAGUT³⁰:

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

Contudo, entende-se que não se pode tomar como parâmetro a sujeição passiva tributária para definir o instituto jurídico de contribuinte. A primeira refere-se unicamente ao polo passivo da obrigação tributária, já o segundo tem estreita relação com o crédito tributário.

Toma-se, neste trabalho, a diferenciação entre obrigação e crédito tributário, na mesma esteira adotada pelo Código Tributário Nacional, sendo que, em síntese, dada a questão do tamanho desta pesquisa, quando há a ocorrência do evento, naturalmente nasce a obrigação tributária, sendo que a linguagem competente (lançamento tributário) irá descrever (declarar) a obrigação e constituir o crédito tributário.

Essas breves linhas são necessárias ao que se propõe neste estudo, para aclarar a diferenciação do adotado pela teoria do giro linguístico³¹, difundida pelo Prof. Paulo de Barros, e pela teoria kantiana de que a linguagem é descritiva do mundo, nunca a constituindo, seja a realidade real ou a jurídica, já que as verdades necessárias não representam a realidade, antes espelham a nossa linguagem³².

Desta maneira, em contraposição à Maria Rita Ferragut, Renato Lopes BECHO³³ assevera que “[p]or contribuintes temos as pessoas que realizam a materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária.”

Neste trabalho, escolheu-se seguir o disposto no art. 121, par. único, I, que diz que é “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Não se verifica que há miscigenação de conceitos financeiros ou econômicos com o direito tributário, mesmo porque o direito é *uno*, havendo diferenciação meramente didática entre os “ramos”.

Em última análise, tal dispositivo está em total consonância com o art. 5º *caput* e inciso XXII, que dispõe sobre o direito à propriedade como um direito individual e fundamental.

Contribuinte será, portanto, todos aqueles que praticam a materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária, isto é, a pessoa física ou jurídica que realiza o

³⁰ 2005, p. 29-30

³¹ TAGLIARI, 2007.

³² A razão só vê o que ela mesma produz segundo o objeto, que ela deve ir à frente com princípio de seus juízos segundo leis constantes e deve obrigar a natureza a responder as suas perguntas, sem se deixar, porém, conduzir por ela como se estivesse presa a um laço. [...] Até agora se supõe que todo o nosso conhecimento deveria regular-se pelos objetos; porém todas as tentativas de estabelecer algo a priori sobre ele através de conceitos por meio dos quais o nosso conhecimento seria ampliado, fracassaram sobre esta pressuposição. [...] Admitindo-se que o nosso conhecimento de experiência se regule pelos objetos como coisas em si mesmas, ver-se-á que o incondicionado não pode ser pensado sem contradição, admitindo-se em compensação, que a nossa representação das coisas como nos são dadas se regule não por estas como coisas em si mesmas, mas antes estes objetos como fenômenos se regulem pelo nosso modo de representação, ver-se-á que, a contradição desaparece. (Kant, 1994, p. 11-13)

³³ *Apud* FERRAGUT, 2005, p. 30

evento jurídico-tributário, independentemente de constar no polo passivo do crédito tributário, já que são institutos jurídicos autônomos.

Tal conceito é deveras importante para salientar que é sempre o contribuinte que realiza o fato jurídico tributário, sendo essencial para a configuração da incidência (fenomenologia) tributária. Entretanto, pode a lei substituí-lo ao eleger terceiro para o adimplemento do crédito tributário (e não da obrigação, pois esta será sempre do contribuinte – importante rememorar que o responsável tributário não tem afetado o seu patrimônio).

Não há que se falar em momento pré-jurídico, pois o direito de propriedade é um direito fundamental social, sendo deveras importante para a análise da natureza jurídica de cada um dos institutos tributários. Confirma este ponto Juliana Furtado Costa³⁴:

“[...] apesar de o terceiro responder pelo recolhimento do tributo, há a necessidade de que o valor suportado por ele repercuta sobre o patrimônio do realizador do fato jurídico tributário, daí porque o respeito ao princípio da vedação ao confisco há de ser respeitado, ainda que presente uma norma de responsabilidade.”

Esta repercussão, como será vista, por fazer parte da natureza da incidência tributária, sempre será jurídica e não meramente econômica.

3.3. Responsável Tributário por ato lícito

Partindo-se da premissa da teoria tricotômica da Lei Complementar tributária, tem-se o reconhecimento de que o Código Tributário Nacional é competente para legislar sobre responsabilidade tributária, portanto, os estudos, sempre à luz da Constituição Federal, devem ter início em tais regras positivadas, vislumbrando que é uma ficção, isto é, sendo um objeto cultural, existe apenas no mundo das ideias.

Conforme já supracitado, o inc. II, do parágrafo único, do art. 121, do CTN, diz que responsável é todo aquele que, sem revestir-se da condição de contribuinte, venha, por força de expressão disposição de lei, a ver-se na contingência de pagar tributo³⁵. FERRAGUT³⁶ assevera que:

“É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, *relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário*” (grifo original)

Continua dizendo que:

“Como *proposição prescritiva*³⁷, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um

³⁴ 2010, p. 55

³⁵ BASTOS *apud* NASCIMENTO, 1999, p. 103

³⁶ 2005, p. 33

³⁷ A Autora esclarece que “De acordo com a acepção de norma jurídica adotada neste trabalho, proposição prescritiva não deve ser confundida com norma jurídica. Definimos norma jurídica como sendo a significação construída a partir do direito positivo, organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional completa. Já a proposição não é suficiente para permitir a formação de uma unidade mínima de significação do deontico, em que pese ser dotada de significado.”

fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.

Poderá tanto constar do veículo introdutor que institui o tributo, quanto de um outro. Independente da hipótese, é significação que comporá a construção da norma jurídica completa.

