

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC – SP

ANDRÉA MEDRADO DARZÉ

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:

solidariedade e subsidiariedade

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2009

ANDRÉA MEDRADO DARZÉ

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:

solidariedade e subsidiariedade

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, na área de concentração Direito do Estado, subárea de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo

2009

Banca Examinadora:

*À minha família, em especial, aos meus pais e às
minhas irmãs, simplesmente por tudo.*

*À memória de minha avó Nati, exemplo de
coragem e dedicação.*

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais e minhas irmãs, razões de minha vida. Sem vocês nada disso seria possível.

A Paulo de Barros Carvalho, exemplo de seriedade acadêmica, que ultrapassou a tarefa de ensinar Direito ao ensinar como *pensar* o Direito.

A Maria Rita Ferragut e Tácio Lacerda Gama, pelo fundamental incentivo e apoio ao meu ingresso no mestrado e pelos ensinamentos ao longo de toda essa trajetória.

A Juliana Furtado Costa, Rodrigo Antônio Dias, Rodrigo Forcennette, Klaus Eduardo Rodrigues Marques e Marcos Vinícius Neder de Lima, amigos queridos, pelo apoio e pelo aprendizado nascido das conversas nos corredores da PUC/SP e que hoje têm lugar de destaque na minha vida.

A Marina Vieira de Figueiredo, Liege Cândia e Juliana Furtado Costa, pela incansável disposição para discutir as dúvidas que tanto me afligiam no decorrer deste trabalho.

A Samantha Pittzer, Gisele Sandes, Liege Cândia, Manuela Andrade, Roberta Mathias, Isabella Santoyo, Deise Puzzi, Roberta Barbosa, Priscila Kirchhoff, Carolina Souza, Márcia Paiva, Alexandre Maximiuk e todos os meus outros amigos especiais, pelo amor e compreensão, sempre.

A todos da família Barros Carvalho, pelo agradável dia-dia, pelas conversas que muito contribuíram para o equacionamento de dúvidas e incertezas e, em especial, pelo carinho de sempre.

Aos meus familiares, que, ao longo de todos esses anos, mesmo à distância, contribuíram, ainda que inconscientemente, para a realização deste trabalho. Sem vocês, sequer iniciaria esta caminhada.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é estudar as normas de responsabilidade tributária solidária e subsidiária sob duas perspectivas: estática e dinâmica.

Iniciamos nossa pesquisa buscando responder às seguintes questões: quais os limites constitucionais e legais para a escolha do sujeito passivo da relação jurídica tributária? Qual o cálculo de relações que se estabelece entre a regra-matriz de incidência tributária em sentido amplo e as normas sobre responsabilidade?

Após intensa reflexão, concluímos que o legislador poderá imputar o dever de pagar tributos a sujeito diverso daquele que realizou a sua materialidade apenas quando assegurar que a carga financeira da tributação possa vir a repercutir sobre a manifestação de riqueza que lhe deu causa. Percebemos, também, que a necessidade de vinculação indireta do responsável ao suporte fático do tributo ou ao sujeito que o realizou foram as duas alternativas escolhidas pelo direito positivo para assegurar a observância dessa exigência. Por fim, esclarecemos que o veículo normativo idôneo para promover a inserção da figura do responsável tributário no sistema varia justamente em razão do tipo de ligação que o responsável mantém com o pressuposto de fato do tributo: se objetiva ou subjetiva.

Identificados os requisitos para a instituição de normas de responsabilidade tributária, apresentamos, dinamicamente, os possíveis esquemas impositivos das espécies de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional. Avançando na pesquisa, concluímos que o cálculo de relações que se estabelece entre a regra-matriz de incidência em sentido amplo e a norma de responsabilidade é ditado não pela espécie de responsabilidade de que se trate, mas por suas características: se exclusiva, solidária ou subsidiária.

Num segundo momento fixamos o conteúdo e alcance dos signos solidariedade e subsidiariedade em matéria tributária, apresentando as características que aproximam e afastam esses dois institutos jurídicos. Além disso, decompomos analiticamente os principais exemplos destas modalidades de vínculo previstas na lei tributária.

Por fim examinamos as condições para a lavratura de norma individual e concreta nesses casos, concluindo que a notificação concomitante de todos os co-devedores solidários e subsidiários é requisito de validade do ato de lançamento ou do auto de infração e imposição de multa. Essa circunstância somente poderá ser contornada na eventualidade de o conhecimento do fato de a responsabilidade ser posterior à emissão dessas normas, seja porque o próprio sujeito passivo utilizou-se de artifícios para ocultar a sua ocorrência, seja porque o evento da responsabilidade foi efetivamente praticado em um segundo instante.

Palavras-chave: Sujeição passiva tributária. Responsabilidade tributária. Solidariedade. Subsidiariedade.

ABSTRACT

The objective of the present work is to study the norms of solidary and subsidiary tax responsibility under two perspectives: static and dynamic.

We began our research by seeking to answer to the following questions: what are the constitutional and legal limits for the choice of the taxpayer of the tax legal? What is the calculation that establishes the relationship between the rule of tax incidence in broad sense and the rules on liability?

After intense discussions, we conclude that the legislature may charge the duty to pay taxes to subject other than that held its materiality ensure that only when the financial burden of taxation is likely to pass on the display of wealth that gave him cause. We, also, noticed that the need for indirect linkage to the support of responsible tax or tribute of the subject that made the two alternatives were chosen by positive law to ensure compliance with this requirement. Finally, we explained the suitable legislative vehicle to promote the insertion of the image of the tax responsible in the system varies because of the very connection type which the responsible maintains with the assumption of tax fact, whether objective or subjective.

Identified the requirements for the establishment of rules for tax liability, we present, dynamically, the possible patterns of species of tax liability under Nacional Tax Code. After that, we found that the calculation of the relations established between the rule of tax incidence in the broad sense and the responsibility rule is not dictated by the species of responsibility of the case, but by its characteristics: whether exclusive, solidary, or subsidiary.

In a second moment, we set the scope and content of signs solidarity and subsidiarity on tax, stating the characteristics that bring together these two legal institutions and move them away. Also, we factored analytically the main examples of these ties under tax law.

, concluding that the concomitant notification of all of the solidary and subsidiary co-debtors is requirement of validity of the release action or of the infraction solemnity and fine imposition. That circumstance will only be able to be outlined in the eventuality of the knowledge of the fact of the responsibility to be subsequent to the emission of those norms, be because the own passive subject was used of artifices to hide his/her occurrence, be because the event of the responsibility was indeed practiced in a second instant.

Finally, we examined the conditions for the drafting of individual and specific rule in such cases, concluding that the concomitant notification of all solidary and subsidiary co-debtors is a requirement of validity of the act of publication the tax notice and imposition of fine. That circumstance can only be avoided if the knowledge of the fact that the responsibility is subsequent the issuance of these rules, either because the taxpayer concealed his occurrence, or because the event of liability was actually practiced in a second moment.

Keywords: Passive submission tax. Tax liability. Solidarity. Subsidiarity.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
C/C	Combinado com
CC	Código Civil
Cap.	Capítulo
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DJU	Diário de Justiça da União
ERESP	Embargos Infringentes no Recurso Especial
Min.	Ministro
MP	Medida Provisória
PAF	Decreto nº 70.235, de 06.03.72
RE	Recurso Extraordinário
Rel	Relator
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

Responsabilidade

Tributária:

solidariedade e subsidiariedade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	17
CAPÍTULO 1 – CONCEITOS FUNDAMENTAIS.....	20
1.1 Considerações iniciais e metodologia da pesquisa	20
1.2 Definição de sistema do direito	22
1.3 Definição de norma jurídica	28
1.4 Definição de tributo e a regra-matriz de incidência tributária	36
CAPÍTULO 2 – NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	43
2.1 Norma de Competência Tributária em sentido estrito	43
2.1.1 Enunciados da norma de competência em sentido estrito que limitam a escolha do sujeito passivo tributário	53
2.1.1.1 Enunciados constitucionais.....	53
2.1.1.1.a Princípio da capacidade contributiva	53
2.1.1.1.b Princípio da vedação à tributação com efeitos de confisco	63
2.1.1.1.c Princípio da estrita legalidade e a reserva de lei complementar	71
2.1.1.2 Outros enunciados que limitam a escolha do sujeito passivo tributário: as disposições específicas do Código Tributário Nacional sobre a matéria.....	76
2.3 Definição dos conceitos de responsável e responsabilidade tributária.....	92
CAPÍTULO 3 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: NORMA GERAL E ABSTRATA	95
3.1 Responsabilidade tributária: natureza jurídica determinada pelo fato descrito no seu antecedente	95
3.1.1 Responsabilidade tributária sancionatória	96
3.1.2 Responsabilidade tributária por interesse ou necessidade	105
3.2 Repercussão jurídica	108
3.2.1 Modalidades de repercussão jurídica.....	110
3.3 Responsabilidade Tributária x Responsabilidade Civil.....	115
3.3.1 Características da Responsabilidade Civil.....	116
3.3.2 Paralelos entre Responsabilidade Civil e Responsabilidade Tributária.....	123
3.4 Classificação dos sujeitos passivos tributários	130
3.4.1 Nossa classificação	135

3.5 A responsabilidade no Código Tributário Nacional: enfoque no cálculo de relações com a regra-matriz de incidência em sentido amplo	137
3.5.1 Breves considerações sobre o cálculo de relações normativo	137
3.5.2 Responsabilidade por sucessão	146
3.5.2.1 Conteúdo e alcance do art. 129 do CTN.....	154
3.5.3 Responsabilidade de terceiros.....	164
3.5.4 Responsabilidade por infrações	172
3.5.5 Substituição tributária	175
3.5.5.1 Substituição convencional, para trás, para frente e o regime monofásico de tributação	185
3.5.6 Síntese da responsabilidade tributária no CTN.....	189
3.6 Considerações conclusivas	190
CAPÍTULO 4 – SOLIDARIEDADE E SUBSIDIARIEDADE	191
4.1 Metodologia da abordagem	191
4.2 Solidariedade Civil	192
4.2.1 Solidariedade passiva.....	193
4.2.2 Classificação da solidariedade passiva: paritária e dependente.....	195
4.2.3 Solidariedade: relação jurídica única ou múltipla?.....	195
4.3 Obrigações com benefício de ordem: solidariedade ou subsidiariedade?	203
4.4 Solidariedade tributária e o art. 124 do CTN.....	210
4.4.1 Solidariedade decorrente do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” – art. 124, I, do CTN	213
4.4.1.1 Solidariedade entre pessoas jurídicas que integram grupo econômico.....	224
4.4.1.2 Matriz e Filial: solidariedade ou sujeito passivo singular?.....	231
4.4.2 Solidariedade decorrente de “disposição legal” – art. 124, II, do CTN.....	234
4.4.2.1 Um exemplo de solidariedade passiva previsto na legislação – art. 13 da Lei nº. 8.620/93	241
4.5 O art. 134 do CTN: hipótese de solidariedade ou de subsidiariedade?	247
4.6 O art. 133, II, do CTN: outra hipótese de responsabilidade subsidiária.....	257
4.7 Efeitos da solidariedade tributária – art. 125 do CTN	268
CAPÍTULO 5 – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E SUBSIDIÁRIA: NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA.....	277
5.1 Breves considerações sobre a metodologia da abordagem.....	277

5.2 Modalidades de constituição do crédito tributário: lançamento, lançamento por homologação e auto de infração e imposição de multa	281
5.2.1 A individualização do sujeito passivo como requisito de validade do ato de constituição do crédito tributário	291
5.2.1.1 A necessidade de individualização do sujeito passivo e a extensão do direito de escolha do credor nos casos de solidariedade tributária	293
5.2.1.1.a Diálogo com a Doutrina	294
5.2.1.1.b Diálogo com a jurisprudência	308
5.2.1.1.c Diálogo com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional	315
5.3 O “ônus” da prova do fato que implica a responsabilidade solidária	321
5.4 Alterabilidade do lançamento: revisão de ofício e invalidação	334
5.4.1 Revisão de ofício do lançamento	336
5.4.1.1 Revisão de ofício: instrumento hábil para promover alteração no elemento subjetivo passivo do ato de lançamento?	339
5.4.2 Invalidação do lançamento em processo administrativo de controle de legalidade	345
5.4.2.1 Individualização de um único sujeito no polo passivo do lançamento nas hipóteses de solidariedade: vício formal ou vício material?	350
5.5 Considerações conclusivas a respeito da constituição do crédito tributário nas hipóteses de subsidiariedade	357
CONCLUSÕES	360
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	376

INTRODUÇÃO

Muitos são os usos que a comunidade do discurso científico atribui ao conceito de responsabilidade tributária. Isoladas as variações semânticas e pragmáticas, identificamos um núcleo comum: a responsabilidade tributária é sempre vista como enunciado prescritivo que interfere na sujeição passiva da obrigação tributária. É tema, pois, diretamente relacionado ao conteúdo do consequente da regra-matriz de incidência, mais especificamente do critério subjetivo.

Todavia, o estudo do tema *responsabilidade tributária* sob essa perspectiva estática¹, apesar de resolver problemas relacionados aos limites constitucionais e legais para escolha do sujeito passivo da relação tributária, é inapto para solucionar tantas outras questões como: quando é possível a constituição do crédito contra pessoa diversa daquela que realizou o fato jurídico tributário? Quem é o sujeito competente para inserir norma com esse conteúdo no sistema? Qual o procedimento adequado para promover essa inserção? Até quando poderá o sujeito competente exercer a competência que lhe foi outorgada? É sempre necessária a constituição do crédito tributário em face do contribuinte?

¹ É possível estudar o mesmo fato linguístico sob duas perspectivas: estática ou dinâmica. Na primeira, o fenômeno é analisado sem o transcurso do tempo. Na outra, o mesmo fenômeno é analisado com o auxílio da sucessão de momentos distintos, ao longo do processo de positivação.

Foram justamente essas dúvidas que motivaram o estudo da responsabilidade tributária também sob uma perspectiva dinâmica. A investigação aqui proposta, portanto, não se circunscreverá ao exame das normas jurídicas *hic et nunc*, em seus nexos de subordinação e derivação. O objeto de estudo é mais amplo: partiremos das normas de competência tributária, para verificar se o sujeito passivo eleito pelo legislador respeita os limites formais e materiais estabelecidos pela Constituição da República e pelas normas gerais na outorga de poder para instituição de tributos, avançando de forma a alcançar, também, as normas que regulam a constituição do crédito tributário contra pessoa diversa daquela que realizou o fato-signo presuntivo de riqueza. Tudo dando especial enfoque aos casos de solidariedade e subsidiariedade.

Essa decisão foi fundamentada num argumento singelo, porém convincente: se o fim último do direito positivo é a efetiva regulação das condutas intersubjetivas, entendemos insatisfatório restringir a pesquisa aos limites estabelecidos pelo próprio sistema para a criação de normas tributárias gerais e abstratas. Isso porque, se o único meio de que dispõe para alcançar sua finalidade precípua é constituir relações jurídicas, as quais emergem apenas no contexto das normas individuais e concretas, estas também devem ser foco de investigação. Assim, realizamos um corte metodológico um pouco mais amplo, de forma a alcançar esses dois momentos do processo de positivação, que mais de perto são afetados pelas normas de responsabilidade.

A adoção dessa postura foi especialmente motivada pela experiência profissional, uma vez que a definição dos limites para a enunciação válida das normas de responsabilidade tributária, em particular as individuais e concretas, tem se mostrado um campo sobremodo fecundo de incertezas e contradições. Como consequência, o que se tem observado é o Fisco, de um lado, constituindo, sem qualquer parâmetro pré-definido, crédito tributário contra “terceiros”; por outro, o particular tentando, de todas as formas, se furtar ao pagamento de tributos; e mais, o Judiciário assumindo uma atitude de extrema tolerância diante dos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais,

satisfazendo-se com a mera indicação do nome do suposto responsável na Certidão da Dívida Ativa – CDA.

E a dificuldade se acirra quando o tema é a definição das características da responsabilidade. Para um único dispositivo legal, é possível identificar posicionamentos, doutrinários e jurisprudenciais, declarando tratar-se de responsabilidade *i.* solidária, *ii.* subsidiária, *iii.* exclusiva, ou mesmo *iv.* solidária e subsidiária simultaneamente.

Dada a relação de prejudicialidade, trataremos, num primeiro instante, da norma de competência para a instituição de tributos, com enfoque nos limites que orientam a inserção de enunciados que descrevem as notas da obrigação tributária em sentido estrito, especialmente no que se refere à sujeição passiva. Só num terceiro momento, após apresentarmos a definição de solidariedade e subsidiariedade, estudaremos: *i.* os requisitos para a válida constituição da relação jurídica contra sujeitos que não realizaram o fato tributário; bem como *ii.* as condições para que o lançamento seja alterado a fim de incluir novo sujeito no polo passivo da relação jurídica tributária nas hipóteses de obrigações solidárias e subsidiárias.

Obviamente, não temos como objetivo oferecer uma resposta definitiva ao tema tratado, pela própria complexidade de que se reveste, mas tão-somente apresentar uma interpretação possível ao fenômeno em questão, procurando contribuir para o desenvolvimento do seu estudo.

CAPÍTULO 1 – CONCEITOS FUNDAMENTAIS

Sumário:

1.1 Considerações iniciais e metodologia da pesquisa. 1.2 Definição de sistema do direito. 1.3 Definição de norma jurídica. 1.4 Definição de tributo e a regra-matriz de incidência tributária.

1.1 Considerações iniciais e metodologia da pesquisa

Todo trabalho com aspirações científicas pressupõe a escolha de um método², assim entendido como o conjunto de instrumentos de que se vale o investigador para se aproximar do objeto de análise. Nesse contexto, parece-nos apropriado realizar breves considerações sobre o itinerário do pensamento, no sentido de abrir caminho para que o leitor possa percorrê-lo com desenvoltura, consciente do plano traçado pelo autor. A informação é de grande utilidade até para ensejar a iterativa conferência do rigor expositivo, bem como da consistência das conclusões sacadas.

O discurso que ora se inicia será redigido a partir dos textos do direito positivo, analisando a estrutura lógica de suas normas e o seu

² Segundo João Maurício Adeodato, o que distingue o fato do conhecimento científico é postura (approach, Einstellung), a forma de aproximação perante o objeto e a transmissão de conhecimentos (Cf. ADEODATO, João Maurício Leitão. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade à ética na ciência*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 160).

relacionamento com as regras de superior hierarquia, sempre com vistas aos aspectos práticos, buscando-se, com isso, “o ponto de intersecção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência”³, como brilhantemente destacado por Lourival Vilanova.

Todavia, a fim de reduzir a amplitude semântica do objeto “direito positivo”, realizaremos sucessivos cortes, abstraindo partes do todo, até chegarmos a um pequeno número de elementos que serão objeto de efetiva análise.⁴

Mas não é só. Tomaremos a realidade como conjunto de sistemas linguísticos auto-referentes – dentre eles, o direito positivo –, de forma que a verdade será algo dissociado do dado empírico a que se reporta. Com efeito, após o denominado giro-linguístico⁵, a linguagem passa a ser concebida como constitutiva da realidade. Sob essa perspectiva, o que interessa ao presente estudo é apenas o dado de linguagem.