[...]

O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo por conta de fato praticado por outrem.

[...]

A responsabilidade tributária constitui-se, também, numa *relação*, vínculo que se estabelece entre o sujeito obrigado a adimplir com o objeto da obrigação tributária e o Fisco.

Já como *fato*, responsabilidade é o consequente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional).

A qualificação desse fato decorre da relação de implicação, que tem como antecedente o relato de um outro fato, não-tributário, previsto em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária”

Paulo de Barros CARVALHO³⁸, por sua vez, por meio de um introito, discorre o que vem a ser responsabilidade tributária:

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

[...] Para cada um dos eventos, compostos na forma de situação jurídica, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência objetiva, e passa a chama-lo de contribuinte, fazendo-o constar da relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo. Em algumas oportunidades, porém, outras pessoas participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo *debitum*.”

Contudo, é Octávio Bulcão NASCIMENTO³⁹ que esclarece, dada as premissas aqui firmadas, o significado de:

“[...] *responsabilidade tributária*: norma jurídica tributária em sentido amplo, que no seu antecedente contém notas de um fato, o qual pressupõe um vínculo jurídico entre o contribuinte e o responsável, que possibilite a este cumprir a prestação cujas notas estão previstas no consequente, sem ter seu equilíbrio econômico-financeiro afetado”

³⁸ 2007, p. 350-352

³⁹ 1999, p. 113

Verifica-se, portanto, que responsabilidade tributária por ato lícito nada mais é que quando a lei escolhe uma pessoa física ou jurídica, diferente do contribuinte, para efetuar o recolhimento correspondente ao crédito tributário, sem ter o ônus econômico-financeiro recaído em seu próprio patrimônio, portanto, um dever de fazer e não de dar, pagar.

Necessário pontuar que a responsabilidade tributária por ato ilícito não encontra subsunção à natureza aqui exposta, vez que:

“É o próprio terceiro quem arcará com o ônus do pagamento do tributo [...] porque agiu ilicitamente e sua responsabilização é proveniente dessa norma sancionatória. O pagamento do tributo nada mais é do que uma pena pelo ato ilícito praticado”⁴⁰

O que caracteriza, por certo, a responsabilidade tributária por ato lícito é que o ônus econômico-financeiro recairá no contribuinte:

[...] desse vínculo com a materialidade do tributo ou com o seu realizador é que permite o atendimento às exigências constitucionais do não confisco e da capacidade contributiva. Assim, evita-se que a tributação recaia sobre patrimônio alheio, que não se identifique com a manifestação de riqueza que se consubstancia no fato jurídico tributário, uma vez que esse vínculo é que garantirá o ressarcimento dos valores pagos.

Assim, está claro que o terceiro terá que, de alguma forma, ressarcir-se dos valores pagos por ato praticado por outrem, com exceção das hipóteses em que agir com ilicitude, como já visto. Somente com a presença de um vínculo, seja com o fato jurídico tributário, seja com o próprio realizador deste fato, é que isto será possível, o que justifica a interpretação ampla dada ao termo *fato gerador*.⁴¹

Essa forte característica advém do art. 128 do CTN:

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.

Tal dispositivo legal traz o requisito indissolúvel de que a terceira pessoa eleita para figurar como sujeito passivo do crédito tributário deve apresentar alguma relação não direta com o critério material, ínsito à regra-matriz de incidência tributária, ou com o seu realizador, isto é, com o sujeito que realiza o fato imponible (fato jurídico tributário), chamado sempre de contribuinte.

É neste ponto que, antes de definir-se a essência do instituto jurídico da responsabilidade tributária, há de ser apresentado e confrontado o princípio da capacidade contributiva e do não confisco com o direito à propriedade, pois é neste momento que há a limitação do poder estatal em sua competência tributária.

O art. 145, §1º, da Lei Fundamental, traz a maior das limitações na esfera de transferência do patrimônio do particular para a Administração Pública:

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

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

⁴⁰ COSTA, 2010, p. 52

⁴¹ *Ibidem*

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Este princípio traz de frente o princípio da justiça fiscal:

“A importância deste princípio reside na sua função de limitar a atuação estatal quando da intervenção no patrimônio do particular, para fins de exigência do tributo. Por ele são estabelecidos os parâmetros capazes de identificar se a exação é juridicamente cabível, bem como se o montante exigido é lícito.”⁴²

Entretanto, quando a Constituição Federal assevera sobre a capacidade contributiva, isso não significa que o contribuinte deve ter condições econômicas para a satisfação da obrigação tributária, mas sim em seu sentido objetivo, isto é, “porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza.”⁴³

A presente pesquisa não ousa aprofundar neste riquíssimo tema, por não ser este o objeto, contudo, este princípio é apenas um desdobramento do direito de propriedade, porquanto ninguém pode ser privado de seus bens injustamente, conceito este que a lei infraconstitucional não pode exceder, sob pena de ferir cláusula pétrea.

Somando-se a este princípio de tamanha importância, o qual baliza estritamente os atos legislativos, a vedação da tributação com efeitos confiscatórios, outro desdobramento do direito à propriedade, é positivada de forma explícita na Carta Magna:

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeitos de confisco;

Roque CARRAZZA⁴⁴ afirma com propriedade:

“Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade, contido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, “esgota” a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas”

Mais uma vez, não se adentrará ao conceito específico de quando o tributo age de forma confiscatória ou não, mesmo porque deve-se analisar caso a caso, dependendo da natureza de cada exação. Mister, portanto, é compreender que o princípio da capacidade contributiva e do não confisco é um desdobramento do direito de propriedade, direito este fundamental e individual, insuprível e sequer passível de sofrer limitação, exceto daquelas hipóteses já constantes na Carta Constitucional.

Sob estes parâmetros, tem-se que a obrigação tributária só pode nascer em face daquele sujeito que manifesta riqueza ínsita à materialidade da norma tributária, haja vista a necessidade de se respeitar as disposições constitucionais, ainda mais quando se referem a direito fundamental. Portanto, conforme já discorrido, a responsabilidade tributária tem a característica indissociável de que o terceiro eleito não terá o ônus

⁴² COSTA, 2010, p. 43

⁴³ CARRAZZA *apud* COSTA, 2010, p. 46

⁴⁴ *apud* COSTA, 2010, p. 53

econômico-financeiro recaído em seu patrimônio, mesmo porque não tem relação direta com o fato impositivo.

Em detrimento de todo o sistema jurídico tributário, há que se reconhecer que, em vista da natureza declaratória da linguagem, o crédito tributário é instituto jurídico diferente da obrigação tributária.

A obrigação tributária nasce de forma automática e infalível em face do contribuinte que realiza a hipótese de incidência tributária descrita da norma geral e abstrata. É em face exclusivamente do contribuinte que a regra-matriz de incidência tributária age, pois é este que a Constituição Federal outorga competência ao Ente Político para instituir alguma exação (não há de se cansar em asseverar que a norma base de fundamentação é o direito fundamental à propriedade).

Assim é que os princípios tomados por fundamentação não são oponíveis ao responsável tributário, vez que este não é onerado, mesmo que o seja temporariamente, até que seja recomposto seu *status quo ante*, conforme as regras de reembolso ou retenção, que serão objeto mais à frente de análise.

Nesta mesma esteira de raciocínio, NASCIMENTO⁴⁵ assevera:

“Sendo assim, como poderá o legislador traçar a hipótese de incidência do tributo, escolhendo o sujeito passivo dentro da compostura por ele desenhada, e logo após, transpor esses limites e ir buscar um terceiro completamente desvinculado ao fato jurídico tributário para figurar no pólo passivo da obrigação tributária? É inconcebível.

Dessa forma, concluímos que o terceiro desvinculado do fato típico não pode vir a integrar uma relação jurídica *strictu sensu*, ou seja, uma relação jurídica contida no consequente de norma individual e concreta editada com base em regra-matriz de incidência.”

Cediço, entretanto, que a figura do responsável tributário é de importância reconhecida ao sistema tributário nacional, pois é imperiosa a necessidade que o sujeito ativo, representando a sociedade como um todo, tem em ver adimplidos seus créditos para o financiamento de atividades inerentes à manutenção da República Federativa do Brasil.

Decerto, o instituto jurídico da responsabilidade tributária por ato lícito é instituída conforme a necessidade do Estado, contudo, pode o ser também por interesse, atendendo à política arrecadatória e fiscalizatória, com o intuito de diminuir gastos e, portanto, aumentar a receita. Regina Helena COSTA⁴⁶ assevera:

“as leis tributárias devem ser exeqüíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos.”

Tal busca pela observação ao princípio da praticabilidade tributária visa a atender, antes de tudo, ao interesse público primário, contudo, não se pode ultrapassar ou mesmo deixar de respeitar os direitos conferidos pela Constituição Federal ao cidadão. Assim discorre Regina Helena COSTA⁴⁷:

“Então, o grande desafio, quando se pensa em eficiência administrativa no âmbito tributário, é compatibilizar, de um lado, a “adequada arrecadação” – aquela que seja equilibrada, à vista dos propósitos que se quer atingir – e, de

⁴⁵ 2007, p. 817

⁴⁶ *Apud* COSTA, 2010, p. 65

⁴⁷ *Apud* COSTA, 2010, p. 66

outro lado, o respeito aos tantos direitos a que o contribuinte faz jus nos termos do nosso Estatuto Maior, da nossa Constituição”

Neste viés, não se vislumbra que o instituto da responsabilidade tributária vá de encontro com preceitos constitucionais, mas antes, atende-os, desde que respeitados todos os parâmetros já balizados.

É neste momento que surge a necessidade em saber como é possível ao legislador colocar terceira pessoa em uma relação jurídica sem afrontar seus direitos.

A premissa adotada neste trabalho é de que, independentemente de quem figure na sujeição passiva, há sempre um contribuinte e, dependendo da lei, haverá um responsável pelo seu adimplemento, porém, sempre vinculado à dívida do devedor da obrigação tributária.

Conforme sobredito, a obrigação tributária nascerá impreterivelmente em face do contribuinte, pois este é o único que, manifestando sinal de riqueza, pode arcar com o ônus econômico-financeiro. De outra mão, o crédito tributário poderá ser exigido do responsável tributário, na medida já aclarada.

Desta maneira, a norma de incidência tributária, aquela em sentido estrito, que veicula a obrigação tributária principal, nascerá sempre em face do contribuinte. Se não houver nenhuma outra norma, o crédito tributário será constituído nos exatos termos da obrigação tributária. Contudo, se houver norma que institua a responsabilidade tributária, o crédito tributário, ao ser constituído, trará uma norma que veicula um dever instrumental de que terceira pessoa efetue o recolhimento da exação, isto é, leve um determinado montante em pecúnia, de uma outra pessoa, até os cofres públicos.

O dever instrumental do responsável tributário transmuta-se claramente em que, mesmo que tenha o dever de recolher o tributo, não é ele quem paga, ou seja, há uma obrigação de fazer e não de dar. Entretanto, caso não cumpra tal dever, este desaparecerá, dando lugar à norma secundária sancionatória em que é obrigado ao pagamento da obrigação tributária que outrora era do contribuinte, ante a ilicitude de sua conduta.