Em face disso, e tendo em vista que a finalidade dessa investigação é analisar o conteúdo e alcance das normas de responsabilidade tributária solidária e subsidiária, em seu aspecto estático e dinâmico, iniciaremos o presente trabalho: *i.* definindo conceitos fundamentais; *ii.* analisando a sujeição passiva tributária, mais especificamente os limites e requisitos estabelecidos pelo direito positivo para a sua determinação; e *iii.* fixando as premissas fundamentais para a compreensão das conclusões alcançadas. Trata-se de condição inarredável do método utilizado, qual seja, o hermenêutico-analítico.

Não pretendemos, todavia, realizar uma análise profunda e minuciosa acerca dos conceitos apresentados neste capítulo. Pelo contrário, nosso

³ *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. Max Limonad: São Paulo: 1997 p. 21.

⁴ Como afirma Gregório Robles: “o direito é *linguagem* no sentido de que sua forma de expressão consubstancial é a linguagem verbalizada suscetível de ser escrita.” (*O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005, p. 2).

⁵ “A reviravolta lingüística do pensamento filosófico do século XX se centraliza, então, na tese fundamental de que é impossível filosofar sobre algo sem filosofar sobre a linguagem, uma vez que esta é o momento necessário constitutivo de todo e qualquer saber humano, de tal modo que a formulação de conhecimentos intersubjetivamente válidos exige reflexão sobre sua infra-estrutura lingüística.” (OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 2006, p. 13).

propósito se resume a identificar a acepção com que os utilizaremos ao longo do trabalho, na tentativa de reduzir os ruídos do discurso e facilitar a compreensão.

1.2 Definição de sistema do direito

Sistema, surpreendido em seu significado de base, é o conjunto de elementos que se unem debaixo de um princípio unitário comum. Em outras palavras, é a composição de partes orientadas por um referencial determinado, seguindo certa racionalidade. Segundo Paulo de Barros Carvalho⁶, “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, tem-se a noção fundamental de sistema”⁷.

Sistema do direito, por sua vez, é expressão ambígua, já que o signo⁸ *direito* pode ser utilizado em diversas acepções⁹. Conquanto se trate de conceito fundamental, não há um consenso na Ciência Jurídica sobre a sua definição. Muitas variáveis interferem na fixação do seu conteúdo semântico, tais como o contexto histórico, sociológico, cultural etc. Esses inconvenientes, todavia, são contornáveis a depender da postura que o intérprete assumira perante o objeto. Neste ponto, esclarece Lourival Vilanova:

⁶ Também nesse sentido são as lições de Lourival Vilanova, segundo o qual “onde há sistema há relações e elementos, que se articulam segundo leis”. (*Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 87).

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 131.

⁸ Signo é unidade mínima de qualquer sistema comunicacional, possuindo *status* lógico de relação. De acordo com a classificação proposta por Charles Sanders Peirce, os pontos do triângulo semiótico seriam: signo, objeto e interpretante (suporte físico, significado e significação). Edmund Husserl (suporte físico, significado e significação), Charles Morris (vínculo sógnico, *denotatum* e *designatum*) e Umberto Eco (significante, significado e referente), a despeito de utilizarem outras denominações, são grandes expoentes dessa corrente filosófica triádica. Outros autores, todavia, defendem que a relação que compõe o signo é sempre diádica. Neste sentido, são as lições de Ferdinand Saussure (significante e significado), Carnap (indicador e indicado), dentre outros. Por outro lado, o termo *signo* também é utilizado para denotar o suporte físico, ou seja, apenas um dos vértices do triângulo semiótico (ou um lugar sintático da relação diádica, a depender da corrente que se adote como fundo).

⁹ Tarek Moysés Moussallem, apoiado nas lições de Carlos Santiago Nino, esclarece que, na verdade, “três problemas prejudicam o conhecimento da palavra ‘direito’: a) ambiguidade; b) vaguidade e c) carga emotiva.” (*Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 52).

No problema do conceito do direito verifica-se a condicionalidade do sujeito frente ao seu objeto, condicionalidade que se constata em todas as ordens do conhecimento. A vinculação a um tempo e a uma cultura condiciona a perspectiva do sujeito. Devido à perspectiva possível para cada conjuntura histórica, os objetos não são vistos na totalidade de seus caracteres: somente os caracteres que têm uma relação com a posição especial do sujeito caem dentro da órbita de seu interesse.¹⁰

Tomado como sinônimo de sistema de direito positivo, pode ser definido como o conjunto formado pelas normas jurídicas válidas em determinado tempo e espaço¹¹, organizado segundo nexos de coordenação, fundamentação e subordinação. Manifesta-se em um corpo de linguagem técnica¹², cuja função é disciplinar coativamente os comportamentos intersubjetivos, modalizando-os com um de seus três operadores deônticos (obrigatório – O; proibido – V; ou permitido – P).

O direito não é um fim em si mesmo, mas um instrumento criado pelo Estado para reger os fatos do ambiente social. Existe para dar diretivos, dirimir conflitos e imprimir certeza e segurança aos vários sujeitos que compõem a sociedade. Ao projetar-se sobre a realidade social, ordenando as relações interpessoais em direção a certos valores que a sociedade anseia e quer implantados, o direito define o domínio do jurídico, entendido justamente como o campo material das condutas dentro do qual irrompem as relações por ele

¹⁰ VILANOVA, Lourival. *Sobre o Conceito de Direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947, p. 71.

¹¹ A despeito de defendermos que sistema de direito positivo é composto pelas normas válidas em determinadas condições de espaço e tempo, não negamos a possibilidade de procedermos à sua análise pelas perspectivas sincrônica e diacrônica. Na primeira, o objeto são as normas válidas *hic et nunc*, já na segunda, tomam-se como referência as normas que eram válidas em diferentes marcos temporais, que não o agora. Diante desta possibilidade, entendemos desnecessário recorrermos à distinção entre ordenamento e sistema, proposta por Carlos E. Alchourron e Eugenio Bulygin. Esses autores defendem que ordenamento é o “conjunto formado por todos los enunciados válidos conforme a un cierto criterio de identificación”, já em relação ao sistema defendem que “los sistemas normativos son relativos a un momento cronológico dado: son sistemas momentáneos”.

Na realidade, o que se tem é a mera possibilidade de analisar o objeto sob diferentes perspectivas e não dois objetos diferentes. Daí a razão de também não acompanharmos esta proposta, apesar de bastante convidativa por sua didática. (*Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002, p. 121).

¹² Como ensina Paulo de Barros Carvalho, linguagem técnica “é toda aquela que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao domínio das comunicações científicas. Não chegando a atingir uma estrutura que se possa dizer sistematizada, busca transmitir informações imediatas acerca da funcionalidade do objeto, utilizando, para tanto, número maior ou menor de termos científicos”. (*Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 57).

disciplinadas. A realidade jurídica é, pois, constituída pela própria linguagem do direito positivo, que incide sobre fatos, tipificando-os para fins de imputação de consequências.

Adotar o presente corte metodológico, considerando o direito positivo sob o ângulo estritamente normativo, não equivale a dizer, todavia, que ele se reduz à norma. Nesse sentido¹³, é a lição de Lourival Vilanova:

Com sublinhar o ponto de vista lógico, não significa que o direito se desdobre obedecendo apenas a uma dialética imanente e puramente lógica. O direito é um fato real, que se encontra no meio social, ora sofrendo as injunções dos fatores sociais, ora sobre eles reagindo e orientando. Os fins, as necessidades a atender, são impostos ao direito pela realidade social concreta. Sociologicamente, são os fins que criam o direito. E, como os fins não são sempre os mesmos, quer para uma comunidade no curso do tempo, quer para diferentes grupos sociais, de vez que os fins são unidades de interesses que evoluem historicamente, daí resulta que o direito se veja sujeito a uma dinâmica imposta pela realidade social, em lugar de funcionar como um sistema estático de normas, cuja validade lógica estivesse à margem de toda evolução.¹⁴

Com efeito, o direito positivo não se apropria do acontecimento social em sua completude, em todas as suas nuances e perspectivas, mas apenas daquele conjunto de propriedades eleitas pelo legislador como relevantes. A linguagem jurídica recorta o mundo empírico por abstração lógica¹⁵, realizando verdadeiro papel de filtragem, selecionando os aspectos do fático que considera importantes para o fim a que se propõe.

¹³ Também quanto a esse tema, são precisas as lições de Miguel Reale: “A integração de três elementos na experiência jurídica (o axiológico, o fático e o técnico-formal) revela-nos a precariedade de qualquer compreensão do Direito isoladamente como fato, como valor ou como norma, e, de maneira especial, o equívoco de uma compreensão do Direito como pura forma, suscetível de albergar, com total indiferença, as infinitas e conflitantes possibilidades dos interesses humanos. [...] Dois extremos devem aqui ser evitados. De um lado, põem-se aqueles que pretendem, a todo transe, atingir um conceito de Direito livre de qualquer nota axiológica, projetando a idéia de Justiça fora do processo da juridicidade positiva (Stammler e Del Vecchio); e do outro, situam-se aqueles que identificam positividade jurídica e justiça, indivíduo e sociedade (Hegel, Gentile, Binder). Nem se esqueçam, sob outro prisma, aqueles que conferem à Justiça mero sentido utilitário ou econômico, traduzindo uma composição extrínseca de interesses ou de vontades.” (*Filosofia do Direito*, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 700).

¹⁴ VILANOVA, Lourival. *Sobre o Conceito de Direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947, p. 81-2.

¹⁵ “Não é assim a abstração em lógica. A proposição não está no mesmo sítio ontológico das letras, sílabas, palavras e orações da linguagem. [...] A abstração que nos conduz à proposição, como proposição, salta para outro plano: o que podemos denominar o universo das formas lógicas.”

Ao dispor sobre o tema, Pontes de Miranda é enfático: “o fato jurídico provém do mundo fático, porém, nem tudo que o compunha entra, sempre no mundo jurídico [...]”. Mais adiante, conclui: “no dizer o que é que cabe no suporte fático da regra jurídica, ou, melhor, no que recebe a sua impressão, a sua incidência, a regra jurídica discrimina o que há de entrar e, pois, por omissão, o que pode entrar”¹⁶.

Assim, o que se percebe é que questões valorativas, éticas, econômicas, políticas ou meramente sociais apenas podem ser consideradas pelo dogmático do direito na hipótese de serem prestigiadas como conteúdo de normas jurídicas. As normas recortam o mundo empírico por abstração lógica, selecionando dele as notas que entendem relevantes. Daí a razão de Hans Kelsen aludir aos sentidos subjetivo e objetivo dos fatos sociais.¹⁷

O sistema do direito positivo possui diversos atributos que o separam dos demais sistemas normativos. O primeiro deles diz respeito justamente à coatividade¹⁸. Como bem chamou a atenção o Mestre de Viena, o direito positivo é o único ordenamento que prescreve, para o caso do descumprimento de seus comandos, sanções passíveis de aplicação mesmo contra a vontade do seu destinatário e até com o emprego da força. Nas suas palavras:

(VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*, v. 2, São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003, p. 159-160).

¹⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco C. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II. Campinas: Bookseller, 2000, p.183.

¹⁷ Segundo Kelsen, o sentido subjetivo seria o sentido natural dos fatos, tal qual ocorrem na natureza, colhidos com os predicados adequados a essa descrição, enquanto o sentido objetivo seria o significado jurídico do fato social conferido pelas próprias normas. Nas suas palavras: “Se analisarmos qualquer dos fatos que classificamos de jurídico [...] podemos distinguir dois elementos: primeiro, um ato que se realiza no espaço e no tempo, sensorialmente perceptível [...], segundo a sua significação jurídica, isto é, a significação que o ato tem do ponto de vista do Direito” (*Teoria Pura do Direito*, 6. ed., 5. tir. Tradução João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 2).

¹⁸ “En efecto, la coercibilidad es aquella nota lógica o característica de la norma de derecho, consistente en que el precepto enlaza una sanción a la realización de un determinado supuesto. La sanción es la consecuencia de derecho o efecto jurídico, que puede ser interpretado como una reacción de la comunidad política en relación con el autor del supuesto. Y coacción es la ejecución forzada de la sanción, respecto del realizador del acto antijurídico, del autor del supuesto, cuando la misma no se cumple voluntariamente por este.” (VALLADO BERRÓN, Fausto E. *Teoría General del Derecho*. México: UNAM Textos Universitarios, 1972, p. 96).

Como ordem coativa, o Direito distingue-se de outras ordens sociais. O momento coação, isto é, a circunstância de que o ato estatuído pela ordem como consequência de uma situação de fato considerada socialmente prejudicial deve ser executada mesmo contra a vontade da pessoa atingida e – em caso de resistência – mediante o emprego da força física, é o critério decisivo.¹⁹

Lourival Vilanova também é enfático ao afirmar que “define-se o direito como um sistema de normas diretivas da conduta humana, cuja inobservância é sancionada e, ainda, dotadas essas normas de uma organização no emprego da coação”²⁰.

Mas essa não é a única particularidade do sistema do direito positivo. Assoma-se a esse atributo a circunstância de a relação de pertinencialidade ser definida por regras ditadas pelo próprio sistema. Em termos mais diretos, as normas jurídicas são válidas²¹, pertencem ao ordenamento se, e somente se, forem produzidas de acordo com o que prescrevem outras normas. O fundamento de validade de uma norma jurídica só pode ser determinado por outra norma igualmente jurídica. É o que esclarece Gunther Teubner:

A idéia de auto-referência e autopoiesis pressupõe que os pilares ou bases do funcionamento dos sistemas residem, não nas condições exógenas impostas pelo meio envolvente às quais tenham de se

¹⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*, Trad. José Florentino Duarte, Porto Alegre, SafE, 1986, p. 37.

²⁰ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 30-1.

²¹ De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “validade não é um predicado monádico, um atributo ou propriedade das normas. Tem status de relação. É o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa, considerada na sua inteireza lógico-sintática e o sistema do direito posto, de tal sorte que, ao dizermos que uma norma “n” é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema ‘S’”. (*Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 56). Como bem esclarece Daniel Mendonça, o étimo *validade* apresenta quatro diferentes significações: (i) validade como obrigatoriedade; (ii) validade como aplicação; (iii) validade como pertinência e (iv) validade como existência (Cf. MENDONÇA, Daniel. *Exploraciones normativas: hacia una teoría general de las normas*. Cidade do México: Fontamara, 1999, p. 33). Robson Maia Lins, em aprofundada pesquisa sobre o tema, identifica oito significados para a palavra *validade*: “Mesmo nos quadrantes de cada nível lingüístico enfocado, exsurtem as variáveis polissêmicas do termo. Validade é palavra plurívoca, que, dentre seus significados, os mais empregados são: (i) fonte formal do direito; (ii) fundamento de validade; (iii) processo de invalidação de normas; (iv) o ato que põe no sistema a norma invalidadora; (v) a justeza da norma; (vi) vigência; (vii) eficácia e (viii) relação de pertinência da norma com o sistema.” (LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária*. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 73).

adaptar da melhor forma possível (como era entendido pela teoria dos sistemas abertos), mas afinal no próprio seio sistêmico.²²

Esse é um dos atributos que asseguram unidade à ordenação jurídica. Seus elementos, as normas jurídicas, encontram-se dispostos numa estrutura hierarquizada, regida por relações de fundamentação e coordenação, o que imprime possibilidade dinâmica ao direito, regulando, ele mesmo, sua criação e transformação. É o próprio sistema que prevê o encadeamento de suas estruturas, num influxo incessante de posituação, onde, num extremo, estariam as normas de máxima concretude – quase que tocando as condutas intersubjetivas – e, noutro, a unidade normativa de maior abstração.

Com efeito, nem todas as normas se apresentam ordenadas umas ao lado das outras. Pelo contrário, muitas delas ocupam posições hierárquicas bem distintas, localizando-se a norma hipotética fundamental no ápice da pirâmide.²³

É justamente a natureza do fundamento de validade o critério eleito por Hans Kelsen para distinguir dois tipos diferentes de sistemas normativos: um estático e um dinâmico.²⁴ As normas de um ordenamento do primeiro tipo têm seu conteúdo determinado pela norma de superior hierarquia. Assim, a partir da norma fundamental poder-se-ia deduzir o conteúdo de todas as

²² TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 31.

²³ “A norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é, em face desta, uma norma superior. Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e a mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposta, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento de sua validade já não pode ser posto em questão. Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum.” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 224). Segundo Warat, Kelsen toma a expressão “norma fundamental” com três significações distintas: i. princípio de unidade do sistema; ii. pressuposto epistemológico da Ciência do Direito; e iii. como cada norma fundante em relação à norma produzida (Cf. WARAT, Luis Alberto. A sentença como fato criador de normas. In: PRADO, Luis Régis; KARAM, Munir (coords.). *Estudos de filosofia do direito: uma visão integral da obra de Hans Kelsen*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 135-147).

²⁴ Cf. KELSEN, Hans. Op. cit., p. 217-219.

normas derivadas, numa relação de necessidade, tipicamente causal. Por conta disso, seus elementos apresentariam homogeneidade material.

O sistema dinâmico, por outro giro, é caracterizado não pelo fato de a norma de superior hierarquia determinar o conteúdo das demais, senão por fixar como estas devem ser criadas. A relação de fundamentação que se estabelece neste tipo de sistema é de índole meramente formal.

O direito positivo é típico exemplo de sistema dinâmico de normas, na medida em que, a princípio, as normas podem ter qualquer conteúdo, não se deduzindo logicamente o seu teor a partir da norma fundante. Não há conduta humana que, por sua essência, possa ser *a priori* excluída dos domínios do direito positivo.²⁵ O processo de produção das suas estruturas apoia-se sobre outra norma, que se limita a fixar os sujeitos competentes e o procedimento para a introdução de específico conteúdo no sistema.

O sistema da Ciência do Direito, por sua vez, é composto pela linguagem que se incumbe de investigar a consistência e a atuação do direito positivo. O cientista do direito terá como objeto de estudo as normas jurídicas válidas, examinando a interligação existente entre elas, sua atuação dinâmica etc. Por intermédio de uma linguagem própria, desempenha a função descritiva daquelas proposições prescritivas, assumindo a condição de metalinguagem.

1.3 Definição de norma jurídica

Norma jurídica é uma prescrição, um mandamento, “cujo sentido é que um outro (ou outros) deve (ou devem) conduzir-se de determinado modo”²⁶. É elemento mínimo de significação que compõe o conjunto formado

²⁵ “Não há qualquer conduta humana que, como tal, possa ser excluída de ser conteúdo de uma norma jurídica. A validade desta não pode ser negada pelo fato de o seu conteúdo contrariar o de uma outra norma que não pertença à ordem jurídica cuja norma fundamental é o fundamento de validade em questão.” (KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: SafE, 1986, p. 221).

²⁶ Id. *ibid.*, p. 3.

pelo sistema do direito positivo ou, em outras palavras, é a menor forma de manifestação do deôntico com sentido completo. Isso porque, para que os comandos jurídicos possam ser compreendidos no contexto da comunicação e, especialmente, venham a ser cumpridos pelos seus destinatários, devem se revestir de uma estrutura formal específica: $D[F \rightarrow (S' R S'')]$ ou, em linguagem desformalizada, dado o fato F, dever ser a instalação da relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S''. Nenhuma outra esquematização permitiria o funcionamento de sistema que se propõe *normativo*.

Certamente, ninguém perceberia uma ordem caso o emissor se restringisse a enunciar o seu fato-causa, por exemplo, *dado o fato de adquirir imóvel em relação ao qual há débitos tributários*. Tampouco se entenderia a extensão do comando com a singela determinação da conduta desejada: *pague a quantia de R\$ 2.000,00*. E a situação se agravaria diante de orações como *a alíquota é de 10%*. Nestes casos, alguns questionamentos seriam imediatos: o que devo fazer na circunstância de adquirir imóvel em relação ao qual há débitos tributários? Que conduta desencadeia a minha obrigação de pagar R\$ 2.000,00? Deve ser aplicada a alíquota de 10% sobre que base?