O liame jurídico, portanto, entre o Fisco e o responsável tributário é de mero dever instrumental. Aquele exige deste uma conduta de fazer e não do adimplemento da própria obrigação, pois o ônus econômico-financeiro recai estritamente no patrimônio do contribuinte. Porém, caso haja o seu descumprimento, o responsável tributário terá sua propriedade atingida diretamente, não pelo tributo em si, mas sim pelo descumprimento de seu dever, que terá o valor pecuniário idêntico à obrigação tributária outrora surgida em face do contribuinte, acrescido dos encargos legais.

Muito se falou de que o responsável tributário não tem seu patrimônio onerado. Há, no ordenamento jurídico pátrio, apenas duas possibilidades de repercussão jurídica do tributo: a) reembolso; e b) retenção na fonte.

A figura do reembolso é quando há a possibilidade do responsável tributário acrescer ao negócio jurídico realizado pelo contribuinte o valor a ser pago a título da exação, recompondo imediatamente o seu patrimônio. Desta feita não é o terceiro eleito quem paga o tributo, mas sim apenas cumpre um dever instrumental que a legislação institui conforme sua conveniência para diminuir os gastos com a arrecadação tributária.

Quando há a retenção, o responsável tributário, ao efetuar o pagamento ao contribuinte da exação – aquele que realizou a materialidade – retém o valor da obrigação tributária, sendo que repassa aos cofres públicos tal montante. Mais uma vez,

não cumpre a obrigação tributária principal, mas sim um dever instrumental, pois observou a norma que veicula um dever de fazer e não de pagar.

BECKER⁴⁸ afirma:

“Em última análise, a repercussão jurídica por reembolso distingue-se da repercussão jurídica por retenção na fonte apenas pelo seguinte: No reembolso, há o *acréscimo* do direito de crédito do tributo ao *crédito* que o contribuinte *de jure* possui com relação a uma outra pessoa em razão de um determinado negócio jurídico. Na retenção na fonte, há uma retenção *num débito* que o contribuinte *de jure* tem perante uma determinada pessoa em virtude de um determinado negócio jurídico”

Nestes dois casos, portanto, não há o cumprimento da obrigação tributária, mas sim há o cumprimento de dever instrumental por parte do responsável tributário que ao realizar a conduta de fazer, extingue o crédito tributário e, por conseguinte, a obrigação tributária.

3.3.1. Natureza Jurídica e Classificação

Indiscutivelmente, a natureza do instituto jurídico da Responsabilidade Tributária por ato lícito é tributária, porquanto o valor pago pelo terceiro é caracterizado como tributo, extinguindo o crédito tributário e, por conseguinte, a obrigação tributária. Contudo, o liame entre o Fisco e o responsável não é obrigacional, mas sim de dever instrumental, conforme sobredito. Tal afirmativa, reforce-se, não é válida para a responsabilidade tributária por ato ilícito (art. 134, 135 e 137 do CTN), porquanto tal ligação advém de norma sancionatória, o que acarreta a responsabilidade patrimonial pessoal.

Ainda acerca da natureza jurídica, conforme já aclarado, é de norma tributária dispositiva em sentido amplo, portanto, não-sancionatória, haja vista que a responsabilidade tributária por ato lícito é mero dever instrumental, pois o dever de recolhimento não se confunde com a obrigação de pagar.

Em relação à responsabilidade tributária por ato lícito, várias são as classificações. Adota-se, por conveniência e pertinência, aquela que separa a responsabilidade por transferência, que é a “ocorrência de um evento posterior, que deslocaria a obrigatoriedade do cumprimento da prestação da pessoa do sujeito passivo direto ou contribuinte para o terceiro ou sujeito passivo indireto”⁴⁹, e responsabilidade por substituição, que é “mesmo antes da ocorrência do fato jurídico tributário no plano da realidade, norma jurídica já determinaria a responsabilidade do terceiro, em substituição ao sujeito passivo direto ou contribuinte. Nesta hipótese, nas palavras de Rubens Gomes de Sousa, ‘é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.’”⁵⁰

Por fim, a exigência da responsabilidade tributária pode ser pessoal, subsidiária ou solidária, mas não são modalidades de responsabilidade, vez que são meramente formas do terceiro, que já está incluído no polo passivo, recolher o montante referente à

⁴⁸ COSTA, 2010, p. 49

⁴⁹ *Idem*, p. 71

⁵⁰ *Ibidem*

obrigação tributária. “São, portanto, características da responsabilidade”⁵¹. FERRAGUT⁵² explica estes conceitos:

“por fim, no que diz respeito às suas características, a responsabilidade poderá ser pessoal, subsidiária ou solidária. Será pessoal se competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação, desde o início (responsabilidade de terceiros, por infrações e substituição).

Será subsidiária se o terceiro por responsável pelo pagamento da dívida somente se constata a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário. E, finalmente, será solidária se mais de uma pessoa integrar o pólo passivo da relação, permanecendo todos eles responsáveis pelo pagamento da dívida.

Nada impede, finalmente, que mais de uma dessas características seja simultaneamente aplicada – em que pese nem todas as combinações serem ontologicamente possíveis (como a pessoal, na hipótese em que desde o início é do terceiro, e a subsidiária) – como, por exemplo, a subsidiária e a solidária, a pessoal e a solidária etc.”

3.3.3.1 Responsabilidade por substituição convencional, “para trás” e “para frente”

A responsabilidade tributária por substituição pode dar-se por meio do que a doutrina chama de convencional, “para trás” e “para frente”. Três, portanto, são as formas, diferindo apenas no que tange ao momento da realização do evento jurídico em relação ao recolhimento da exação.