Daí por que somente há de se falar em norma jurídica diante de proposições passíveis de estruturação na fórmula lógica a que acabamos de nos referir. A respeito do princípio da homogeneidade sintática das normas jurídicas, Paulo de Barros Carvalho esclarece que “todas elas exibem idêntica arquitetura formal. Há homogeneidade, mas homogeneidade sob o ângulo puramente sintático, uma vez que nos planos semântico e pragmático o que se dá é um forte grau de heterogeneidade”²⁷.

O *dever-ser* associa a descrição de um fato contingente²⁸ a uma relação jurídica. E essa ligação que se estabelece entre acontecimento e

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 45, 1988, p. 35-36.

²⁸ Por fato contingente entende-se uma ocorrência, passada ou futura, possível e não necessária. Não teria qualquer sentido a regulação de fatos impossíveis ou de ocorrência necessária, já que nessas circunstâncias não haveria espaço para aplicação da norma primária ou secundária, respectivamente. É justamente isto que defende Lourival Vilanova, acompanhando as lições de Hans Kelsen: “Se o dever-

consequencia é arbitrária, determinada exclusivamente por um ato de vontade do sujeito competente. Trata-se de relação normativa, para usar o léxico kelseniano²⁹. Paulo de Barros Carvalho assim resume a estruturação da norma jurídica:

[...] uma mensagem deôntica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do conseqüente. A regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. E esse ato de vontade, de quem detém o poder jurídico de criar normas, expressa-se por um “dever-ser” neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas “proibido”, “permitido” e “obrigatório”. “Se o antecedente, então deve-ser o conseqüente”. Assim diz toda e qualquer norma jurídico-positiva. [...] Na verdade, o prescritor da norma é, invariavelmente, uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. Trata-se de uma relação entre termos determinados, que são necessariamente pessoas: S’ R S”. Nessa fórmula, S’ é uma pessoa qualquer e S” é uma pessoa qualquer, desde que não seja S’. R é o relacional deôntico, aparecendo num dos modais do dever-ser: V, P ou O, que são irreduzíveis, mas interdefiníveis, isto é, com o auxílio do conectivo negador (–), é dado definir um pelo outro (Op = –P–p). Interpretando: dizer que uma conduta “p” é obrigatória equivale a afirmar que não é permitido omiti-la.³⁰

Norma jurídica é, assim, uma unidade de sentido deôntico suficiente para ser adequadamente cumprida. É a significação que o intérprete constrói a partir da leitura dos enunciados prescritivos³¹, reorganizado-os em uma

ser do normativo não conta com o poder ser da realidade, se defronta com o impossível-de-ser ou com o necessário-de-ser, o sistema normativo é supérfluo. Descabe querer impor uma causalidade normativa contrária à causalidade natural, ou contra a causalidade social.” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 11).

²⁹ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 224.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 26, 31.

³¹ Norberto Bobbio afirma que “por enunciado entendemos a forma gramatical e lingüística pela qual um determinado significado é expresso (*Teoria da Norma Jurídica*. 2. ed. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2003, p. 73). Seguindo esta linha de pensamento, Paulo de Barros Carvalho define enunciado como “o produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação. ‘Oração’, ‘sentença’ e ‘asserção’ podem servir-lhe de equivalentes nominais.”(Op. cit., p. 22). O próprio Kelsen já chamava a atenção para a diferença entre

estrutura hipotético-condicional, cuja função é prescrever como obrigatórias, permitidas ou proibidas condutas humanas em interferência intersubjetiva³². Em estreita síntese, é a significação de um ato de vontade dirigido à conduta de outrem e dotado de coatividade.

Ocorre que esta é apenas uma acepção de norma jurídica. Tratando-se de termo nitidamente polissêmico, outras tantas significações podem lhe ser atribuídas, sendo as mais comuns as que a tomam em sentido amplo e em sentido completo.

Norma jurídica em sentido amplo é sinônima de proposição, correspondendo ao significado que se constrói a partir de qualquer enunciado prescritivo. Assim, retomando os exemplos apresentados no início do capítulo, seria norma em sentido amplo a singela fixação da alíquota em 10%, a descrição do fato de adquirir imóvel em relação ao qual há débitos tributários e a determinação do dever de pagar R\$ 2.000,00.

Muito embora não se negue a possibilidade de se construir uma significação a partir desses fragmentos de textos legais, a correspondente regulação de conduta fica na dependência da conjugação de outras proposições, de sorte a tornar possível a identificação de todos os contornos da situação a que se pretende imputar consequências jurídicas. Somente neste segundo momento alcançará o *status* de estrutura deôntica com sentido completo (norma jurídica em sentido estrito) e, como tal, passível de sofrer o processo de positivação.

Não se pretende, com a presente afirmação, negar a existência de proposições prescritivas no sistema. Apenas se defende a necessidade de um

o plano da expressão e o dos significantes, ao esclarecer que “do fato de que uma expressão lingüística pode ter várias significações diferentes resulta a necessidade de que se precisa distinguir entre expressão lingüística e seu sentido.” (*Teoria Geral das Normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: SafE, 1986., p. 46)

³² Tércio Sampaio Ferraz Júnior analisa as normas jurídicas sob uma perspectiva diferente. Para o autor sua definição é uma questão zetética: “A questão sobre o que seja a norma jurídica e se o direito pode ser concebido como um conjunto de normas não é dogmática, mas zetética. É uma questão aberta, típica da filosofia jurídica, que nos levaria a indagações infinitas sobre pressupostos e pressupostos dos pressupostos”. (*Teoria da norma jurídica*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 102-3).

conceito mais restrito de norma jurídica que agregue, numa única estrutura, os elementos necessários à construção de um sentido jurídico completo.

Norma jurídica em sentido completo, por sua vez, é aquela composta pela associação da norma em sentido estrito a uma sanção para o caso de seu descumprimento. E a sanção a que nos referimos consiste justamente na possibilidade de aplicação coativa, pelo aparato jurisdicional do Estado, de consequências negativas àqueles que não observarem os comandos prescritivos.

Para a sua configuração, exige-se a presença de duas estruturas condicionais e dependentes, denominadas norma primária e norma secundária. Enquanto a primeira prevê um fato qualquer ao qual se vincula uma relação jurídica, a segunda descreve justamente o fato do descumprimento daquela, a ele imputando sanção passível de aplicação coativa. Segundo Lourival Vilanova:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária.

Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação dos pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.

Dizemos que há uma relação-de-ordem não-simétrica, a norma sancionadora pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida. Também, cremos com isso não ser possível considerar a norma que não sanciona como supérflua. Sem ela, carece de sentido a norma sancionadora. O Direito-norma, em sua integridade constitutiva, compõe-se de duas partes. Denominemos, em sentido inverso do da teoria kelseniana, norma primária a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora). As denominações adjetivas 'primária' e 'secundária' não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para conseqüente lógico.³³

³³ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 111-112.

Já Hans Kelsen, por conceber o direito como ordenamento coercitivo exterior, defende que a norma principal é aquela que veicula a coação estatal, denominada genericamente de sanção:

Como ordem coativa, o Direito distingue-se de outras ordens sociais. O momento da coação, isto é, a circunstância de que o ato estatuído pela ordem como consequência de uma situação de fato considerada socialmente prejudicial deve ser executado mesmo contra a vontade da pessoa atingida e – em caso de resistência – mediante o emprego da força física, é o critério decisivo. [...]

Na medida em que o ato de coação estatuído pela ordem jurídica surge como reação contra a conduta de um indivíduo pela mesma ordem jurídica especificada, esse ato coativo tem o caráter de uma sanção e a conduta humana contra a qual ele é dirigido tem o caráter de uma conduta proibida, antijurídica, de um ato ilícito ou delito – quer dizer, é o contrário daquela conduta que deve ser considerada como prescrita ou conforme ao Direito, conduta através da qual será evitada a sanção.³⁴

Acompanhamos, todavia, a proposta apresentada por Lourival Vilanova, por duas razões fundamentais: *i.* existe uma relação de prejudicialidade lógica entre a incidência da norma que prescreve a conduta desejada pelo ordenamento e a sanção, já que a válida aplicação desta depende do descumprimento daquela; e *ii.* o espontâneo cumprimento das normas prescritivas de condutas inviabiliza a aplicação das normas sancionatórias, ante a ausência da configuração do seu antecedente.

Estas propostas classificatórias das normas jurídicas em primária e secundária, independentemente da relação de ordem que se lhes atribua, apesar de permitirem diferenciar os elementos do direito positivo das demais estruturas normativas, não são suficientes para descrever a fenomenologia da incidência das normas jurídicas em toda a sua magnitude.

Isso porque nem sempre se imputa exclusivamente uma sanção como consequência pelo descumprimento da conduta prescrita na norma primária. Em diversas situações, o direito positivo toma essa violação como

³⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 37-38.

antecedente de nova norma de direito material, em cujo conseqüente prescreve relação jurídica que agrava ou simplesmente modifica a relação originalmente estabelecida. Nesses casos, somente há que se falar em configuração do suporte factual da norma secundária diante do descumprimento dessas duas normas, e não de apenas uma delas.

Assim, o que se nota é que referidos modelos são idôneos apenas para demonstrar a relação que se estabelece entre a conduta positivada e a coação estatal quando entre eles não existe qualquer elemento intercalar, igualmente necessário para a válida aplicação desta última norma.

Atento a essas nuances, as quais ganham maiores proporções no plano pragmático, Carlos Cossio propõe uma classificação bipartida das normas primárias. Utilizando-se do critério *cumprimento x não-cumprimento da conduta prescrita*, segrega-as em duas classes distintas, às quais atribui as denominações *endonorma* e *perinorma*. Enquanto a endonorma corresponde à estrutura que prescreve no seu conseqüente a conduta desejada pelo direito, a perinorma descreve justamente o descumprimento da endonorma em seu antecedente, imputando-lhe nova consequência jurídica.

La conducta efectiva, en tanto que intuición que verifica este concepto, es decir, en tanto que dato que llena este esquema, no puede estar, por lo tanto, sino en una u otra de sus mitades, según se ve en estos esquemas donde ponemos el concepto jurídico y, grisada, la conducta que él menciona: La norma jurídica completa, que en cuanto concepto adecuado al objeto ha de ser disyuntiva para referirse a la posibilidad de posibilidades y no solo a la posibilidad que se da, tiene dos miembros, a los que proponemos llamarlos endonorma (conceptuación de la prestación) y perinorma (conceptuación de la sanción), no sólo para terminar con el caos de las designaciones de normas primarias y secundaria que los diferentes autores usan con sentido opuesto, sino para subrayar que se trata de una norma única y no de dos normas, punto indispensable para entender el concepto de la norma jurídica como un juicio disyuntivo.³⁵

Mais adiante conclui:

³⁵ COSSIO, Carlos. *La Teoría Ecológica Del Derecho y el concepto jurídico de libertad*. Segunda Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot: 1964, p. 661.

Obsérvese que en el esquema egológico ambas normas [primaria e secundaria] ‘se cumplen’ o verifican, es decir, que ambas normas representan o mencionan conceptualmente un dato de conducta: la primera norma, la conducta del ladrón; la segunda norma, la conducta del Juez. Es cierto que la primera norma la representa con su perinorma; pero en esta representación va la significación total de la norma (si no, no nos referiríamos a una interferencia intersubjetiva) y, por lo tanto, va incluido el sentido expresado por la endonorma correspondiente porque se trata de una disyunción. En cambio, la segunda norma la representa con su endonorma; pero en esto va también la significación total de la segunda norma, incluyendo el sentido de su perinorma pro la misma razón. Es cierto también – y esto es lo más importante – que la perinorma de la primera norma coincide, concuerda o se superpone con la endonorma de la segunda norma; esto lo hemos dicho hace ya mucho tiempo. En nuestro ejemplo, aquella perinorma y esta endonorma dicen por igual: Dado el robo debe ser la prisión del ladrón. Pero estos dos conceptos parciales, el de aquella perinorma y el de esta endonorma, con tener el mismo enunciado verbal, sólo implican una identidad de extensión lógica, pero no una identidad de comprensión lógica, pues cada uno (por integrar una norma o significación diferente) menciona una diferente cosa, a saber, en un caso la conducta del ladrón y en el otro la conducta del Juez.³⁶

Eurico Diniz de Santi, apoiado nas lições de Cossio, sintetiza bem a diferença entre as referidas espécies normativas, preferindo adotar, todavia, as nomenclaturas norma primária dispositiva e sancionadora no lugar de endonorma e perinorma:

A norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não-cumprimento de deveres ou obrigações: carece, entretanto, da eficácia coercitiva daquela. Nas normas primárias situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo); nas normas secundárias, as relações jurídicas de direito formal (adjetivo ou processual) em que o direito subjetivo é o de ação (em sentido processual).

Têm-se, portanto, normas primárias estabelecedoras de relações jurídicas de direito material decorrentes de (i) ato ou fato lícito, e (ii) de ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção – no sentido de obrigação advinda do não-cumprimento de um dever jurídico – enquanto que a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convenciamos chamar norma primária dispositiva.

Na estrutura dual apresentada aparece tão-somente a norma primária dispositiva e a norma secundária. Retornando àquela representação

³⁶ COSSIO, Carlos. *La Teoría Ecológica Del Derecho y el concepto jurídico de libertad*. Segunda Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot: 1964. p. 667-668.

formal, poderíamos inserir a norma primária sancionadora da seguinte forma:

$$D \{ [\underbrace{(p \rightarrow q)}_{(n. 1^a. D)} \cdot \underbrace{(-q \rightarrow r)}_{(n. 1^a. S)}] \cdot [\underbrace{(-q \vee r) \rightarrow S}_{(n. 2^a)}] \}$$

Em que, ‘n. 1^a. D’, ‘n. 1^a. S’ e ‘n. 2^a’ representam respectivamente: a norma primária dispositiva, a norma primária sancionadora e a norma secundária.

Normas primárias são, pois, aquelas oriundas do direito material, civil, comercial, administrativo, tributário; secundárias, as oriundas do direito processual positivo.³⁷

Essas ponderações são de suma importância para o desenvolvimento do presente trabalho, na medida em que o regime jurídico aplicável às normas de responsabilidade tributária varia de acordo com a sua verdadeira natureza, se de norma primária dispositiva ou primária sancionadora, o que será mais bem explicado no próximo capítulo.

1.4 Definição de tributo e a regra-matriz de incidência tributária

Tributo é nome de classe, composto por objetos construídos conceptualmente pelo próprio direito positivo. Trata-se de palavra ambígua, que pode apresentar diferentes significações. Paulo de Barros Carvalho indica nada menos do que seis acepções diversas, quando utilizada nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: *i.* quantia em dinheiro; *ii.* prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; *iii.* direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; *iv.* relação jurídica tributária; *v.* norma jurídica tributária; e *vi.* norma, fato e relação jurídica.³⁸

O Código Tributário Nacional tomou-o nesta última acepção (vi), na medida em que exprime “toda a fenomenologia da incidência, desde a

³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 41-42

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 19-20.

norma instituidora, passando pelo evento concreto nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato”³⁹. É o que extrai a partir das proporções semânticas constantes do art. 3º:⁴⁰

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Desdobrando analiticamente referido dispositivo legal, percebemos que o legislador indicou três características fundamentais para a configuração do tributo: *i.* a compulsoriedade; *ii.* o caráter pecuniário da prestação; e *iii.* o traço de que tributo não se constitui sanção de ato ilícito.

Por compulsoriedade, compreende-se a imputação obrigatória de determinado comportamento, afastando-se, de plano, quaisquer cogitações relativas às prestações voluntárias, que recebem o influxo do modal “permitido” (P). Trata-se, pois, de consequência que independe da vontade do sujeito passivo, que terá que efetivá-la ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto no antecedente da norma jurídica, devidamente relatado pela linguagem competente, irrompe a relação mediante a qual alguém ficará adstrito ao cumprimento de um específico comportamento obrigatório.

Por outro lado, a prestação de que se cogita deve ter necessariamente natureza pecuniária. O objeto da obrigação deve se expressar em moeda, pecúnia.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 24.

⁴⁰ Este dispositivo legal é alvo de severas críticas. Não bastassem as impropriedades e atecniais cometidas em sua positivação, muitos doutrinadores defendem que não competiria ao direito positivo estabelecer definições.

De fato o legislador não está obrigado a estabelecer ostensivamente o significado dos conceitos com que trabalha. Todavia, ao fazê-lo, outorga-lhes *status* de enunciados jurídicos cogentes, de observância obrigatória. É o que nos ensinam Carlos E. Alchourrón e Eugenio Bulygin: “[...] las definiciones del legislador obligan a todos los que usan y aplican las normas jurídicas a usar esas definiciones, es decir, a entender las correspondientes expresiones en el sentido que el legislador les atribuye e usarlas con este sentido. [...] Si por ‘norma’ se entiende una expresión que ordena, prohíbe o permite una conducta, entonces las definiciones legales son normas. (*El Lenguaje del Derecho*. Buenos Aires: Abeledo- Perrot, 1983, p. 14).

Como última nota característica está a circunstância de o tributo não constituir sanção de ato ilícito. O legislador exige a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Ao assim dispor, afasta, com clareza, a relação jurídica do tributo daquelas atinentes às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. E, como são idênticos os vínculos isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que pode ser reconhecida a índole do vínculo, se tributário ou sancionatório.

Assim, diante de realidade que reúna as referidas características, independentemente do nome que se lhe atribua (art. 4º, do CTN), a conclusão imediata é a de que se está na presença de um tributo. Estes atributos, todavia, devem estar simultaneamente associados, não sendo suficiente para configurar uma determinada prestação tributária se somente um ou alguns deles estiverem presentes.

Cuida registrar que, a despeito de o Código Tributário Nacional ter apresentado uma definição de tributo, seu conceito é constitucional. Apenas a acatamos em face da sua total consonância com as diretrizes plasmadas na Carta Suprema.

O que diferencia o tributo das demais normas, como é possível perceber, são suas instâncias semântica e pragmática (conteúdo e função). Sua hipótese descreve as notas de um fato signo presuntivo de riqueza, enquanto o seu conseqüente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo terá o dever jurídico de prestar aquele objeto com a finalidade exclusiva de custear uma

despesa pública, a qual será genérica ou específica a depender da espécie tributária de que se trate.⁴¹

A especificidade da norma jurídica tributária em sentido estrito se encontra, portanto, no plano do seu conteúdo, que gravita em torno do conceito de “tributo”. E, exatamente por fixar o âmbito de incidência do tributo, é também denominada norma-padrão ou regra-matriz de incidência tributária.

Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos na hipótese normativa um critério material (consubstanciado num comportamento humano lícito e dotado de conteúdo econômico, que alcança não só as atividades refletidas – ação – como aquelas espontâneas – estado –, representado sempre por verbo pessoal de predicação incompleta seguido pelo complemento), um critério temporal e um espacial (os quais assinalam, respectivamente, para quando e onde deve ocorrer aquela ação, tomada como núcleo do antecedente normativo). Já no conseqüente, observamos a presença de um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) e um pessoal (sujeito ativo, de um lado, e sujeito passivo, do outro, sendo este último justamente o eixo temático da presente investigação).

Cabe aqui um esclarecimento: apesar de não termos indicado um critério subjetivo entre os aspectos autônomos que integram a hipótese normativa, isso não equivale a dizer que ignoramos a necessária presença de um sujeito também no antecedente.

Conforme afirmamos, o critério material do tributo é invariavelmente um verbo pessoal de predicação incompleta seguido de um complemento. Por conta disso, entendemos que o sujeito da hipótese normativa estará sempre presente na implicitude do texto, já que, em qualquer caso, haverá uma pessoa realizando dita materialidade. Daí porque defendermos não ser

⁴¹ Em nosso entendimento, a previsão de destinação pública do produto da arrecadação integra a definição de tributo. É justamente este critério que impede a subsunção de figuras como as contribuições ao FGTS, cujo produto da arrecadação destina-se ao próprio beneficiário, ao seu conceito. Esse entendimento, inclusive é acompanhado pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 100.249-SP).

necessário incluí-lo entre os elementos expressos da estrutura lógica da norma.⁴²

Quanto ao tema, esclarece Misabel Abreu Machado Derzi:

O aspecto material da hipótese é a descrição de um fato ou situação, cuja ocorrência é necessária, mas suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Vem preenchida por um verbo e seus complementos: auferir renda, ser proprietário de imóvel urbano; etc. O aspecto pessoal configura a parte da hipótese descritiva da pessoa relacionada ao fato. Nos impostos, tributos não-vinculados, o aspecto pessoal da hipótese configura a parte da descrição - implícita ou explícita - da pessoa que realiza o pressuposto, dele sendo partícipe. Portanto, nos impostos, configura a própria pessoa cujo comportamento - signo presuntivo de riqueza - vem descrito no aspecto material. [...] Nos tributos vinculados, ao contrário, é o ente estatal que tem seu comportamento descrito na hipótese. Então, o aspecto pessoal que interessa realçar nas taxas é a pessoa destinatária da atividade estatal, em relação à qual atua o ente estatal tributante, ao prestar o serviço ou exercer o poder de polícia. Na contribuição de melhoria, o aspecto pessoal é a pessoa titular da propriedade imobiliária, beneficiada por obra pública.⁴³

A regra-matriz de incidência tributária é uma espécie de adaptação da estrutura lógico-semântica das normas que instituem tributos, brilhantemente desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho. Alerta-se, entretanto, que ela nem sempre resulta aparente na literalidade do texto, exigindo-se, muitas vezes, grande esforço do intérprete/aplicador para preencher com conteúdo seu arranjo sintático. Nesse contexto, esclarece este autor:

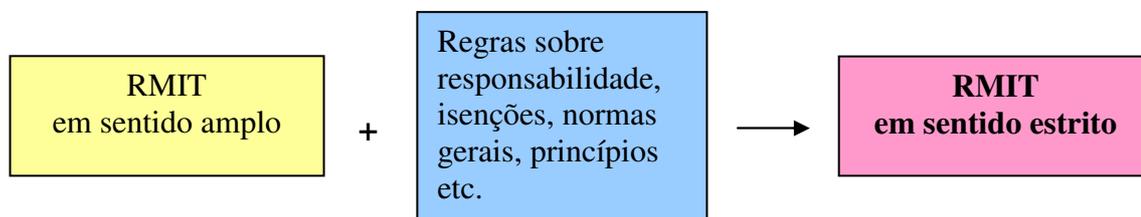
As leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, de tal modo que nos seja lícito desenhar, com facilidade, a indigitada regra-matriz de incidência, que todo o tributo hospeda, como centro catalisador de seu plexo normativo. Pelo contrário, sem arranjo algum, os preceitos se dispersam pelo corpo do estatuto, compelindo o jurista a um penoso trabalho de composição. Visto por esse prisma, o labor científico aparece como árduo esforço de procura, isolamento de dados, montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica.⁴⁴

⁴² Note-se que essas considerações são de suma importância, na medida em que é justamente o fato de ser sempre possível a construção do critério subjetivo da hipótese que garante o respeito ao princípio da estrita legalidade, independentemente de ele vir expresso ou não no texto legal.

⁴³ In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 723-724.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noesses, 2008, p. 530.

Alcança-se a regra-matriz de incidência a partir da conjugação de todas as proposições que interferem na estrutura lógico-semântica que acabamos de descrever, o que inclui não apenas as disposições diretas sobre alíquota, sujeito passivo, materialidade etc., como as indiretas, tais como os princípios, as regras de isenção, as de responsabilidade⁴⁵, dentre outras. Com efeito, todas as normas que compõem a disciplina jurídica do tributo, que cuidam propriamente do fenômeno da percussão tributária em sentido estrito, a integrarão.



A despeito disso, no decorrer do presente trabalho, ora utilizaremos a expressão *regra-matriz de incidência tributária* neste sentido mais restrito, ora em acepção ampla, querendo nos referir à norma instituidora do tributo “antes” de sofrer a interferência da regra de responsabilidade, elucidando sempre a significação com que a empregamos.

Note-se que não estamos aqui defendendo a existência de cronologia na incidência desses enunciados normativos. Sabemos que todos são simultaneamente válidos, vigentes e eficazes e, por esta razão, aplicados ao mesmo tempo. Apenas recorreremos ao artifício da abstração isoladora quando entendermos conveniente para a melhor compreensão do objeto ou para facilitar a exposição das nossas idéias sobre a matéria.

⁴⁵ É importante ter presente que todas essas regras que interferem na conformação da regra-matriz de incidência tributária – isenção, responsabilidade, princípios etc. –, seja por guardarem autonomia normativa, seja pelo grau de especialização que possuem, receberam denominação específica pelo próprio direito positivo ou pela dogmática do direito. Daí a razão de as tomarmos como realidades distintas.

Fixados esses conceitos fundamentais, sentimo-nos mais confortáveis para avançar em direção ao objeto central da presente investigação, articulando suas complexidades, ao fim de podermos construir conclusões consistentes e que venham a equacionar as principais dúvidas que o circundam.

CAPÍTULO 2 – NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Sumário:

2.1 Norma de competência tributária em sentido estrito. 2.1.1 Enunciados da norma de competência tributária que limitam a escolha do sujeito passivo. 2.1.1.1 Enunciados Constitucionais. 2.1.1.1.a Princípio da capacidade contributiva. 2.1.1.1.b Princípio da vedação à tributação com efeitos de confisco. 2.1.1.1.c Princípio da estrita legalidade e a reserva de lei complementar. 2.1.1.2 Outros enunciados que limitam a escolha do sujeito passivo tributário: as disposições específicas do Código Tributário Nacional sobre a matéria. 2.2 Definição dos conceitos de responsável e responsabilidade tributária.

2.1 Norma de Competência Tributária em sentido estrito

É atributo do direito positivo, na qualidade de sistema autopoietico, controlar a criação, modificação e extinção dos seus elementos⁴⁶. Nesse sentido, as normas jurídicas são válidas se, e somente se, forem introduzidas no sistema em estrita observância ao que prescrevem as normas sobre produção normativa. E produzir normas surge como expressão sinônima de aplicar normas de superior hierarquia.

⁴⁶ Ao dispor sobre este tema, Tárek M. Moussallem chama a atenção para o seguinte ponto: “em rigor, o direito positivo não regula sua própria criação, mas, sim, controla a regularidade da criação do enunciado (norma em sentido amplo). Isso outorga primazia ao produto (enunciado prescritivo) em detrimento do seu processo de criação (enunicação). As normas (e sua enunicação) somente são controláveis após ingressarem no sistema do direito positivo”. (*Revogação em Matéria Tributária*, São Paulo: Noeses, 2005, p. 79).

Diante desta sorte de considerações, é até intuitiva a conclusão de que o traço comum das normas jurídicas é ter, todas elas, sua existência condicionada às disposições, de ordem formal e material, de outras normas. Nesse contexto, competência jurídica surge como conceito fundamental e aglutinante: toda e qualquer norma pode ser reconduzida a uma norma de competência. Todavia, como bem destaca Hans Kelsen⁴⁷, não é apenas esta característica que imprime unidade ao direito positivo.

Seus elementos são também dotados de homogeneidade sintática, pois se organizam segundo a mesma forma. As normas distinguem-se exclusivamente quanto ao seu conteúdo e função, mantendo-se invariável a sua estrutura: “Dado o fato F, deve ser a consequência C”. Com efeito, as proposições prescritivas são reunidas, uma a uma, em juízos hipotético-condicionais, que vinculam um fato contingente a uma relação jurídica.

As normas de competência⁴⁸ tributária em sentido estrito⁴⁹ não escapam desta regra. A especificação de seu conceito se justifica exclusivamente em razão da peculiaridade da sua função: servir de fundamento de validade dos tributos, uma vez que se destina justamente a regular como eles devem ser criados.

Sua estrutura categorial, saturada com enunciados prescritivos das mais diversas posições hierárquicas, permite responder às seguintes perguntas: quem pode instituir tributos, mediante que procedimento, em quais situações espaço e tempo e, especialmente, sobre que específico conteúdo pode

⁴⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, cit., p. 224.

⁴⁸ As normas de competência são usualmente classificadas como normas de estrutura. De acordo com Norberto Bobbio: “Em todo ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de norma, que costumamos chamar de normas de estrutura ou de competência. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas (...) não determina uma conduta, mas fixa as condições e procedimentos para produzir normas válidas de conduta (*Teoria do Ordenamento Jurídico*. cit., p. 34). É importante ter presente que esta classificação não vai de encontro à máxima de que a função de todas as normas jurídicas é justamente disciplinar o comportamento intersubjetivo. Isso porque as normas de estrutura, em última análise, regulam a conduta dos sujeitos competentes para a instituição de normas.

⁴⁹ É importante que se esclareça, seguindo a linha defendida por muitos autores, que a expressão competência tributária não se restringe à atividade legislativa. Para fins de desenvolvimento desta parte do trabalho, todavia, adotaremos esta significação restrita para o referido conceito.

versar? Isso porque toda outorga de competência encerra, a um só tempo, uma autorização e uma limitação. Autorização, no caso, para editar normas inaugurais sobre tributos. Limitação, para não ultrapassar as barreiras de forma e conteúdo além das quais seu exercício se torna arbitrário e, portanto, inconstitucional ou mesmo ilegal.⁵⁰

Pondo em ordem o que acabamos de expor, competência tributária é norma sobre produção normativa, que encerra uma permissão⁵¹ às pessoas de políticas de direito constitucional interno para instituir tributos, obedecidos determinados limites materiais e formais.

Ao dispor sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho esclarece que “a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”⁵². Acompanhando este entendimento, Roque Antônio Carrazza explica:

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. [...] Obviamente quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, agravar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até mesmo, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções.⁵³

⁵⁰ Em nossa opinião, os enunciados de competência tributária não estão apenas na Constituição da República. As razões para esta conclusão serão explicadas nos tópicos seguintes.

⁵¹ Não ignoramos o fato de alguns autores defenderem a possibilidade de a competência tributária se apresentar, em situações específicas, modalizada pelo functor deontico obrigatório (O). Nesse sentido, são as lições de Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 234-238) e Roque Antônio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 653-659), dentre outros. Entretanto, em função do corte metodológico por nós realizado e por não se tratar de tema relevante para o desenvolvimento do presente trabalho, não enfrentaremos essa questão, tratando a competência legislativa sempre como permissão.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 248.

⁵³ CARRAZZA, Roque A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 483-485.

Está presente a idéia de competência tributária, portanto, sempre que for permitido a um sujeito “S”, mediante um procedimento “P”, inserir no ordenamento norma sobre tributos com o conteúdo “M”, seja para instituir a regra-matriz de incidência, com todos os seus componentes lógicos, seja para introduzir apenas um ou alguns dos enunciados que integram a sua estrutura.⁵⁴

Segundo Tácio Lacerda Gama, em aprofundado estudo sobre o tema, os elementos da norma de competência estão dispostos em um “juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários à enunciação válida e, no seu conseqüente, uma relação jurídica que tem como objeto a validade do texto que verse sobre determinada matéria ou comportamento”⁵⁵. E acrescenta:

A forma, já vimos, é descrita pela hipótese da norma de competência; a matéria, por seu turno, encontra-se delineada no objeto da relação jurídica. O vínculo entre ambas, então, só pode ser estabelecido pelo conectivo deôntico neutro (\rightarrow), aquele que vincula o acontecimento A à conseqüência B. Destarte, o encontro entre forma e matéria é sintetizado pelo “dever ser” que vincula a previsão hipotética do fato – enunciação da norma – à relação jurídica entre sujeito competente e os demais que integram a sociedade, tendo como objeto a possibilidade de inserir texto jurídico versando sobre certa matéria. E esse conectivo interproposicional sintetiza a decisão, positivada na norma de competência, de submeter determinada matéria à enunciação de certo tipo.⁵⁶

Note-se que este autor oferece um modelo lógico-sintático inovador de representação da norma de competência tributária. A hipótese descreveria conotativamente os atributos dos fatos (sujeito, procedimento, espaço e tempo) que concorrem para a produção da norma tributária, enquanto o

⁵⁴ Essa nuance é de suma relevância para o desenvolvimento do presente trabalho, já que explica a necessidade de o legislador observar todos os limites impostos pela norma de competência tributária quando for inserir regra de responsabilidade no sistema, o que veremos adiante com mais vagar.

⁵⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. Trabalho inédito apresentado como Tese para a obtenção do título de Doutor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2008, p. 93.

⁵⁶ Id. *Ibid.*, p. 107.

consequente prescreveria a matéria sobre a qual a norma poderá versar. Acolhemos esta esquematização, porém com uma pequena ressalva.

Nos termos do esquema proposto, o antecedente define as notas da enunciação do tributo, tendo, por conseguinte, o verbo⁵⁷ *enunciar* como seu núcleo significativo. Ocorre que, como bem esclarece o referido autor, “quem enuncia (s), enuncia algo (t), de certa maneira [p(p1.p2.p3...)], em determinado lugar (e), para alguém que é o destinatário da enunciação.”⁵⁸ Por conta disso, não conseguimos visualizar uma razão para reunir neste espaço lógico apenas os advérbios de modo, tempo e lugar, excluindo, todavia, as referências relativas à matéria, de sorte a fazê-las presentes apenas no consequente normativo. No nosso sentir, o procedimento é inapto para, sozinho, dizer qualquer coisa de definitivo sobre o ato de enunciação.

Para que fique mais claro o que acabamos de expor, retomemos algumas premissas. É consenso que a hipótese da norma de competência tributária descreve a enunciação do tributo. Enunciar equivale a produzir texto jurídico tributário novo que, por sua vez, corresponde ao suporte físico a partir do qual se constrói uma mensagem deontica. Assim, como afirmar que a enunciação é causa para a constituição da relação jurídica de competência e, simultaneamente, admitir que, a despeito da prévia produção do texto, ainda não foi fixado o seu conteúdo?

Com efeito, falar em enunciação remete imediatamente à idéia de procedimento, mas, também, ainda que com menos força, à idéia de substância. Daí porque a preferência por um arranjo sintático que acumule na hipótese todos os elementos que delineiam a atividade de produção normativa, sejam eles de índole formal, sejam de ordem material.

⁵⁷ Segundo Ulisses Schmill, todo fato ou obrigação previsto, seja como causa ou como dever, tem sempre um verbo como núcleo. (Cf. SCHMILL, Ulisses. *La derogación y la anulación como modalidades del ámbito temporal de validez de las normas jurídicas*. 19. ed. Doxa – Publicaciones periódicas. Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 1996, p. 229). Daí a inferência segundo a qual tanto a hipótese como o consequente normativo têm um verbo como núcleo.

⁵⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. Trabalho inédito apresentado como Tese para a obtenção do título de Doutor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2008, p. 105.

Num resumo: a hipótese da norma de competência descreve as notas da autorização para editar tributos, o que compreende *i.* a indicação de quem pode criá-lo, *ii.* mediante que procedimento, *iii.* em quais situações espaço e tempo e, igualmente, *iv.* sobre que específico conteúdo pode tratar. Assim, nossa proposta é reunir no antecedente todos os limites da atividade de criação de tributos.

Já no consequente estão descritos os critérios de identificação dos elementos da relação jurídica: *i.* sujeito ativo, *ii.* objeto e *iii.* sujeito passivo. Ao sujeito ativo (que, no caso, é a mesma pessoa competente para realizar a enunciação) é imputado o direito subjetivo de exigir do(s) sujeito(s) passivo(s) a observância dos enunciados por ele criados: o tributo, pronto e acabado, com todos os seus contornos. Inegável, portanto, que a matéria reaparece no consequente da norma, ainda com mais vigor, uma vez que consubstancia o próprio objeto da relação de competência.

Fazendo uma simples inferência: o critério material, ou seja, a definição das notas de conteúdo sobre o qual o sujeito competente poderá versar, está descrito na hipótese da norma de competência. Já a matéria, ela mesma, enquanto resultado do processo de produção normativa (enunciados-enunciados⁵⁹), está prescrita no consequente, configurando o próprio objeto da relação jurídica.

Figurar nos dois termos da norma de competência tributária não é uma particularidade desses enunciados. A proposição que qualifica o sujeito como competente também exerce dupla função: relativamente ao antecedente, confere-lhe a prerrogativa de criar normas jurídicas sobre tributos e, no que se refere ao consequente, investe-lhe do direito subjetivo de exigir a observância do texto por ele mesmo criado. E mais, “abre-lhe, ainda, a oportunidade para se manifestar, argumentando em favor da compatibilidade da

⁵⁹ Enunciado-enunciado é a sequência enunciada, é o texto criado desprovido de marcas de enunciação. Nele estão as novas disposições normativas propriamente ditas (Cf. MOUSSALLEM, Tárek M. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001 p. 220).

norma com o sistema jurídico e, em especial, com a norma que lhe serve de fundamento de validade”⁶⁰. Num ou noutro caso, não nos parece possível restringir a sua presença ao antecedente ou ao conseqüente normativo, sob pena de, abstraindo dados essenciais para a configuração jurídica do fato ou da relação, ultrapassar os limites lógicos que a própria norma encerra.

Na contra-face da relação de competência está o sujeito passivo que tem o dever de observar o texto produzido. Na linha do que propõe Roque Antônio Carrazza, “a competência tributária, quando adequadamente exercitada, [...] faz nascer, para os virtuais contribuintes, um estado genérico de sujeição, consistente na impossibilidade de se subtraírem à sua esfera de influência”. E, aqui, Tácio Lacerda Gama sugere uma classificação importante: sujeição passiva forte e sujeição passiva fraca, que acatamos integralmente. Nas suas palavras:

A sujeição passiva fraca engloba todos os que simplesmente devem “saber” da existência da norma, sujeitando-se aos seus comandos. Já a sujeição passiva forte é composta apenas por aqueles que, estando no âmbito de incidência da norma criada, têm legitimidade para acionar o Judiciário, suspendendo ou afastando a juridicidade da norma criada de forma ilícita.

O critério fundamental para esta subdivisão na classe dos sujeitos passivos é a legitimidade ativa para requerer seja reconhecida a incompatibilidade da norma inferior com aquela que lhe serve de fundamento de validade ou, tão-somente, a aplicação da norma sancionadora de (in)competência. Essa posição surge do fato de o exercício da competência poder causar alguma lesão ou ameaça a direitos. Sim, pois, nestes casos, é o próprio sistema constitucional que assegura a inafastabilidade de apreciação do Poder Judiciário de qualquer ato que possa causar lesão ou ameaça desta natureza (art. 5º da CR).

Com isso, a legitimidade ativa para requerer ao Judiciário a invalidade de uma norma é outorgada conforme exista, no caso concreto, lesão ou ameaça de lesão a direito. Esse é, pois, o caso dos tributos inconstitucionais.