Em primeiro momento, a substituição convencional:

“[...] ocorre quando a lei elege pessoa diversa do realizador do fato jurídico tributário para ocupar o polo passivo da relação obrigacional, sendo que a responsabilidade se refere a um evento tributário específico e não a uma cadeia deles. Típico exemplo se dá nos casos de retenção de imposto sobre a renda das pessoas físicas na fonte, pela entidade pagadora, expressamente prevista pelo artigo 45, parágrafo único do CTN”⁵³

Desta maneira, o responsável tributário tem apenas um dever instrumental de reter e recolher, quando do pagamento, o montante referente à obrigação tributária surgida pela realização do evento jurídico pelo contribuinte, mas não tem obrigação patrimonial, pelo menos se não descumprir tal dever, caso em que nascerá uma relação jurídica sancionatória no valor equivalente ao crédito tributário.

Pela modalidade de substituição “para frente”, NASCIMENTO⁵⁴ explica:

Na substituição “para frente”, visualizamos um dever instrumental nascido para o responsável quando realiza um negócio jurídico com o contribuinte (venda de um automóvel da fábrica para um concessionária, por exemplo). Constituído esse fato, nasce o dever do substituto de reter o valor correspondente ao tributo, o qual irá, presumivelmente, nascer com a operação seguinte (venda da concessionária para o consumidor final). Nesse caso, mais uma vez, compreendemos o interesse do Fisco em garantir o recebimento de seu crédito, o que se dá por intermédio de uma relação em

⁵¹ COSTA, 2010, p. 75

⁵² FERRAGUT, 2005, p. 34-35

⁵³ COSTA, 2010, p. 80

⁵⁴ 2007, 823

que um terceiro vinculado juridicamente ao contribuinte (fábrica de automóveis e concessionária) possui meios jurídicos de ser o agente arrecadatório do Estado, levando até os cofres público o tributo que provavelmente será devido pelo contribuinte (concessionária) numa eventual operação futura”⁵⁵

COSTA⁵⁶ nos diz:

“o recolhimento da exação é feito pelo terceiro, antes mesmo da ocorrência do fato jurídico tributário, de forma antecipada, sendo obrigatório o ressarcimento do valor pago, em caso de sua não ocorrência. Além do valor devido sobre a operação própria, na condição de contribuinte, haverá o recolhimento, como terceiro responsável, relativamente às operações subsequentes: ICMS, que incide na circulação de bebidas, em que os fabricantes ficam obrigados a efetuar o recolhimento dos valores devidos por toda a cadeia, desde o momento em que a mercadoria deixa seu estabelecimento.”

Desta maneira, sem adentrar na constitucionalidade ou não de tal maneira, o certo é que o responsável tributário tem um dever instrumental de recolher a exação em tal sistemática antes do evento jurídico ter sido realizado, sendo que, por não ser contribuinte, tem o direito em ser reembolsado do valor equivalente ao pagamento efetuado a título de tributo, não onerando, portanto, seu patrimônio. Mais uma vez, consubstancia a obrigação de fazer e não de dar.

Por fim, substituição para trás é:

“[...] o recolhimento da exação tributária é feito por terceiro, em momento posterior a ocorrência do fato jurídico tributário, em geral por motivos de conveniência do sujeito ativo, com vista à melhor arrecadação: ICMS, em relação aos criadores de gado e os frigoríficos, por exemplo. Nestes casos, o imposto, ao invés de ser pago no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do criador para o frigorífico, somente será devido quando da venda da mercadoria pelo frigorífico para terceiros.”⁵⁷

Desta feita, o responsável tributário tem o dever de reter e recolher o valor referente à exação devida sempre pelo contribuinte, mas que por política arrecadatória e fiscalizatória o Estado elege terceira pessoa, nunca a onerando, pois não tem capacidade contributiva neste caso.

3.3.2. Responsabilidade por transferência

3.3.2.1 Por sucessão

Diferentemente do que o Prof. Paulo de Barros CARVALHO⁵⁸ assevera, a responsabilidade por sucessão, insculpada nos arts. 130 a 133 do CTN, não tem natureza sancionatória, pois não se trata de responsabilidade subjetiva, mas sim objetiva. O art. 129 do CTN dá essa exata noção:

⁵⁵ NASCIMENTO, 2007, p. 827

⁵⁶ 2010, p. 78

⁵⁷ COSTA, 2010, p.78

⁵⁸ 2007, p. 353-356

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

Não há que se falar, portanto, em norma primária sancionatória, mas sim em dispositiva, porquanto a responsabilidade (dever de colaboração, por conseguinte, instrumental) refere-se apenas aos créditos constituídos ou em curso de constituição. Tal regra é deveras importante para demonstrar que o ônus econômico-financeiro recairá sempre no contribuinte, haja vista ter realizado a hipótese imponible da exação.

A parte final deste dispositivo transmuta claramente a possibilidade de o sucessor, qualquer que seja o caso, estar ciente de todas as obrigações tributárias existentes, constituídas em crédito ou em curso, com o fito único de ser reembolsado ante a norma de responsabilidade existente, seja ela por abatimento no preço ou pela renúncia da herança, p.ex.

Não há que se falar em sub-rogação da obrigação, pois o sucessor não praticou o fato jurídico tributário. Há, sim, norma primária dispositiva em sentido amplo que veicula um dever instrumental de recolhimento da exação, isto é, um dever de fazer e não o de pagar (dar) um montante em pecúnia. Entretanto, caso o sucessor não tome as medidas à sua disposição (certidões negativas fiscais), a alegação de desconhecimento não é oponível à Fazenda Pública, sendo que houve um descumprimento da norma de responsabilidade tributária, surgindo, assim, a norma secundária sancionatória, que tem o fito de onerar o patrimônio do terceiro, cabendo a este, ante a anuência quando da sucessão, demonstrar a má-fé do sucedido para ver-se agora ressarcido (e não reembolsado).