O conjunto de indivíduos obrigados ao recolhimento do tributo compreende o que chamamos de sujeição forte.

⁶⁰ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. Trabalho inédito apresentado como Tese para a obtenção do título de Doutor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2008, p. 109.

Os demais integram a chamada sujeição fraca, pois, embora obrigados a conhecer e respeitar a norma jurídica, não podem questionar a sua validade⁶¹.

Nessa linha de raciocínio, o dever legítimo de respeitar, ou mesmo de se sujeitar ao tributo criado, tem como condição necessária a sua produção lícita⁶², o que pressupõe a análise tanto dos enunciados-enunciados, como da enunciação-enunciada⁶³. Aqueles são nortes para confirmar o perfeito enquadramento do produto (tributo criado) aos critérios materiais, enquanto estes permitem averiguar se o procedimento adotado guarda compatibilidade aos critérios formais da norma de competência.

Assim, estudar a norma competência tributária permite, em última análise, verificar a validade do tributo criado, bem como de cada um dos enunciados que o compõem, o que inclui o critério pessoal passivo, matéria central desta investigação. Neste ponto, são precisas as lições de Roque Antônio Carrazza:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies tributárias.⁶⁴

Foi justamente por esta razão que optamos por adotar a norma de competência tributária como ponto de partida do presente estudo. Acreditamos ser estéril a tentativa de identificar, na própria regra-matriz de incidência, elementos para se aferir a validade da escolha da pessoa à qual se imputará o

⁶¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. Trabalho inédito apresentado como Tese para a obtenção do título de Doutor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2008, p. 113.

⁶² Cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Ibid.*, p. 135.

⁶³ A enunciação-enunciada é conjunto dos elementos existentes no corpo dos textos normativos comprovadores da enunciação. Nas palavras de Tárek M. Moussallem, “é o conjunto de marcas identificáveis no texto que remetem à instância da enunciação (aqui entendida como a atividade produtora de documento normativo)”. (*Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 220).

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 494-495.

dever de pagar tributo. Não há como a norma instituidora do tributo, ela mesma, isoladamente considerada, denunciar vícios da sua própria enunciação. Daí a necessidade de regressarmos mais uma cadeia do processo de positivação, alcançando a norma de competência tributária. Esta, sim, é índice seguro para, diante dos limites estabelecidos pelo Sistema Tributário Nacional, delinear o conjunto das alternativas postas ao legislador para a definição do critério pessoal passivo do tributo.⁶⁵

Vista sob esta perspectiva, inegável o lugar de destaque que a norma de competência ocupa no subsistema do direito tributário. E cresce a sua importância diante das particularidades da forma de organização do Estado brasileiro. A coexistência harmônica de quatro entes federativos – União, Estados, Municípios e Distrito Federal –, todos dotados de autonomia e com interesses, não raramente contrapostos, somente é viável em face da rígida demarcação das respectivas competências.

Por conta disso, a Constituição da República foi ainda mais analítica nesta matéria, estabelecendo⁶⁶ de forma minuciosa e pormenorizada os critérios relevantes para o exercício das faculdades impositivas, os quais projetam efeitos na própria definição da fisionomia jurídica de cada uma das espécies tributárias.

Ao dispor sobre este tema, Geraldo Ataliba é contundente, ao afirmar que

o sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema,

⁶⁵ A regra-matriz de incidência será o foco das atenções apenas num segundo momento, quando formos identificar a norma geral e abstrata que deverá ser aplicada para fazer irromper a relação jurídica tributária.

⁶⁶ Relativamente a alguns pontos, estabelece diretamente este detalhamento. Noutros casos, delega ao legislador complementar tal tarefa, como veremos a seguir.

entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.⁶⁷

Em que pese o brilhantismo do autor, neste ponto não compartilhamos de suas conclusões. A regra, não se questiona, é a delimitação da competência tributária pelo próprio constituinte. Uma vez cristalizada, a matéria se dá por pronta e acabada, não havendo necessidade de reabri-la em nível infraconstitucional. Quando, porém, entender provável o risco de qualquer de suas diretrizes vir a ser violada pelo exercício regular da atividade legislativa, o constituinte estabelece uma espécie de “mecanismo de reforço” às limitações constitucionais, autorizando que a lei complementar disponha analiticamente sobre temas que tratou de forma sintética. Todavia, não é demais lembrar: é-lhe permitido atuar apenas dentro dos contornos rigidamente delimitados pelo próprio texto constitucional.

Mas não param por aí as disposições constitucionais sobre a competência tributária. Inúmeros princípios condicionam o seu exercício, os quais ora se apresentam sobre a forma de valores, ora de limites objetivos.⁶⁸

Em função do corte metodológico realizado ao definir o objeto do presente estudo, interessa-nos apenas investigar as restrições de ordem formal e material impostas ao legislador para a fixação das notas das pessoas que irão ocupar o lugar sintático de sujeito passivo: trata-se dos princípios constitucionais da capacidade contributiva; da vedação ao confisco; da estrita legalidade; da reserva de lei complementar; bem como de algumas disposições de

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 21.

⁶⁸ Esta classificação é proposta por Paulo de Barros Carvalho: “entrevemos na consideração do signo “princípio”, distinguindo-o como “valor” ou como “limite objetivo”, um passo decisivo, de importantes efeitos práticos. [...] O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes. Quanto aos “limites objetivos”, nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos enunciados. [...] Atente-se, porém, para o seguinte: os “limites objetivos” são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata.” (*Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 151-152).

normas gerais que veiculam verdadeiras limitações ao poder de tributar. É o que faremos nos itens seguintes.

2.1.1 Enunciados da norma de competência em sentido estrito que limitam a escolha do sujeito passivo tributário

2.1.1.1 Enunciados constitucionais

2.1.1.1.a Princípio da capacidade contributiva

Talvez seja a expressão *capacidade contributiva* uma das mais utilizadas pela Dogmática do Direito Tributário. Dificilmente se encontra um texto científico, nacional ou estrangeiro, que não lhe faça referência. Isto porque se a tributação foi o instrumento eleito pelo sistema jurídico para viabilizar a própria existência do Estado de Direito,⁶⁹ na medida em que consubstancia fonte de custeio compulsória das suas atividades, a capacidade contributiva aparece como seu contraponto, assegurando, ainda que em termos relativos, os interesses e garantias dos particulares, especialmente no que se refere à isonomia tributária⁷⁰ e à preservação do direito de propriedade – arts. 5º, *caput* e inciso XXII, e 150, II, da CF, respectivamente.

⁶⁹ Nesse sentido, adverte Ruy Barbosa Nogueira: “A tributação ou forma de obtenção da receita tributária foi assim, aos poucos, sendo disciplinada por normas paralelamente à evolução do constitucionalismo e influenciando sobremodo no Estado de Direito, hoje já alcançando a posição de Estado Social de Direito, no sentido de proteger, com mais intensidade, não apenas os interesses individuais, mas, igualmente, os sociais.” (*Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 5)

⁷⁰ Ao dispor sobre a isonomia tributária, Misabel Derzi afirma que “Universalmente a igualdade é aceita como regra de tratamento igual de direitos e deveres dos cidadãos. Ora, o tributo é um dever cuja característica é ser econômica, patrimonial. O levar dinheiro aos cofres públicos. O que se postula é puramente que esse dever seja idêntico para todos e importe em sacrifício igual a todos os cidadãos [...] Ora, o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial e merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito

Trata-se, portanto, de limitador da atuação impositiva do Estado, que se propõe estabelecer, de alguma forma, parâmetros para a lícita apropriação de parcela do patrimônio dos administrados, seja no que respeita ao próprio cabimento da imposição, seja no que se refere à mensuração do gravame.

Ao dispor sobre a capacidade contributiva, Klaus Tipke e Joachim Lang chamam a atenção para seu caráter universal, bem como sobre as dificuldades que enfrentam os dogmáticos do direito para definir o seu conceito:

O princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como o princípio fundamental da imposição justa. Contra o princípio da capacidade contributiva é, todavia, objetado que é muito *ambíguo*, para se poder tirar soluções concretas. Essa opinião desconhece caráter e hierarquia do princípio da capacidade contributiva: ele marca o Direito Tributário da mesma forma que o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil. Com essa função demarcadora de Ramo do Direito desempenha o princípio da capacidade contributiva o papel de princípio básico do Direito Tributário; isto conduz a um sistema de princípios jurídicos que concretizam o princípio da capacidade contributiva e por meio disso consubstanciam um dogmaticamente verificável Ordenamento do Direito Tributário. Da categoria de um princípio jurídico da mais elevada hierarquia de princípios segue-se a necessidade de concretização: através de subprincípios, atos legislativos, judicatura, e dogmática científica é princípio da capacidade contributiva realizando até a última consequência tributária ou ainda (por exemplo frente às normas de finalidade social) retirado.⁷¹

E o nosso sistema jurídico não escapa desta realidade. Especialmente no plano pragmático, inúmeras são as dificuldades para fixar seu conteúdo e alcance. Consenso⁷² mesmo só há em relação à necessidade

fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade”. (Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 536, 697).

⁷¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. v. 1. Tradução da 18. ed. Alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008, p. 200.

⁷² Apesar de se tratar de posição praticamente unânime, alguns poucos dogmáticos do direito sustentam entendimento em sentido diverso. A título de exemplo, podemos citar Renato Lopes Becho, segundo o qual “a relevância econômica, está no momento pré-jurídico para os impostos discriminados na Constituição, e tem como meio de controle para os demais tributos o princípio da capacidade contributiva. Nada impede que o legislador constituinte originário tivesse eleito, contra toda a tradição constitucional brasileira, um certo dado não econômico como passível de tributação por impostos (por exemplo, o uso de barba, como se fez na Rússia Antiga)”. (*Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 125-126). A este respeito, compartilhamos integralmente das idéias de Marçal Justen Filho, quando afirma que “a ausência de relevância econômica da

inafastável de a norma tributária descrever situação fática que tenha relevância econômica. Todavia, sob este ponto de vista, o princípio da capacidade contributiva se resumiria à mera consequência lógica da sistemática da tributação.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, é evidente que “de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial jamais se conseguirá cifras monetárias que traduzam um valor em dinheiro”. E acrescenta:

passa, então, a derivar seu interesse para o lado dos eventos que ostentem signos de riqueza, passíveis, por vários ângulos, de ser comensurados e, por esse caminho, colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcela do patrimônio de seus súditos.⁷³

Posta nesses termos, a capacidade contributiva assume caráter de obviedade, por ser difícil, quando não impossível, imaginar que a parte (tributo = prestação pecuniária) possa ter natureza diversa do todo (evento sem substrato econômico). Por conta disso, questiona-se a possibilidade de se lhe atribuir significação tão restrita,⁷⁴ sendo muito frequentes as seguintes indagações: seria apenas este o limite dirigido ao legislador para a instituição de tributos? É suficiente que o evento eleito como *causa* da tributação seja um signo presuntivo de riqueza para que se tenha por efetivamente satisfeito o princípio da capacidade contributiva? E, sendo positiva a respostas a estas questões, estaríamos autorizados a inferir que o legislador é totalmente livre para mensurar a carga tributária? Fica evidente, portanto, que o tema ganha outras proporções

materialidade da hipótese de incidência desnatura o tributo. Inexistirá imposto, taxa ou contribuição se o mandamento de pagar for vinculado a uma situação base não avaliável economicamente. Poderá existir – e, até, existir validamente – uma regra extratributária, de natureza sancionatória”. (*Sujeição Tributária Passiva*, Belém: CEJUP, 1986, p. 236).

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 303.

⁷⁴ Como bem salienta Paulo de Barros Carvalho, “convenhamos que os problemas mais agudos relativos à capacidade contributiva não se inscrevem no quadro que orienta a singela escolha, por parte do autor da regra, de ocorrências reveladoras de alguma forma de riqueza. Mais além, as dificuldades surgem quando, implantados esses pressupostos, põe-se o legislador a pesquisar, dentro da amplitude econômica já reconhecida, qual a medida que cabe ao sujeito passivo suportar.” (*Dificuldades jurídicas emergentes da adoção dos chamados “tributos fixos”*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 23).

quando se busca fixar os limites com que deve ser considerado o aspecto econômico da tributação.

Toda essa sorte de dúvidas levou os cientistas do direito a classificarem a capacidade contributiva em objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa). Conforme já dissemos, a capacidade contributiva objetiva se perfaz com a simples escolha de eventos economicamente avaliáveis para figurar como suporte fático da tributação. Sob este ângulo, consubstancia limite objetivo que interfere diretamente no critério material da norma de competência tributária⁷⁵, autorizando as autoridades legislativas, no ato de criação de tributos, apenas a se apropriar de ocorrências fáticas que denunciem a produção de riqueza.

De outra parte, a capacidade contributiva subjetiva, a qual, não é demais lembrar, guarda com a capacidade objetiva relação de prejudicialidade, determina que a cobrança do tributo respeite o nível de resistência econômica demonstrada pela pessoa que realiza o fato jurídico tributário. Noutros termos, exige-se que o legislador leve em conta a possibilidade de o sujeito passivo estar envolvido por circunstâncias que permitam atribuir-lhe o peso do gravame. Abre-se, assim, a possibilidade de distribuir a carga tributária de maneira mais equitativa,⁷⁶ estabelecendo, a partir de um critério jurídico, a dosagem do valor do tributo. Ocorre que, no universo do direito, múltiplos são os aspectos que podem ser utilizados para a sua operacionalização, surgindo aqui espaço para novas divergências.

⁷⁵ Com essas considerações, afastamo-nos daqueles que defendem ser a capacidade contributiva um limite pré-jurídico. Com efeito, não há dúvidas que esse princípio afeta mediatamente a enunciação dos tributos. Todavia, ele interfere imediatamente na norma de competência tributária, sendo um de seus enunciados compositivos. Assim, tratando-se de enunciado normativo, que se propõe justamente regular o processo de positivação de outras normas, não vemos razão para excluí-lo do campo jurídico. No máximo, poder-se-ia aceitar esta qualificação exclusivamente em relação aos impostos cuja materialidade foi expressamente fixada pelo constituinte originário. Aí sim, ter-se-ia limite pré-jurídico, já que a escolha da hipótese de incidência possível desses impostos se consumou antes da instauração da ordem constitucional.

⁷⁶ Misabel Derzi explica: “Ora, o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial e merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.” (Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 697).

O respeito à capacidade contributiva subjetiva pode tomar como parâmetro a mesma ocorrência factual descrita como hipótese de incidência do tributo, isoladamente considerada. Pode, ainda, levar em linha de conta a situação econômica do seu realizador. Note-se que, num único conceito – capacidade contributiva relativa –, são incluídas duas realidades totalmente diferentes.

Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, atribui ao princípio da capacidade contributiva relativa aquela primeira significação:

Da providência contida na eleição de fatos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subseqüentemente, distribuir a carga tributária de maneira eqüitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do evento, o grau de contribuição dos que dele participaram. [...] O plano da obediência ao princípio da igualdade na imposição fiscal cingir-se-ia àquela da capacidade contributiva relativa, ou melhor, sempre que o legislador, tendo escolhido para suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, deva dosar igualitariamente a carga impositiva. [...] A segunda proposição, transportada para a linguagem técnico-jurídica, significa a realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, só se torna exequível na exata medida em que se concretize no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções do acontecimento.⁷⁷

Já Geraldo Ataliba e Aires Barreto tomam-no neste segundo sentido:⁷⁸

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 304-305.

⁷⁸ Quanto ao tema, Marçal Justen Filho afirma que o presente princípio, “quanto ao mandamento, seria referível a três ângulos jurídicos distintos. A nosso ver pode-se cogitar do tema enquanto enfocamos a alíquota, a base de cálculo e o sujeito passivo.” (*Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 242-243). Luciano Amaro também se posiciona desta forma, só que equipara os conceitos de capacidade contributiva e capacidade econômica. Por conta disso, conclui que o que deve ser levado em consideração ao definir da carga tributária é a capacidade econômica do sujeito efetivamente atingido pelo tributo: “embora, de direito, o vendedor possa ser definido como contribuinte (o chamado “contribuinte de direito”), a capacidade econômica do consumidor é que precisa ser ponderada para efeito da definição do eventual ônus fiscal (pois ele será ‘contribuinte de fato’).” (*Direito Tributário Brasileiro*, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 293). Neste ponto, Moschetti chama a atenção para a impossibilidade de se proceder à referida equiparação. Segundo este autor, a

Este princípio impõe que o legislador escolha como pressuposto dos impostos um fato, ligado ao contribuinte, que revele sua capacidade contributiva. Esse fato deve ser um “fato signo presuntivo de riqueza” (Alfredo Becker) do contribuinte e não de terceiro. Logo, a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de ser a que provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem (Rubens Gomes de Souza).⁷⁹

Não bastassem essas controvérsias, outras tantas giram em torno deste tema. Roque Antônio Carrazza, por exemplo, sustenta que a capacidade contributiva é regra específica, que integra apenas o regime jurídico dos impostos:

Da só leitura do dispositivo constitucional emerge, de modo inequívoco, a necessária correlação entre impostos e a capacidade contributiva. De um modo bem amplo, já podemos adiantar que ela se manifesta diante de fatos ou situações que revelem, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária. [...] O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio dos impostos.⁸⁰

Regina Helena Costa compartilha desse posicionamento, apesar de adotar premissa diversa. Segundo a autora, o presente princípio aplica-se aos impostos, não exatamente em razão do texto do art. 145, §1º, da CF, mas pela sua própria natureza, uma vez que, nos tributos não vinculados a uma atuação estatal, a manifestação de riqueza pelo particular é a única diretriz que pode ser seguida pela tributação:

Sendo o imposto uma espécie tributária cuja hipótese de incidência consiste “num fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal”, já se depreende que essa modalidade de exação só pode fundar-se na capacidade contributiva do sujeito passivo. E assim é porque nos impostos o sujeito passivo realiza comportamento indicador de riqueza que não foi, de nenhuma maneira, provocada ou proporcionada pelo Poder Público. Tal riqueza, portanto, é a única

capacidade contributiva pressupõe a econômica, porém com esta não se confunde. (Cf. MOSCHETTI, Franchesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 236).

⁷⁹ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista de Direito Tributário*. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 49, 1989, p. 73.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 86.

diretriz que pode ser seguida pela tributação não vinculada a uma atuação estatal.⁸¹

Em sentido totalmente contrário, Sacha Calmon N. Coelho defende que a capacidade contributiva aplica-se indistintamente a todas as espécies tributárias: “por ser do homem a capacidade e contribuir, a sua medição é pessoal, sendo totalmente desimportante intrometer o assunto da natureza jurídica das espécies tributárias. [...] capacidade de pagar a prestação, é atributo do sujeito passivo e não do fato jurídico”⁸².

Neste contexto, Marçal Justen Filho põe em destaque a seguinte circunstância: muitas das disputas sobre a definição da capacidade contributiva decorrem da própria ambigüidade da expressão. Por conta disso, conclui que

nem teria possibilidade de chegar a bom termo a disputa sobre a prevalência de um sentido sobre outro. [...] E não hesitaríamos afirmar que a doutrina acataria, de modo uniforme, certas conclusões fundamentais e básicas, disputando apenas sobre as expressões terminológicas adequadas.⁸³

Diante desse quadro de tantas imprecisões e incertezas, coloca-se premente a necessidade de identificarmos qual a extensão do significado de capacidade contributiva que foi contemplada pelo nosso sistema jurídico.

Pois bem, o artigo 145, §1º, da Constituição de 1988, prescreve expressamente que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Analisando o arranjo sintático empregado pelo constituinte, a conclusão pronta e imediata que nos vem à mente é a de que o presente princípio

⁸¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 52.

⁸² COELHO, Sacha Calmon N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, p. 88.

⁸³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 233.

se aplica exclusivamente aos impostos. Esta afirmação, todavia, não se sustenta quando confrontada com as demais diretrizes que integram o regime jurídico constitucional tributário.

A capacidade contributiva, como já adiantamos, é especificação do princípio da isonomia no campo tributário e do direito de propriedade. Por conta disso, ainda que o constituinte nada dissesse ao seu respeito, como o fez na Carta de 1967, permaneceria como desdobramento implícito daquele sobreprincípio, limitando, com todo seu vigor, qualquer tentativa de se instituir tributo em patamares excessivamente elevados ou que imprima tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. E “situação equivalente” é empregada aqui em seu caráter objetivo, como expressão sinônima de realizar fatos idênticos ou similares.⁸⁴

Nessa linha de raciocínio, defender que o artigo 145, §1º, da Constituição de 1988, é o único fundamento de validade da capacidade contributiva é, no nosso sentir, atitude simplista, que não encontra amparo no direito positivo brasileiro⁸⁵, razão pela qual concluímos que se trata de diretriz que interfere no regime jurídico de qualquer espécie tributária.

O segundo questionamento que se coloca é saber qual foi o critério eleito pelo constituinte para fixar a carga tributária a ser suportada pelo sujeito passivo. Sim, a reflexão se restringe a identificar os limites para a quantificação do objeto da relação jurídica tributária. Isto porque, de acordo com as premissas que estabelecemos, está fora de dúvida que o suporte fático do tributo será necessariamente um evento com relevância econômica. E, com essa afirmação, não estamos nos referindo apenas à descrição da hipótese de

⁸⁴ A princípio, o critério de *discrimen* é a própria situação factual eleita como causa do tributo. O intuito é garantir a justiça na tributação. Isso não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas, físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhes forem próprias.

⁸⁵ O texto empregado pelo constituinte de 1946 para positivar o presente princípio despertava menos discussões em torno deste tema, vez que utilizava o termo *tributo*, não *imposto*. Nos termos do art. 202, “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

incidência, mas também à prescrição do conseqüente, mais precisamente, da base de cálculo, tomada como perspectiva dimensível do fáctico.⁸⁶

Da mesma forma que a capacidade contributiva impõe ao legislador descrever, no antecedente normativo, fato com conteúdo econômico, no que se refere ao conseqüente, exige que o objeto da relação tributária traduza uma parcela de um dos possíveis ângulos de mensuração daquela mesma situação. Em termos mais diretos, o valor do tributo (base de cálculo x alíquota) deverá corresponder a um percentual da manifestação objetiva de riqueza do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico. É o evento descrito na hipótese da norma tributária, confirmado pela base de cálculo, que gera a presunção de que a pessoa que o realizou tem capacidade econômica para suportar ônus tributário.

Nesse contexto, pode-se afirmar que a capacidade contributiva só se materializa no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência, especificamente, na base de cálculo. Corrobora esta conclusão um dado aparentemente simples, porém decisivo: o descompasso entre hipótese de incidência e base de cálculo denuncia distorção do sucesso do mundo fenomênico verdadeiramente apreendido pelo legislador, comprometendo a capacidade contributiva objetiva, núcleo rígido e inafastável deste princípio – independentemente do sentido que se atribua ao gênero capacidade contributiva.

Assim, entendemos que o critério eleito pelo direito positivo para demonstrar a capacidade de redução do patrimônio do sujeito passivo foi a própria realização do fato tributário, parecendo-nos ser, em regra, indiferente a condição financeira da pessoa do seu realizador.⁸⁷ Esta última circunstância

⁸⁶ A proposição “base de cálculo” dirige-se para o mesmo sucesso, tomando-o, porém, de modo distinto: focaliza a materialidade descrita pela hipótese e seleciona, dela, algum aspecto que possa ser dimensionado, elegendo, por esse modo, a grandeza quantificadora ajustada para medir a intensidade do acontecimento factual. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 349).

⁸⁷ A despeito da nossa opinião, algumas decisões judiciais apontam para orientação diversa: “1. Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Art. 3º, da Lei no 7.940, de 20.12.1989, que considerou os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários. 3. Ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo

somente será relevante no caso de haver expressa disposição nesse sentido, que, no caso, existe apenas em relação aos impostos – artigo 145, §1º, da Constituição –, razão pela qual concluímos não se tratar *a priori* de limite para o estabelecimento do montante a pagar de todo e qualquer tributo.⁸⁸

Agora, como deve ser graduada a manifestação de riqueza do fato tributário e quais os limites para a definição do objeto da prestação (base de cálculo e alíquota) são questões que permanecem sem respostas diante da vaguidade do texto constitucional. O que não podemos perder de vista, todavia, é que o sujeito passivo apenas deverá contribuir para os cofres públicos de acordo com o tamanho econômico do próprio evento realizado.

Diante de todas essas considerações, e tendo em vista as disposições constitucionais relativas à matéria, podemos deduzir três conclusões bem sintéticas: uma, que o princípio da capacidade contributiva absoluta, com toda a sua magnitude, foi prestigiado pela Constituição da República; outra, que ele se aplica a toda e qualquer espécie tributária e não somente aos impostos; e, por fim, que a dosagem da percussão tributária deve se dar em estrita conformidade com o nível de aptidão econômica demonstrada pelo sujeito que realizou o fato tributário, tendo em vista aquela mesma experiência factual, isoladamente considerada. Ou, em termos mais diretos, que os valores repassados ao Estado devam corresponder a uma parcela da manifestação de riqueza demonstrada pela singela realização do fato tributário.

a capacidade contributiva de cada profissional. 4. Taxa que corresponde ao poder de polícia exercido pela Comissão de Valores Mobiliários, nos termos da Lei no 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade que se julga improcedente.” (STF, ADI 453/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 16.03.07).

⁸⁸ Alguns julgados confirmam esta posição:

“[...] 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela ‘simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas’ (CF, artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.” (STF, ADI 1643, Rel. Maurício Correa, DJ 14.03.2003).

Qualquer tentativa em sentido diverso, que pretenda ver recolhido tributo em decorrência da prática de eventos que não tenham relevância econômica ou que utilize critérios alheios ao fato tributário para quantificar o valor devido, distancia-se deste limite material da norma de competência, implicando a necessidade de vir a ser declarada a invalidade do tributo criado.

Diante do eixo temático da presente investigação, uma dúvida permanece sem equacionamento: como compatibilizar essas regras com a responsabilidade tributária, já que, nesses casos, aquele que deverá recolher o tributo não manifestou qualquer riqueza, na medida em que não realizou o fato tributário?

A proposta de superação desta dúvida, todavia, somente será apresentada no tópico seguinte. Antes, porém, continuemos na tarefa de identificar as proposições constitucionais que integram a norma de competência tributária, condicionando o seu exercício no que se refere à discricionariedade do legislador para a escolha do sujeito passivo do tributo. Afinal, somente após analisarmos todos esses enunciados, sentiremo-nos mais confortáveis para oferecer respostas sólidas para esta questão.

2.1.1.1.b Princípio da vedação à tributação com efeitos de confisco

O princípio que veda a tributação⁸⁹ com efeitos de confisco, impropriamente denominado “princípio do não-confisco”, está previsto expressamente no art. 150, IV, da Constituição da República, nos seguintes termos:

⁸⁹ A jurisprudência, especialmente a judicial, entende que este limite interfere também na enunciação de sanções: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2º E 3º DO ART. 57 DO ADCT DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente”. (STF - ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 14.02.03).

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeitos de confisco;

Tamanha foi a clareza com que foi vazado o referido texto que a comunidade do discurso jurídico se posiciona invariavelmente no sentido de que o princípio em questão impede a elevação excessiva da carga tributária a ponto de comprometer, ainda que indiretamente, toda a manifestação de riqueza denotada pelo fato jurídico tributário.⁹⁰ Nas lições de Aliomar Baleeiro, tributo com efeitos de confisco é aquele “que absorve parte considerável do valor da propriedade, aniquila a empresa ou impede exercício da atividade lícita e moral.”⁹¹

Dito isso, é até intuitivo reconhecer que a atuação do legislador, em desrespeito aos limites impostos pela capacidade contributiva, equivale, em última análise, à instituição de tributo com efeitos de confisco. Trata-se, portanto, de princípios complementares que, simultaneamente, limitam a atividade estatal de criação e majoração de tributos, imprimindo maior efetividade ao princípio da isonomia tributária e ao próprio direito de propriedade. Neste ponto, são precisas as lições de Roque Antonio Carrazza:

⁹⁰ Antônio Roberto Sampaio Dória chama a atenção para o seguinte ponto: “em teoria, a cobrança de impostos só encontra limites nos valores por que se expressa a totalidade do produto nacional. Todavia, os níveis da pressão tributária se mantêm, via de regra, muito abaixo desse teto, pois a absorção de todas as rendas obrigaria o Estado a suprir os indivíduos de suas necessidades vitais, desde alimentação, vestuário, habitação, educação, saúde, até entretenimento.” (*Direito Constitucional Tributário e “Due process of law”*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 176). Também nesse sentido se posiciona a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: “[...] A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)”. (ADI 2010 – QO/ DF, Tribunal Pleno, Rel. Celso de Mello, DJ 12.04.2002). Outros precedentes neste sentido: RTJ 33/647 Rel. Min. Luiz Gallotti; RTJ 44/661, Rel. Min. Evandro Lins; RTJ 73/548, Rel. Min. Aliomar Baleeiro; RTJ 74/310, Rel. Min. Xavier de Albuquerque; RTJ 96/1354, Rel. Min. Moreira Alves, dentre outros.

⁹¹ Apud SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 695-696.

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais. Também a norma constitucional que proíbe ‘utilizar tributo com efeito de confisco’ (art. 150, IV) encerra um preceito vinculante, que inibe o exercício da competência tributária. O que estamos querendo dizer é que será inconstitucional a lei que imprimir à exação conotações confiscatórias, esgotando a “riqueza tributável” dos contribuintes. [...] Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc.⁹²

Mas, se a definição do seu conceito não desperta maiores divergências, este consenso praticamente desaparece quando o assunto é fixar suas linhas demarcatórias, separando o que é confisco do que não o é, especialmente quando o intérprete se depara com a necessidade de confrontá-lo com outros valores igualmente prestigiados pela Constituição, como a progressividade, a seletividade, o fim social da propriedade etc. E as dificuldades se multiplicam quando se está diante de tributos cuja repercussão do ônus tributário é juridicamente autorizada. Daí a razão de muitos doutrinadores classificarem a vedação ao confisco como conceito indeterminado.⁹³

As dúvidas mais recorrentes são as seguintes: em que medida o tributo pode ser qualificado como confiscatório? A análise deve ser feita para cada tributo, isoladamente considerado, ou deve-se ter como referência o conjunto global de todos os tributos a que a pessoa está sujeita? Compete ao legislador infraconstitucional definir os parâmetros para que se possa qualificar determinada repercussão tributária como confiscatória ou a análise é meramente casuística, de competência exclusiva do Judiciário? Independentemente da espécie tributária que se trate, é possível fixar um limite percentual máximo para

⁹² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 488.

⁹³ Ricardo Lobo Torres esclarece que “a vedação de tributo confiscatório que erige status *negativus libertatis*, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério do prudente juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não-confiscatória.” (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 56)

a carga tributária a partir do qual se terá tributação com efeitos de confisco ou estes limites devem variar de acordo com a específica natureza do tributo? A progressividade, a seletividade e o fim social da propriedade, por exemplo, podem interferir na presente vedação? Nos casos em que o sistema jurídico assegura a repercussão do ônus tributário – e aqui incluímos não apenas os impropriamente denominados impostos indiretos, mas também os casos de responsabilidade tributária – há que se falar em necessidade de observância do presente limite constitucional? Estas e tantas outras perguntas permanecem à espera de respostas sólidas, baseadas em argumentos jurídicos.

Como se percebe, o presente tema tem se mostrado sobretudo árido, podendo-se até mesmo afirmar que, nesta matéria, doutrina e jurisprudência ainda engatinham, estando pendente a elaboração de uma teoria jurídica que apresente critérios objetivos para a identificação dos contornos do confisco. Neste ponto, Paulo de Barros Carvalho esclarece que este problema não é particularidade do ordenamento brasileiro. Pelo contrário, as tentativas frustradas de se estabelecer parâmetros para a lícita fixação da carga tributária é tema que atormenta toda a comunidade jurídica. Nas suas palavras,

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectiva para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica. [...] Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.⁹⁴

Aliomar Baleeiro é contundente ao afirmar que se trata de

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 158-159.

problema insolúvel, entretanto, sobre base científica e não arbitrária, o de fixar-se o mínimo de existência ou os elementos de personalização acerca de cada tributo. A solução há de ser sempre política, segundo estimativas aproximativas do legislador, guiado até certo ponto pelas possibilidades técnicas em cada caso.⁹⁵

Com efeito, é muito tênue a linha que separa o tributo tolerável do não tolerável. Não bastasse essa circunstância que, sozinha, seria suficiente para justificar esse quadro de confusões e inconsistências, outras nuances intensificam as dúvidas que o presente tema suscita.

A primeira delas reside no fato de, a despeito da vedação genérica do confisco, existir previsão expressa no sistema jurídico autorizando a tributação excessivamente elevada em casos específicos. A título de exemplo podemos citar a possibilidade de se estabelecer alíquotas progressivas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e do Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR, nas situações em que a propriedade é utilizada contra a sua função social (art. 182, § 4º, II, da CF). Da mesma forma, permite-se a elevação da carga tributária do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e do Imposto de Produtos Industrializados – IPI em razão inversa à essencialidade da mercadoria ou dos serviços adquiridos (artigo 155, § 2º, III e 153, § 3º, I, da CF, respectivamente) e, ainda, admitem-se alíquotas progressivas sobre o consumo exagerado de energia elétrica e combustível (excepcionado os casos de consumo obrigatório, como nas indústrias e fábricas), dentre outras.

Em todas estas situações, depara-se o intérprete com típicos exemplos de antinomia normativa aparente.⁹⁶ Estando a mesma conduta – no caso, fixar a carga tributária –, sujeita a duas normas igualmente obrigatórias, porém com conteúdos jurídicos contraditórios (proibição de confisco e

⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 352-353.

⁹⁶ Esclarece Hans Kelsen, existe antinomia quando: “uma norma determina uma certa conduta como devida e outra norma determina também como devida uma outra conduta, inconciliável com aquela”. (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: SafE, 1986, p. 157).

autorização para a significativa majoração do gravame), a inferência é imediata: é impossível aplicar um dos princípios sem que isso implique, ainda que com graus diferentes, o desrespeito do outro.

Ao dispor sobre o problema das antinomias aparentes, Carlos Maximiliano explica que sempre que se descobre uma contradição, o intérprete deve analisar se é possível

considerar um texto como afirmador de princípio, regra geral; o outro, como dispositivo de exceção; o que estritamente não cabe neste, deixa-se para a esfera do domínio daquele. Procura-se encarar as duas expressões do Direito como parte de um só todo, a complementarem-se mutuamente, de sorte que a generalidade de uma seja restringida e precisada pela outra.⁹⁷

É justamente isso que se verifica nas situações acima identificadas. A regra geral é a que proíbe a fixação da carga tributária em níveis desarrazoados. Em condições comuns, esta é a única norma que pode ser validamente aplicada. Porém, quando, circundando o suporte factual eleito como hipótese tributária, concorrerem outros elementos trabalhados pelo próprio constituinte como juridicamente relevantes, abre-se espaço para a relativização do referido enunciado, autorizando-se, via transversa, a exigência tributária em níveis mais elevados.⁹⁸

Assim, o que se percebe é que a própria Carta Magna, em ocasiões bem definidas, excepcionou a aplicação do presente princípio, fazendo prevalecer, *a contrario sensu*, vetores que são sua contraface.⁹⁹ Tudo isso como

⁹⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 134.

⁹⁸ Ao dispor sobre as condições para a instituição dos impostos proibitivos (definidos pelo autor como aqueles que destroem a atividade tributada, tendo grau maior do que o tributo excessivo), Antônio Roberto Sampaio Dória assevera que “a segunda condição é a de que a atividade, que se visa coibir, seja realmente prejudicial e nociva à coletividade e que, por conseguinte, a tributação proibitiva não constitua mero disfarce ou subterfúgio para o exercício de um poder vedado ao legislativo, e sim legítimo sucedâneo da regulamentação direta permitida, cuja adoção, por varias razões, se afigure desaconselhável num caso particular. (*Direito Constitucional Tributário e “Due process of law”*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 183-184, 191).

⁹⁹ Em diversas oportunidades, o STF decidiu que, sendo a progressividade uma exceção aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, apenas poderá integrar o regime jurídico dos

instrumento de política extrafiscal, que visa a dar efetividade a outros valores que o constituinte entendeu mais relevantes, tais como a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o fomento à produção nacional, o desestímulo ao desperdício, a redistribuição da renda etc.

Ao analisar os efeitos que a extrafiscalidade projeta sobre este princípio, Sacha Calmon N. Coelho¹⁰⁰ conclui que, mesmo nesses casos, não desaparece por completo a vedação ao confisco, preservando-se um limite mínimo: o Estado permanece proibido de se apropriar integralmente do patrimônio e da renda dos particulares por meio da cobrança de tributo. Em verdade, há apenas a flexibilização da sua abrangência, autorizando-se a definição de carga tributária de tal modo elevada que, em condições normais, seria ilícita.

Outra particularidade que interfere no estabelecimento de balizas objetivas para o presente princípio é a repercussão jurídica do ônus tributário. Por certo que todos concordariam que a aplicação de uma alíquota de 25% sobre uma base de cálculo que toma o valor do imóvel como referência caracteriza hipótese de confisco, visto que, tratando-se de imposto que incide periodicamente sobre o mesmo bem, em apenas quatro anos ter-se-ia recolhido

tributos “pessoais” ou, em se tratando de reais, na hipótese existir expressa autorização constitucional neste sentido:

“CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE. - Relevo jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. [...]” (ADI-MC 2010 / DF, Rel.: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 12.04.2002). A respeito, veja também: RE-AgR 394010/RS, Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 28.10.04.

Parte da doutrina se posiciona em sentido diverso. Elizabeth Nazar Carrazza sustenta que, independentemente de previsão constitucional, a progressividade é aplicável aos tributos em geral, uma vez que se trata de técnica para concretizar a justiça fiscal e conferir efetividade ao princípio da isonomia tributária. (Cf. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Juruá, 1992, p. 104).

¹⁰⁰ Cf. COELHO. Sacha Calmon N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, p. 278.

aos cofres públicos o equivalente ao valor integral do imóvel. Isso é claro, pressupondo-se que a propriedade está sendo regularmente utilizada.

Já, em se tratando de tributos que gravam o consumo, é bem possível que ninguém se surpreenda com uma alíquota de 75% sobre o valor da operação de compra e venda. Isso por que nesses tributos é muito comum a inclusão da carga tributária no preço da operação, o que é transferido para o consumidor final juntamente com as demais despesas. Nesses casos, o intérprete se depara com muita dificuldade em responder a pergunta formulada, já que não se tem muitos parâmetros para aferir a efetiva dilapidação do patrimônio do sujeito que realiza o fato tributário. Qual seria a alíquota máxima: 100%, 300%, 500%? Ou simplesmente não haveria qualquer limite, tendo em conta que o encargo financeiro não é por ele suportado, já que é sempre repassado para o consumidor?