Salienta-se, entretanto, que o surgimento da norma secundária sancionatória dá-se apenas no plano abstrato, sem formalização pelo sujeito ativo, já que a legislação propriamente, ao veicular um dever instrumental, outorga meios necessários ao seu cumprimento (p.ex. o final do art. 130 do CTN: salvo quando conste do título a prova de sua quitação). Assim, a conduta subjetiva do sucessor acarreta a transformação objetiva da norma em comento, tendo como único consequente o ônus econômico-financeiro.

Abordando-se a natureza não-sancionatória da norma de responsabilidade tributária, a Doutora Juliana Furtado COSTA⁵⁹ discorre:

“A responsabilidade aqui decorre do próprio ato sucessório, sendo desnecessária a realização de qualquer outra prova, seja do dolo, seja da culpa, por parte do alienante ou do adquirente, por não observância do dever de colaboração para com o sujeito ativo. Trata-se de responsabilidade da espécie objetiva, cujo adimplemento do crédito tributário compete ao adquirente como forma de resguardar os interesses do sujeito ativo.

Tal entendimento é corroborado pela própria dicção do artigo 129 do CTN, que prevê a possibilidade de responsabilização, na hipótese de o crédito tributário sequer ter sido constituído, sendo impossível aferir o pré-falado *dever de colaboração*.

No caso da sucessão *causa mortis*, é ainda mais patente que a responsabilização do espólio e dos herdeiros se dá pelo próprio fato da sucessão, não havendo que se atribuir natureza sancionatória ao dever que a esses terceiros cabe de adimplir com o crédito tributário até o limite da herança recebida.”

Igualmente ocorre quando há a sucessão empresarial (fusão, incorporação, cisão e aquisição de estabelecimentos – arts. 132 e 133 do CTN). Neste ponto, diversas são as

⁵⁹ 2010, p. 69

indagações referentes à extensão da norma de responsabilidade, se apenas os tributos ou as penalidades também estariam englobadas, contudo, o objeto da presente pesquisa clama apenas por uma análise perfunctória⁶⁰.

Portanto, mais uma vez, o vínculo do responsável tributário com o sujeito ativo é de dever instrumental, pois o recolhimento da exação é decorrente de um ônus econômico-financeiro do contribuinte, pessoa que tem vínculo direto com a materialidade do tributo.

3.3.2.2 Por terceiro

A responsabilidade tributária de terceiros vem descrita nos artigos 134 e 135 do CTN:

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

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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

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

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Este tipo de responsabilidade tributária advém expressamente de um ato ilícito e, portanto, a referida norma tem natureza primária sancionatória. Desta maneira, por não ser objeto do presente estudo, apenas apresenta-a por concisão metodológica.

3.3.2.3 Por infração

A responsabilidade tributária por infração advém, diferentemente das outras já estudadas, porém igual a de terceiros, de ato ilícito, portanto, é veiculada por norma primária sancionatória. Está descrita no art. 137 do CTN:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

⁶⁰ Para tanto, v. COSTA, 2010.

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

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

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

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Assim, pela conduta praticada por um dos sujeitos acima descritos, a lei considera como crime ou contravenção, tendo a necessidade de existir o dolo específico, sancionando com a chamada responsabilidade pessoal (característica).

Por não ser alvo de objeto do presente trabalho, apenas demonstra sua existência.

3.3.3 Repercussão Jurídica x Repercussão Econômica

Como último ponto, necessário é que seja feita a devida diferenciação de que quando há responsabilidade tributária, há o pressuposto do contribuinte, não sendo análogo à figura do contribuinte de direito e de fato, conforme convencionou-se chamar pela doutrina.

Alfredo Augusto BECKER⁶¹ pontifica magistralmente a terminologia e conceitos de repercussão econômica, repercussão jurídica, contribuinte de jure e contribuinte "de fato":

“Contribuinte de fato - A pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte 'de fato'. Em síntese: contribuinte 'de fato' é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo acima conceituada .

Contribuinte de jure - A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (situado no seu pólo negativo) ao sujeito ativo (situado no pólo positivo). A pessoa que a regra jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária é o contribuinte de jure. Noutras palavras, o contribuinte de jure é o sujeito passivo da relação jurídico tributária. Em síntese: o contribuinte de jure é a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo acima conceituada .

Repercussão econômica do tributo - O contribuinte de jure, ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte de jure procurará transferir o ônus econômico do tributo a outras pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte de jure tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo, do contribuinte de jure para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas.

A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E assim sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo

⁶¹ In Recurso Especial nº 903.394 - AL

que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo .

Repercussão jurídica do tributo - A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte de jure o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa . Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar; embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte.”

Destarte, a chamada repercussão jurídica do tributo dá-se por uma simples questão já discutida ao longo do presente estudo, isto é, independentemente de quem figure na sujeição passiva tributária, sempre haverá o contribuinte, podendo existir o responsável tributário por ato lícito, que não terá o seu patrimônio afetado pelo recolhimento da exação.

Por conseguinte, contribuinte de fato não é contribuinte de forma alguma, porquanto não participa, nem que indiretamente, do fato jurídico tributário ou tem relação com o contribuinte, tal quais as premissas expostas. Tem apenas relação privada com o sujeito que realiza a materialidade da hipótese de incidência tributária.

Deste modo, a repercussão jurídica pressupõe terceiro legalmente obrigado ao recolhimento, já a repercussão econômica necessita apenas de uma relação econômica, em face da natureza do tributo, sendo que não gera direito algum, pois é de direito privado e não de direito público a relação existente.

Neste mesmo sentido, o Prof. Paulo de Barros CARVALHO⁶² assevera:

“Advirta-se que o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual”

Por fim, novamente os escritos de Alfredo Augusto BECKER⁶³ desmistificam a diferença entre tributos diretos e indiretos:

“Existência de legitimatio ad causam - O contribuinte de jure tem legitimatio ad causam para obter a restituição do tributo pago indevidamente, naqueles casos em que a repercussão econômica do tributo tem como fator presuntivo a natureza do tributo ou a existência de substituição legal tributária sem direito de reembolso ou retenção. E tal legitimatio existe pelos seguintes fundamentos:

Primeiro: A classificação dos tributos em diretos e indiretos é falsa.

Segundo: O tributo tradicionalmente classificado como 'direto' também repercute do mesmo modo que o 'indireto'.

Terceiro: Todos os tributos repercutem e a repercussão independe da natureza do tributo.

Quarto: O acréscimo do tributo ao preço não oferece qualquer prova da repercussão do mesmo.

Quinto: O exame da escrita comercial do produtor ou comerciante não prova a repercussão.

⁶² In Recurso Especial nº 903.394 - AL

⁶³ *Ibidem*

Sexto: Ressalvado o caso em que a lei outorgou o direito de reembolso ou retenção, a intenção do legislador não prova a repercussão econômica. [...]

Oitavo: A Ciência das Finanças Públicas e a política fiscal reconhecem a impraticabilidade da identificação do verdadeiro contribuinte 'de fato'.

Nono: Mesmo que seja possível provar a repercussão econômica do tributo, ainda assim, a negação da legitimidade ao contribuinte de jure importaria em decisão fundada num puro arbítrio. O julgador estará, segundo um critério subjetivo de lucro razoável, interferindo no lucro de negócio jurídico livremente ajustado entre as partes. Observe-se que não se pode nem falar em lucro lícito ou ilícito, pois para isto seria necessária a existência de uma lei que declarasse quando o lucro é lícito ou ilícito. No caso em exame, não existe lei que estabeleça um limite ao lucro e se existisse somente será ilícito o excesso de lucro ao limite legal e não o fato de o tributo indevido ter sido um dos elementos que contribuiu para a formação do preço do negócio jurídico."

De certo, quando há responsabilidade tributária por ato lícito, há a repercussão jurídica do tributo, sendo que sua intrínseca característica é de que, por ser um dever instrumental, o ônus econômico-financeiro recai exclusivamente no contribuinte tributário, mesmo que não figure na sujeição passiva, devendo a lei colocar à disposição do responsável instrumentos hábeis a manter o equilíbrio patrimonial de quem não tem obrigação tributária principal, pois cumpre norma dispositiva em sentido amplo, sob pena de ferir o direito a propriedade e do princípio da capacidade contributiva.

Por fim, sedimentando este conceito, a Doutora Juliana Furtado COSTA⁶⁴ assevera:

Diferenciamos aqui a repercussão jurídica da repercussão econômica. Esta pode estar presente sempre que um tributo for pago, afinal o custo tributário é um valor que pode ser agregado ao valor das mercadorias e serviços prestados, tal qual qualquer outro custo (aluguel, energia, telefone, etc.), surgindo o chamado contribuinte de fato, que é a pessoa que efetivamente arca com o custo tributário, mas não ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária. Ocorre que, perante o sujeito ativo, quem responde pelo custo tributário não é o contribuinte de fato, mas, sim, aquela pessoa que ocupa o polo passivo da relação jurídica obrigacional, que pode ser o contribuinte ou o responsável. Quando falamos de repercussão jurídica, referimo-nos às hipóteses em que há permissão legal para a repercussão dos valores pagos pelo ocupante do polo passivo da relação obrigacional. Nesse sentido, Maria Rita Ferragut afirma que "a repercussão econômica só será relevante ao direito positivo quando o legislador a verter em linguagem competente, normatizando-a e, nesse sentido, transformando-a em repercussão jurídica."

⁶⁴ 2010, p. 50

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como demonstrado, no âmbito tributário, quando se discorre acerca da obrigação tributária e, portanto, do ingresso do Estado no patrimônio do particular, deve-se tomar como premissa de qualquer estudo o direito de propriedade, vez que, na condição de direito fundamental, é o limitador máximo da legislação infraconstitucional, na medida em que as restrições dar-se-ão apenas no seio da própria Constituição Federal.

Ponderou-se acerca das classificações das normas tributárias, diferenciando-as em sentido estrito, que é quando veiculam os critérios da incidência tributária, e em sentido amplo, sendo todas as outras normas tributárias mas que não dizem acerca da regra-matriz de incidência tributária.

Traçou-se a diferenciação, tal como o Código Tributário Nacional faz, entre obrigação tributária e crédito tributário, sendo que a lei complementar é veículo introdutor de normas apto a discorrer acerca de responsabilidade tributária por ato lícito, já que se trata meramente de pontuar acerca do crédito tributário.

Igualmente, na esteira do trabalho do Prof. Paulo de Barros, explicou-se que a obrigação é sempre quando há o dever de pagar, isto é, de ter o patrimônio onerado em face de uma dívida. Desta maneira, obrigação acessória é nome tecnicamente errado, vez que há a veiculação de um dever de fazer ou não fazer, sendo, portanto, adotado o termo dever instrumental ou formal.

Em um próximo momento, traçou-se a conceituação de sujeição passiva tributária, ponderando-se que traça relação ínsita com o crédito tributário, pois é aquele que deverá extingui-lo. Assim, pode figurar como sujeito passivo tanto aquele que pratica a materialidade da norma de incidência tributária como terceiro, vinculado indiretamente com o critério material ou com aquele que pratica diretamente a materialidade.

Desta análise, asseverou-se que contribuinte tributário nem sempre é aquele que figura na sujeição passiva, mas sim aquele que, a despeito do Código Tributário Nacional e do direito de propriedade, conjuntamente com o princípio da capacidade contributiva, pratica o evento jurídico descrito no antecedente da norma jurídico-tributária.