E a presente questão se complica ainda mais quando se constata que a repercussão que se considera é a jurídica, não a econômica. Definimos *repercussão jurídica* como norma de direito positivo que autoriza o sujeito passivo da obrigação tributária a transferir o impacto financeiro do tributo, a ser por ele pago, à pessoa que realizou o fato tributário. Assim, nessas situações, a transferência do ônus é disciplinada pelo próprio direito tributário, tratando-se, portanto, de norma que integra o específico regime jurídico dos tributos, o que será mais bem explicado nos itens seguintes.

Diante das peculiaridades deste contexto, indaga-se: estaria o legislador autorizado a desprestigiar o presente princípio pela simples circunstância de a obrigação tributária ser imputada à *terceiro*?

Em nossa singela opinião, a existência de regra de responsabilidade não subverte os limites da competência tributária, permanecendo obrigatória a observância da norma que veda a tributação com efeitos de confisco também nessas situações. Conforme teremos a oportunidade de demonstrar adiante, a válida instituição de regra de responsabilidade tributária

está condicionada ao estabelecimento de mecanismos jurídicos que assegurem que o sujeito que realiza o fato tributário, dando causa à incidência do tributo, é quem deve ter seu patrimônio parcialmente desfalcado, ainda que empiricamente isso não venha a se verificar.

Com essas considerações, acreditamos ter demarcado, ainda que de maneira sucinta, o atual panorama jurisprudencial e, especialmente, doutrinário que gira em torno do presente eixo temático. Não pretendíamos esgotar o tema, tampouco oferecer respostas às indagações feitas no início do capítulo que se ajustem ao plano dos conceitos fundamentais ou filosóficos. Até porque atitude desta natureza, além de sobremaneira pretensiosa, refugiria aos quadrantes do objeto do presente trabalho.

Assim, para o que interessa à presente investigação, basta que mantenhamos a seguinte idéia: em situações regulares, a carga tributária deverá ser fixada de forma razoável e moderada, como forma de não comprometer a existência do patrimônio ou das fontes de renda dos administrados, especialmente nas ocasiões em que se exige tributo daquele que não realizou o fato jurídico tributário.

2.2.1.1.c Princípio da estrita legalidade e a reserva de lei complementar

Como regra, o veículo introdutor de comandos inaugurais no sistema de direito positivo há de ser sempre a lei (art. 5º, II, CF). Essa máxima, conquista do Estado Democrático de Direito, afasta a possibilidade de se cogitar o estabelecimento de direitos subjetivos e deveres correlatos senão em decorrência da manifestação de vontade do povo, concretizada em comandos legais.

O princípio da estrita legalidade tributária, por sua vez, vem acrescer rigores procedimentais em matéria tributária, dizendo mais do que isso: estabelece que a lei instituidora do tributo prescreva tanto os elementos que

compõem a descrição do fato jurídico, como os dados que integram a relação obrigacional, delineando exaustivamente todos os contornos da norma tributária em sentido estrito. E como se nota da própria redação do artigo 150, I, da Constituição, esse requisito se estende às situações em que se pretende aumentar os tributos já existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota.

Em face desta expressa deliberação do constituinte originário, exige-se edição de lei para dispor sobre qualquer dos aspectos que informam a regra-matriz de incidência do tributo¹⁰¹, o que, por óbvio, inclui a sujeição passiva¹⁰². Eis aqui o primeiro limite constitucional formal que compõe a norma de competência tributária.

Conforme adiantamos, a regra é o exercício direto das competências tributárias pelas pessoas políticas portadoras de autonomia. Todavia, relativamente a temas específicos que, a juízo do próprio constituinte, merecem cuidados especiais, exigiu a atuação desse instrumento intermediário, para discipliná-los de forma minuciosa.

Nesses casos, o que se percebe é que o constituinte, antecipando problemas de interpretação e aplicação de seus próprios comandos, delegou ao legislador complementar a permissão para desdobrar seus enunciados sobre outorga de competência, reescrevendo em termos mais complexos o que

¹⁰¹ “Como bem acentua Sanz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva de lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas – e, principalmente – o próprio critério da decisão no caso concreto. A exigência de *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se a da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia ao dizer: e daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentschei-dungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação, *não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer; mais ou menos, livremente um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo do seu comportamento.*” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 57-58).

¹⁰² Quanto ao tema, esclarece Roque Carrazza que “para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (*Tatbestand*), o que implica tipicidade (*Typizität*). Por isso, todos elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo) devem ser previstos abstratamente na lei (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 423).

foi tratado de forma simplificada, o que, em última instância, robustece a regulação da atividade legislativa ordinária.

Ao comentar o papel da lei complementar no sistema do direito positivo, Paulo de Barros Carvalho explica:

A lei complementar cumpre, em matéria tributária, relevante papel de mecanismo de ajuste, regulando a produção legislativa ordinária em sintonia com mandamentos supremos da Constituição da República. A legislação complementar opera, invariavelmente, de dois modos: (i) como instrumento das chamadas “normas gerais de direito tributário”, introduzindo aqueles preceitos que regulam as limitações constitucionais ao exercício do poder tributário, bem como os que dispõem sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas; e (ii) como veículo deliberadamente escolhido pelo legislador constituinte, tendo em vista a disciplina jurídica de certas matérias. O conteúdo de tais considerações força-nos a concluir que o constituinte a elegeu como o veículo apto a regular, de forma minuciosa, as várias outorgas de competência atribuídas às pessoas políticas, compatibilizando os interesses locais, regionais e federais, debaixo de disciplina unitária, sempre que os elevados valores do Texto Supremo estiverem em jogo.¹⁰³

No que se refere ao específico objeto deste trabalho, a Constituição de 1988 reservou a este veículo normativo a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), o que, por óbvio, podem envolver disposições sobre a responsabilidade tributária.

Também foi categórica ao prescrever, em seu art. 146, III, “a”,¹⁰⁴, a necessidade de lei complementar para “estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”¹⁰⁵.

¹⁰³ CARVALHO. Paulo de Barros. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 62, out./dez. 1993.

¹⁰⁴ Especificamente em relação ao ICMS, possivelmente objetivando conferir maior uniformidade à disciplina jurídica deste imposto que, apesar de competência estadual, tem repercussão nacional, o constituinte ao indicar certas matérias a serem reguladas por lei complementar, inclui dentre elas: “a) definir seus contribuintes e b) dispor sobre substituição tributária” (art. 155, § 2º, XII, da CF/88), repetindo, neste ponto, referido comando.

¹⁰⁵ Apesar de o constituinte ter empregado nesse dispositivo o termo *contribuinte*, entendemos que, nesta oportunidade o fez na acepção de sujeito passivo (gênero). Afinal, qual seria o motivo para restringir a atuação do legislador ordinário na definição do sujeito que realiza o fato tributado e, em contrapartida,

Desdobrando analiticamente o texto normativo acima transcrito, o que se percebe é que o constituinte incluiu a sujeição passiva tributária dentre as matérias que considerou merecedoras de maior vigilância, demandando disciplina geral mais minuciosa, a ser introduzida no ordenamento por lei complementar. Assim, não bastassem as diretrizes previstas expressa ou implicitamente na própria Carta Suprema, outras disposições relativas ao exercício do poder tributário poderão ser fixadas por meio deste veículo, tendo em vista a disciplina jurídica desta específica matéria.

E esse papel foi validamente cumprido pelo Código Tributário Nacional – CTN, que, em seu art. 128, estabeleceu preceitos complementares à eleição do sujeito passivo tributário, o que será detalhadamente demonstrado no item 2.1.1.2.

Não estamos querendo dizer, com isso, todavia, que compete ao legislador complementar definir, em qualquer caso, o sujeito passivo dos tributos, mas apenas que lhe foi permitido estabelecer limites, balizas, regras gerais sobre a matéria, que deverão ser observadas no momento da instituição do tributo.

Neste ponto, faz-se necessário tecer ainda alguns comentários. De fato, a parte final do artigo 146, III, “a”, da CF/88, faz alusão apenas aos impostos. Todavia, entendemos existir uma justificativa para não interpretar restritivamente este enunciado constitucional, legitimando-se, *a contrario sensu*, construção de sentido que atribui à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais sobre sujeição passiva de toda e qualquer espécie tributária. Explicamos.

Em regra, apenas os impostos têm sua materialidade discriminada na Constituição da República. Por conta disso e tendo em vista o

outorgar-lhe liberdade ampla para indicar o responsável? Como aceitar conclusão em sentido diverso sem que isto implique distorções nas finalidades perseguidas pelo constituinte: manutenção da competência tributária, respeito à capacidade contributiva, dentre outras? Resta lembrar, ainda, que, mesmo que ultrapassados estes argumentos, não se pode olvidar que sujeito passivo é elemento que integra a obrigação tributária, conceito cuja definição foi delegada expressamente à lei complementar, nos termos do art. 146, III, “b”, da CF.

próprio texto da parte inicial do artigo 146, III, “a”, interpretamo-lo da seguinte forma: tratando-se de impostos, basta a lei complementar dispor sobre as respectivas hipóteses de incidência (especialmente sobre os outros elementos do antecedente – critérios temporal e espacial), bases de cálculo e sujeitos passivos, afinal, o critério material já foi bem delineado na Constituição. Já com relação às outras espécies tributárias, terá o legislador complementar ampliada a sua função, devendo disciplinar, não apenas esses temas, mas todos os contornos do tributo.¹⁰⁶ Ou seja, no lugar de restringir a aplicação desse enunciado aos impostos, defendemos que a competência do legislador complementar na fixação de normas gerais relativas às demais espécies tributárias fica dilargada.

A devida compreensão desta proposta interpretativa tem como pressuposto uma tomada de posição firme perante o direito positivo, considerando-o como unidade sistêmica, dotado de integridade lógico-semântica. Com isso, afastamo-nos de construções de sentido que se mantêm atreladas apenas à literalidade do texto e que poderiam provocar conclusões precipitadas. A idéia é, antes, prestigiar todas as etapas do percurso gerativo de sentido, confrontando o produto alcançado com as demais diretrizes do sistema, de forma a confirmar ou infirmar a “correção” do sentido construído.

A despeito do que possa sugerir, esta interpretação não esvazia a competência do legislador ordinário, tampouco compromete os limites para a eleição do sujeito passivo dos tributos já plasmados na Constituição. Isso porque essa tarefa, assim como qualquer outra reservada à lei complementar, há de ser sempre considerada no contexto constitucional. Logo, ao dispor sobre os assuntos relacionados no artigo 146, da CF/88, o legislador complementar deve limitar-se a elucidar, reforçar os comandos veiculados pelo constituinte, sendo-

¹⁰⁶ Infelizmente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não acompanha nosso entendimento. As decisões desta E. Corte são, em sua grande maioria, no sentido de que não se qualificando “como impostos, torna-se inexigível quanto a elas, a utilização dessa espécie normativa para os fins a que alude o art. 146, III, ‘a’, segunda parte, da Carta Política, vale dizer, para a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (ADC – MC 8/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 04.04.2003 – trecho da ementa). Também desta forma ficou decidido na ADI 2.010/DF; RTJ 143/313-314; RTJ 143/ 684; RE 389.020 AgR/PR; RE 396. 266/SC; RE 146.733; RE 138.284/CE, dentre outros.

lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, prescrevendo condutas que conflitam com as diretrizes plasmadas no Texto Maior. Portanto, ainda que se trate de matéria regulada pelo constituinte, com maior ou menor precisão, ainda assim existirá espaço para atuação do legislador complementar, especialmente no que se refere à instituição de normas gerais.

Dito isso, queremos sugerir que delegar à lei complementar competência para dispor sobre esses temas apenas reforça as normas constitucionais, facilitando a atividade do legislador ordinário e do próprio intérprete, até mesmo porque, apesar de acentuadamente analítica, a Constituição regulou essas matérias de forma muito sintética.

Assim, em face do art. 146, II, ou, de forma mais direta, em razão do que dispõe do art. 146, III, “a”, da CF/88, não basta que o aspecto pessoal passivo da regra-matriz de incidência tributária seja introduzido no sistema por lei formal para que seja considerado válido. Exige-se, igualmente, que o seu conteúdo, para além dos limites fixados na própria Constituição, observe as disposições de lei complementar relativas à matéria, acaso existentes.¹⁰⁷ É justamente este tema que enfrentaremos a seguir.

2.1.1.2 Outros enunciados que limitam a escolha do sujeito passivo tributário: as disposições específicas do Código Tributário Nacional sobre a matéria.

Nesta parte do trabalho, examinaremos as normas gerais prescritas no Código Tributário Nacional sobre sujeição passiva tributária, cotejando-as com os conceitos constitucionais que acabamos de definir. Todo o

¹⁰⁷ Também nesse sentido, conclui Hugo de Brito Machado, valendo-se, todavia, de fundamento de validade diverso. Nas suas palavras: “na forma de que requer o art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, a legislação que estabelecer normas sobre responsabilidade tributária deverá se revestir obrigatoriamente de lei complementar. Tal exigência, penso, é estabelecida como uma garantia do contribuinte, ante a maior dificuldade do fisco em estabelecer padrões mais amplos de responsabilidade.” (Execução Fiscal e Responsabilidade de Sócios e Diretores de Pessoas Jurídicas. *Revista de Estudos Tributários*. Síntese, vol. 23, jan./fev. 2002, p. 124).

esforço se dirige a sintetizar os limites impostos pelo direito positivo para a válida escolha do sujeito que irá figurar no polo passivo da relação jurídica tributária em sentido estrito, sejam eles de ordem constitucional, sejam eles de ordem legal.

Sujeito passivo tributário¹⁰⁸ é definido pelo art. 121 do Código Tributário Nacional¹⁰⁹ como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, sendo classificado como *contribuinte* quando mantém relação pessoal e direta com a materialidade do tributo ou como *responsável* quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição de lei.¹¹⁰

Observa-se, portanto, que, por expressa autorização do legislador complementar, poderá a lei instituidora do tributo imputar a obrigação de *entregar determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos* não só à pessoa que realizou¹¹¹ o fato descrito hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência (contribuinte), mas também a sujeito diverso (responsável).

¹⁰⁸ A expressão *sujeição passiva tributária* pode ser tomada em sentido amplo ou em sentido estrito. Em sentido estrito, representa a classe das pessoas de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária objeto da relação jurídica do tributo. Em sentido amplo, por outro lado, sujeito passivo tributário é classe bem mais ampla que alcança toda e qualquer pessoa que se encontre obrigada ao cumprimento de deveres relacionados à fiscalização ou arrecadação de tributos, o que inclui tanto os deveres instrumentais como as obrigações pecuniárias, inclusive as de caráter sancionatório relacionadas à satisfação do interesse fiscal no recebimento do crédito tributário. Na presente investigação, todavia, empregaremos a expressão apenas naquela primeira acepção.

¹⁰⁹ Muitas são as críticas ao referido dispositivo legal. Defendem alguns doutrinadores que, na elaboração do referido enunciado prescritivo, Rubens Gomes de Souza utilizou-se de elemento econômico como critério de *discrimen*, o que comprometeria a sua juridicidade. A nosso ver, essa crítica não se sustenta por uma razão muito simples: a mera circunstância de um determinado elemento ser colhido pela linguagem normativa é suficiente para outorgar-lhe natureza jurídica. Afinal a diferença entre o mundo do ser e o do dever ser é meramente axiológica e não ontológica. Assim, se o fato está descrito no antecedente da norma e o sujeito está prescrito no seu consequente, a verificação do tipo de vínculo que se estabelece entre eles se opera no plano normativo.

¹¹⁰ Com efeito, tanto a obrigação do responsável, como a do contribuinte decorre de lei. O emprego da expressão *de disposição expressa de lei* se justifica, todavia, pois reforça a idéia de que, enquanto o contribuinte pode vir na implicitude do texto, como desdobramento do próprio critério material da regra-matriz de incidência tributária – já que coincide com o sujeito oculto do verbo da hipótese normativa –, a indicação do responsável tributário exige sempre enunciado expresso, atribuindo-lhe esta condição.

¹¹¹ Luciano Amaro esclarece que o emprego do verbo realiza, para definir o contribuinte, não é muito técnico já que muitas vezes a materialidade do tributo é um estado, situação. (Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291).

Figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária em sentido estrito, independentemente do tipo de vínculo que mantém com o suporte factual do tributo, é, nos termos dessa norma geral, condição suficiente para ser incluído na classe dos sujeitos passivos tributários.

Como bem esclarece Luciano Amaro,

a identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador.¹¹²

Complementando este pensamento, Maria Rita Ferragut adverte: “não percamos de vista esse ponto fundamental, sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo de uma relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal”¹¹³.

Assim, a despeito de a pessoa não ter provocado, produzido ou tirado proveito econômico do fato jurídico tributário, uma vez posta no polo passivo da obrigação por lei, receberá invariavelmente a designação genérica de sujeito passivo.¹¹⁴ Mas a liberdade na escolha do responsável tributário não tem a amplitude que a leitura isolada do artigo 121 parece sugerir.

Com efeito, para se apropriar de *terceiros*¹¹⁵ na condição de responsável, o legislador terá duas opções: *i.* acompanhar as prescrições dos

¹¹² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 290.

¹¹³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 29.

¹¹⁴ Entendemos altamente defensável a presente classificação por duas razões fundamentais: *i.* o critério de *discrimen* é jurídico e *ii.* apesar das particularidades que afastam os contribuintes dos responsáveis, não se nega que ambos são colocados no pólo passivo da obrigação tributária. Tanto num caso como no outro a conduta regulada é única: pagar tributos em virtude da realização do fato descrito na outorga de competências.

¹¹⁵ É importante deixar claro que, quando utilizamos o termo *terceiro*, estamos nos referindo àquelas pessoas alheias ao fato tributado, não, porém, à obrigação tributária, na medida em que figura justamente como sujeito passivo do tributo. E “fato tributado” é utilizado aqui na acepção de suporte factual relatado no antecedente da norma tributária em sentido estrito, resultante do processo positividade da regra-matriz de incidência, isoladamente considerada ou em conjunto com os enunciados sobre responsabilidade. Isto fica muito claro nas lições de Alfredo Augusto Becker: “Desde logo, cumpre fixar este ponto: não é juridicamente possível distinguir entre débito e responsabilidade, isto é, considerar que o responsável estaria obrigado a satisfazer débito de outro. O responsável sempre é devedor de débito próprio. O dever que figura como conteúdo da relação

artigos 130 a 137 do CTN; ou *ii.* definir, ele próprio, o desenho estrutural da norma de responsabilidade tributária. A permissão para optar por esta segunda alternativa, todavia, está condicionada à observância de mais um requisito, só que agora de ordem legal.

Isso porque, nos termos do artigo 128, do CTN, a lei instituidora do tributo está autorizada a inovar em matéria de responsabilidade, introduzindo norma com conteúdo diverso daqueles ostensivamente estipulados no próprio Código, desde que o sujeito eleito para figurar no polo passivo mantenha vínculo com o *fato gerador*¹¹⁶ da respectiva obrigação.¹¹⁷

Ao assim dispor, o legislador complementar agregou novo limite material à norma de competência tributária, subordinando a enunciação do sujeito passivo também a essa condição: o responsável poderá ser sujeito que reúna as notas definidas nos arts. 130 a 137 ou qualquer outro, desde que pertencente ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente relacionados ao fato jurídico tributário.