Por responsabilidade tributária por ato lícito, discorreu-se acerca de que o terceiro não é obrigado a pagar tributo, porquanto não figura na norma de incidência tributária, isto é, não há obrigação tributária em seu desfavor, mas sim é eleito, em face de sua relação indireta com a materialidade do tributo ou pela sua relação com o contribuinte, como responsável pelo crédito tributário, isto é, um dever instrumental, pois não tem recaído em seu patrimônio o ônus econômico-financeiro.

Afirmou-se que a responsabilidade tributária por ato lícito é, portanto, uma norma tributária dispositiva em sentido amplo, portanto, não-sancionatória, haja vista que a responsabilidade tributária por ato lícito é mero dever instrumental, pois o dever de recolhimento não se confunde com a obrigação de pagar.

Disse-se que pode haver responsabilidade por transferência ou por substituição, este mesmo antes da ocorrência do fato jurídico tributário no plano da realidade, norma jurídica já determinaria a responsabilidade do terceiro, em substituição ao sujeito passivo direto ou contribuinte, já aquele é a ocorrência de um evento posterior, que

deslocaria a obrigatoriedade do cumprimento da prestação da pessoa do sujeito passivo direto ou contribuinte para o terceiro ou sujeito passivo indireto.

Distinguiu-se a responsabilidade em a) convencional, que é ocorre quando a lei elege pessoa diversa do realizador do fato jurídico tributário para ocupar o polo passivo da relação obrigacional, sendo que a responsabilidade se refere a um evento tributário específico, b) “para frente”, que se constitui com o dever de recolher a exação antes do evento jurídico ter sido realizado, sendo que, por não ser contribuinte, tem o direito em ser reembolsado do valor equivalente ao pagamento efetuado a título de tributo, não onerando, portanto, seu patrimônio, e c) “para trás”, é quando há o recolhimento da exação tributária efetuado por terceiro, em momento posterior a ocorrência do fato jurídico tributário.

No que tange à sucessão tributária, dar-se-á como a) por sucessão, nos termos do art. 130 a 133 do CTN, b) por terceiro, conforme o art. 134 e 135 do CTN, e c) por infração, descrita no art. 137 do CTN. Neste últimos dois casos, fora do objeto da pesquisa, por se tratar de responsabilidade tributária por fato ilícito.

Como último ponto de abordagem adotou-se a teoria de Alfredo Becker na conceituação de repercussão jurídica e econômica, chegando-se à conclusão que quando há responsabilidade tributária sempre haverá uma repercussão jurídica do tributo, havendo o dever impositivo da norma tributária prever a maneira do não ônus patrimonial do terceiro eleito para responder por um deve instrumental.

Desta forma, o primeiro corte metodológico deu-se na exclusão da responsabilidade tributária por ato ilícito, vez que o pagamento do tributo constitui-se como verdadeira pena pelo ato ilícito praticado, isto é, uma norma sancionatória.

Conclui-se que, à luz do direito de propriedade, não pode o terceiro que não participou diretamente do nascimento da obrigação tributária ter o dever de pagar, isto é, de ter o seu patrimônio onerado, porquanto não praticou atos que dessem ensejo a tal expropriação. Assim, não há que se falar que o responsável tributário cumpre a obrigação tributária, mas sim, em face da constituição do crédito tributário tendo em vista sua sujeição passiva, há que cumprir um dever instrumental de levar o montante pecuniário do contribuinte até os cofres públicos, ensejando um dever de fazer e não de pagar.

Entretanto, quando o responsável tributário descumprir com o seu dever instrumental, nascerá a norma secundária sancionatória, onde haverá a obrigação de pagamento de montante pecuniário equivalente à obrigação tributária, acrescida de seus encargos legais, onerando, portanto, o seu patrimônio.

Referências Bibliográficas

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processo civil. Recurso Especial representativo de controvérsia. Artigo 543-c do CPC. Tributário. IPI. Restituição de indébito. Distribuidoras de bebidas. Contribuintes de fato. Ilegitimidade ativa ad causam. Sujeição passiva apenas dos fabricantes (contribuintes de direito). Relevância da repercussão econômica do tributo apenas para fins de condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte de jure à restituição (artigo 166, do CTN). Litispendência. Prequestionamento. Ausência. Súmulas 282 e 356/STF. Reexame de matéria fático-probatória. Súmula 7/STJ. Aplicação. Recurso Especial nº 903.394 – AL. Sinedbe e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. - DJe: 26/04/2010

CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Juliana Furtado. Responsabilidade tributária na sucessão empresarial: fusão, incorporação, cisão e aquisição de estabelecimentos. 2010. Tese (Doutorado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

FERRUGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005

FILETI, Narbal Antônio Mendonça. **O princípio da proibição de retrocesso social. Breves considerações**. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2059, 19 fev. 2009. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/12359>>. Acesso em: 17 mar. 2011.

GRAU, Eros Roberto **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1997

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Galouste Gulbekian, 1994. (Tradução do original alemão: Kritik der Reinen Vernunft por Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão).

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MOURA, Frederico Araújo Seabra. **Lei complementar e normas gerais em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

NASCIMENTO, Octávio Bulcão. **Responsabilidade tributária dos sucessores**. 1999. 204 f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

_____. **Sujeição passiva tributária**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). Curso de Especialização de Direito Tributário – Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense. 2007.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2005

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24. ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

TAGLIARI, Carlos Augustinho. **Os princípios e a construção da norma jurídica tributária**. 2007. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Direitos humanos e tributação**. In BRITO, Edvaldo e ROSAS, Roberto (coord). Dimensão Jurídica do Tributo: homenagem ao Professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.