Conjugando estes enunciados, podemos desde já extrair uma conclusão: o Código Tributário Nacional contempla duas espécies de sujeito passivo¹¹⁸, definíveis de acordo com o próprio conteúdo da norma que regula a

jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa”. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 558).

¹¹⁶ Não ignoramos os inconvenientes do emprego da expressão “fato gerador”, dada a sua inerente ambiguidade. Todavia, em algumas passagens do trabalho, nós a utilizaremos com o intuito de nos manter mais próximos do texto legal. Daí a razão das aspas.

¹¹⁷ Neste contexto, importa perceber que a Seção II, do Capítulo V, do CTN é composta por normas de diferentes naturezas: *i.* normas gerais sobre responsabilidade, consubstanciadas na prescrição de balizas dirigidas ao legislador para a instituição de novos sujeitos passivos; e *ii.* normas de responsabilidade em sentido estrito, ou seja, proposições que, conjuntamente com os enunciados que integram a regra-matriz de incidência, autorizam a constituição do débito tributário em face de pessoa que não realizou a materialidade do tributo.

¹¹⁸ Não obstante, é possível identificar decisões esparsas em sentido contrário: “NULIDADE. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS. ART. 135 DO CTN. NÃO-CABIMENTO. A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva tributária, mas de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Tendo em conta a natureza não-tributária da discussão acerca atuação de diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica com excesso de poderes, a questão não deve ser definitivamente dirimida na esfera administrativa, com a exclusão do contribuinte do

obrigação de pagar tributo. Havendo identidade entre o sujeito que figura no antecedente e no conseqüente normativo, teremos *contribuinte*; do contrário, ter-se-á *responsável*.

Neste ponto, é importante que se esclareça que os dados utilizados para a presente classificação são exclusivamente jurídicos. A despeito do que possa sugerir, não é levado em consideração o vínculo econômico existente entre o sujeito passivo e o fato tributado, mas o vínculo jurídico existente entre o sujeito passivo da obrigação e o fato que caracteriza a materialidade do tributo. Analisa-se apenas a compostura interna da norma geral e abstrata que impõe o dever de pagar tributos e, verificando-se que é apenas um o sujeito que realiza o verbo descrito tanto na hipótese como no conseqüente, o tomamos como contribuinte. Do contrário, o conceito apropriado é o de responsável.

Sobremais, como já tivemos a oportunidade de esclarecer, nesta perspectiva de análise a norma geral e abstrata tomada como parâmetro não é construída exclusivamente a partir dos enunciados da regra-matriz de incidência em sentido amplo. É resultado do cálculo de todos os enunciados que versam sobre a matéria – o que inclui os enunciados sobre responsabilidade – cujo produto é a autorização para constituir obrigação tributária em face do sujeito que não realizou o fato tributado. Isso, todavia, será mais bem explicado no decorrer do trabalho.

Não obstante a positivação, pelo próprio legislador complementar, das definições denotativa e conotativa¹¹⁹ de sujeito passivo, o

pólo passivo, sendo apenas possível, na execução fiscal, em sede de embargos do devedor. Admitir a exclusão de responsabilidade da pessoa jurídica pelos atos praticados por seus dirigentes, em eu nome, mas com excesso de poderes, implicaria afronta às disposições do art. 123 do CTN, na medida em que a violação de um contrato particular entre as partes – *in casu*, o estatuto da cooperativa a regular a competência de atuação dos dirigentes – poderia vir a alterar a definição de sujeito passivo da obrigação tributária.” (DRJ- Campinas/ Processo nº 10830.005877/2004-18)

¹¹⁹ Guibourg, Ghigliani e Guarinoni ensinam que o conjunto dos elementos que cabem numa palavra é a sua denotação. Por outro lado, os requisitos que devem ser observados para que um objeto possa ser incluído na classe (conceito) representada por uma palavra denomina-se conotação. (Cf. GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3ª ed. Buenos Aires: EUDEBA, 1985, p. 41-42).

que, por si só, reduz sobremodo a liberdade do intérprete, o presente tema tem se mostrado, especialmente na experiência científica, um terreno inesgotável de dúvidas.¹²⁰ O primeiro ponto de dissenso diz respeito justamente à existência de permissão – ou inexistência de vedação – para o legislador indicar no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária pessoa diversa daquela que realizou o fato descrito no suposto normativo. A constitucionalidade ou, mais precisamente, a recepção das normas sobre responsabilidade é colocada em dúvida por muitos operadores do direito, os quais, seguindo as lições de Hector Villegas¹²¹, defendem a existência de um *destinatário legal tributário*.¹²²

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto são enfáticos ao afirmar que não pode a lei – por simples comodidade ou qualquer outro motivo não relacionado à efetiva realização do fato tributário – deixar de colher a pessoa constitucionalmente eleita como sujeito passivo do tributo. De acordo com esses ilustres doutrinadores, o legislador não teria qualquer discricionariedade para dispor sobre esta matéria:

Em princípio, só pode ser posta, como sujeito passivo das relações obrigacionais tributárias, a pessoa que – explícita ou implicitamente – é referida pelo Texto Constitucional como ‘destinatário da carga tributária’ (ou destinatário legal tributário, na feliz construção de Hector Villegas, cf. artigo in RDP 30/242). Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo como inferida da Constituição: ou quem tenha relação pessoal e direta – como diz o art. 121, parágrafo único, I do CTN – com essa materialidade. [...] Assim dispondo, a Constituição tira toda a liberdade do legislador. Este não pode eleger sujeitos passivos de

¹²⁰ Marçal Justen Filho, ao justificar a opção filosófica adotada em seu trabalho, chama a atenção para as pseudodivergências que giram em torno do presente tema. Com muita propriedade adverte que “as controvérsias sobre a sujeição passiva decorrem, em grande parte, de confusões terminológicas”. E prossegue, “parece-nos que isto aconteceu, por exemplo, com VILLEGAS, ao enumerar as correntes em que se dividiria o pensamento jurídico sobre a sujeição passiva. Ao invés de estabelecer distinções fundadas em diferenças conceptuais, o que se fez foi distinguir a terminologia utilizada pela doutrina.” (*Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 218-219).

¹²¹ VILLEGAS, Hector B. Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e Sujeitos Passivos na Obrigação Tributária. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 30, jul./ago. 1974, p. 271-279.

¹²² De acordo com Marçal Justen Filho, se Villegas tivesse analisado as particularidades do sistema tributário brasileiro poderia ter elaborado conceitos mais refinados, podendo falar não só em destinatário legal tributário, mas, especialmente, em destinatário constitucional tributário (cf. JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit., p. 262).

tributos arbitrários ou aleatoriamente. [...] Não poderá colocar como sujeito passivo aquele que não revele capacidade contributiva pela participação, provocação ou produção de fatos tributáveis, ou quem deles não extrai proveito econômico. [...] Seria um supremo arbítrio exigir tributo de alguém, simplesmente pela circunstância de que é mais fácil colhê-lo do que o destinatário da carga tributária.¹²³

Também é essa a orientação defendida por Octávio Bulcão Nascimento, segundo o qual

[...] o constituinte elegeu os eventos ou bens que servem de referência para que o legislador ordinário institua o tributo de sua competência. Essas referências constitucionais servem de baliza para o desenho da competência legislativa, uma vez que são eventos ou bens que a Constituição elencou como índices de capacidade contributiva. Assim, o legislador não pode fugir dessas referências para criar sua regra-matriz de incidência, devendo colocar necessariamente no pólo passivo da obrigação tributária em sentido estrito uma pessoa que integre aquele fato, o chamado contribuinte. Em suma, o vínculo ao fato é importante para saber da capacidade contributiva do sujeito passivo.¹²⁴

Em sentido totalmente oposto, Paulo de Barros Carvalho defende que não existe prescrição constitucional definindo o sujeito passivo da obrigação tributária. Por conta disso, o legislador poderia, fugindo aos limites do suporte factual, se apropriar de pessoa estranha àquele acontecimento do mundo, para fazer dela o responsável pela prestação, desde que observados alguns limites constitucionais.

Para esse escopo, o legislador tributário desfruta de ampla liberdade, cerceada apenas de dois fatores exógenos, quais sejam os limites da outorga constitucional de competência e o grau de relacionamento da entidade com o evento fático [...]

A Constituição brasileira 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 ou a bens, deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela

¹²³ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista de Direito Tributário*. Cadernos de Direito Tributário n. 49. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 73-75.

¹²⁴ NASCIMENTO, Octávio Bulcão. *Responsabilidade Tributária dos Sucessores*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de mestre em direito tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1999, p. 109.

referência constitucional, mas, além disso, decidir qual o sujeito que vai arcar com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes do devedor da prestação tributária¹²⁵

Seguindo esses ensinamentos, Maria Rita Ferragut é contundente ao afirmar que

Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional. [...] A Carta Magna prevê apenas a materialidade passível de tributação, e a competência do Município para tributá-la. Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente regulada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.¹²⁶

Pois bem, analisando as normas que compõem o sistema constitucional tributário, percebe-se que, anteriormente à edição da Emenda n° 03/93, não havia no Texto Supremo qualquer referência à figura do responsável. Em todas as oportunidades que o constituinte originário se propôs regular a obrigação tributária, ele o fez associando-a ao signo contribuinte¹²⁷. Isso, numa primeira aproximação, poderia servir de fundamento para aqueles que defendem que a Constituição de 1988 somente teria recepcionado esta espécie de sujeito passivo.

Esta sorte de considerações, todavia, não resiste a um exame mais sério. O texto constitucional tomou o léxico *contribuinte*¹²⁸ em acepção

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários*. Programa de Pós Graduação em Direito Tributário, PUC/SP, n. 2, 1995, p. 260, p. 278-279.

¹²⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 30.

¹²⁷ Esse argumento perdeu força após a edição da Emenda Constitucional n° 03/93, quando passou a existir expressa referência à figura do responsável tributário na Carta Suprema.

¹²⁸ Contribuinte é definido pelo Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa como “que ou aquele que contribui com a parte que lhe é atribuída num total, ou que faz qualquer contribuição; diz-se de ou indivíduo sujeito à tributação; diz-se de ou aquele sobre quem recai a obrigação tributária”. Como se percebe, sua definição lexicográfica autoriza o emprego do seu conceito em diversas e diferentes situações. Nesse caso, terá o cientista redobrado o seu esforço na tentativa de precisar ao máximo a sua significação, valendo-se do processo de estipulação ou de elucidação, conforme bem anotado por

plurívoca. Justamente por se tratar de signo que, no uso comum, remete à idéia de “aquele que contribui”, “que ajuda”, acabou sendo utilizado em diversos sentidos, ora como gênero (equivalente a sujeito passivo), ora como espécie (se conformando à definição do art. 121, I e II, do CTN) ou, ainda, como o mero realizador do fato jurídico tributário, em relação ao qual não se exige qualquer prestação. E é o próprio contexto normativo em que se insere cada uma de suas aparições que permitirá ao intérprete identificar com qual conteúdo semântico foi empregado.¹²⁹

Ultrapassado este pseudoproblema e avançando na investigação das normas constitucionais, continuamos sem conseguir identificar qualquer prescrição fixando o sujeito obrigado ao pagamento do tributo, muito menos estabelecendo que este deva, necessariamente, coincidir com a pessoa que realiza o evento descrito hipoteticamente na regra-matriz de incidência¹³⁰. O que a Constituição prevê, e somente nos casos em que discrimina materialidades, são os fatos¹³¹ passíveis de tributação, não indicando, mesmo nessas circunstâncias, as pessoas que deverão integrar o critério pessoal, seja na condição de sujeito ativo¹³², seja como sujeito passivo.

Luis Alberto Warat. (Cf. WARAT, Luis A. *O direito e sua linguagem*, 2. ed. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1995, p. 57).

¹²⁹ Quanto a este tema, são precisas as lições de Trask: “o tipo de significado é intrínseco da forma lingüística que o contém e está sempre presente nessa forma, ao passo que o segundo tipo de significado resulta da forma lingüística do enunciado e do contexto em que ele é usado”. (*Dicionário de linguagem e lingüística*. 2. ed. Trad. Rodolfo Ilari; revisão técnica Ingendore Villaça Koch, Thaís Cristóforo Silva. São Paulo: Contexto, 2006, p. 262).

¹³⁰ Reforça este entendimento a regra estampada no artigo 126 do CTN, segundo a qual, independentemente da personalidade jurídica, estão habilitadas a promover a realização do fato jurídico tributário, ou participar do seu acontecimento, aquelas pessoas indicadas pelo legislador no desenho da hipótese da regra-matriz de incidência dos tributos. Segundo o Código, essas pessoas seriam portadoras da, impropriamente, denominada capacidade tributária passiva. Isso, todavia, não se estende aos sujeitos passivos tributários. Relativamente a esses, a personalidade jurídica é traço inafastável.

¹³¹ Em rigor, nem sempre é o fato tributário a referência utilizada pelo constituinte para a repartição de competências. Em algumas situações, a Constituição alude à própria base de cálculo, ou seja, a uma perspectiva dimensível do fato. Isso fica bastante evidente na redação das alíneas do inciso I do art. 195 da CF/88. Noutras, refere-se apenas ao destino do produto da arrecadação (art. 149, *caput*, da CF).

¹³² Isso porque nosso sistema admite a parafiscalidade, ou seja, a fixação de sujeito ativo diverso daquele que tem competência para instituir o tributo, desde que se trate de pessoa que desempenhe funções públicas.

Definidos os contornos do suporte fático da tributação, o legislador terá mais facilidade em estabelecer o desenho estrutural do antecedente normativo, que deverá girar em torno da própria referência constitucional. A discricionariedade no desempenho de tal tarefa será maior, todavia, quando a situação tomada como critério material envolver uma relação jurídica, vez que o legislador poderá se apropriar de qualquer um dos verbos que a integram (*i.e.* comprar ou vender mercadoria; tomar ou prestar serviço etc.). E, a depender do verbo escolhido, ter-se-á um ou outro sujeito como potencial contribuinte do tributo.¹³³

Quanto ao tema explica Luciano Amaro:

Existem situações de direito privado (que a lei tributária elege como fato gerador de tributo) que envolvem mais de uma pessoa, podendo qualquer delas ser eleita como contribuinte. Por exemplo, ser o fato gerador do tributo é a transmissão de imóveis, podemos ter como contribuinte qualquer das partes na operação. [...] Numa relação de 'permuta de riqueza' (por exemplo, troca de uma casa por uma quantia em dinheiro), ambas as partes demonstram titularidade de riqueza; por isso, qualquer delas pode, em princípio, ser eleita como contribuinte.¹³⁴

Sendo omissos, entretanto, terá o ente político alargada ainda mais sua tarefa, ficando obrigado a fixar mais um elemento: o próprio critério material. Num ou noutro caso, todavia, permanece a obrigação de definir o suposto normativo, já que a alusão à materialidade é elemento que orienta exclusivamente a enunciação do antecedente do tributo.

Ao menos no direito positivo brasileiro, não conseguimos visualizar fundamentos para conferir à descrição abstrata do fato tributário a qualidade de condição suficiente para a imediata identificação das notas do

¹³³ Este entendimento, todavia, é alvo de muitas críticas. Autores como José Artur Lima Gonçalves defendem que, por conta do princípio da capacidade contributiva, ainda quando constituinte não faz referência expressa ao verbo, não há qualquer margem de discricionariedade para o legislador na sua determinação, uma vez que apenas uma das contrafaces da relação jurídica é denotativa de riqueza e, portanto, passível de apreensão como hipótese da norma tributária. (Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. 1. ed., 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 78)

¹³⁴ AMARO, Luciano. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva 2005, p. 292-293.

sujeito passivo do tributo¹³⁵. A ênfase negativa, entretanto, não pode ser tomada como equivalente de liberdade ampla e irrestrita da pessoa política para dispor sobre este tema.

Especialmente no Brasil, a Carta Maior é extremamente analítica, definindo uma espécie de planta fundamental do sistema tributário, na qual está presente o conjunto de diretrizes para a criação de quase todas as normas nessa matéria. Se pensarmos nos efeitos da imposição tributária, tocando direitos e garantias individuais, como o direito de propriedade, sem olvidar dos valores específicos, como os princípios da capacidade contributiva e da vedação à instituição de tributos com efeitos de confisco, veremos que, apesar de existente, é muito tênue o espaço de manobra do legislador infraconstitucional para a escolha dos sujeitos passivos tributários.

Assim, se por um lado não se questiona a necessidade de observância dos requisitos rigorosa e detalhadamente estabelecidos na Constituição e na própria legislação complementar, os quais afastam eventuais “criatividades” do legislador na escolha do sujeito passivo, por outro não se pode pôr em dúvida a existência de alguns instrumentos jurídicos adequados para este fim.¹³⁶

¹³⁵ Neste ponto, afastamo-nos dos ensinamentos Renato Lopes Becho, segundo o qual “para nós o sujeito passivo está umbilicalmente ligado ao critério material, o qual já veio, em vários casos arrolados na Constituição Federal. Isso é até uma exigência lógica. De fato, se o critério material é composto por um verbo (e seu complemento) e o verbo designa uma ação ou um estado da pessoa, não há como desvinculá-los (a pessoa da ação ou estado). [...] Além do imperativo lógico, há um forte argumento jurídico: se a Constituição firmou um critério material (verbo mais complemento) e nós pudermos colocar qualquer pessoa como realizadora do verbo, e não quem efetivamente “realizou”, temos que a Constituição pode ser burlada pelo legislador ordinário, e nada significaria para o Direito, por não ter força cogente.” (*Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 63-64).

¹³⁶ “[...] nos tributos não vinculados a norma tributária sempre descreve em seu antecedente uma ação ou um estado que tenha conteúdo econômico, que traduza certa capacidade econômica. Por via oblíqua, se admitirmos essa premissa, temos que ligá-la, inexoravelmente, a um (ou mais de um) ente titular dessa capacidade econômica. Essa capacidade pertence a alguém, e esse alguém deve ser o eleito para sujeito passivo da obrigação tributária pelo legislador infraconstitucional. [...] Não obstante, o legislador infraconstitucional não fica em, em um primeiro momento, absolutamente jungido a essa eleição constitucional, podendo eleger como sujeito passivo outra pessoa que não a determinada na Carta Magna, desde que, concomitantemente assegure os mecanismos necessários que garantam a plena e irrestrita eficácia do princípio da isonomia e da norma que proíbe o confisco.” (GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do “critério pessoal” da regra-matriz de incidência tributária. *Revista de Direito Tributário*. n. 23-24, 1983.p. 261-262).

Conforme já demonstramos, algumas foram as restrições impostas ao legislador para a determinação das notas da pessoa que irá alocar no tópico de devedor da relação tributária. Trata-se dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, sem falar das normas gerais acima identificadas. Todavia, rigorosamente analisados os efeitos desses valores sobre a relação que se deve estabelecer entre o suporte fático da tributação e a sujeição passiva, o que se constata é que referidos princípios constituem limites para a repercussão do tributo e não propriamente para a eleição da pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação. E essa realidade poderá variar ainda a depender do fato eleito como causa para a imputação da responsabilidade.

Em termos mais diretos, é evidente que exigir tributo do sujeito que realizou o fato tributário é o caminho mais fácil e seguro para garantir que a tributação recaia sobre a parcela da riqueza objetivamente manifestada. Ocorre que algumas circunstâncias acidentais podem tornar a arrecadação nesses moldes muito dificultosa, chegando até mesmo a inviabilizá-la. A instituição do responsável visa, justamente, a ultrapassar esses inconvenientes, realizando, em última análise, o interesse público. E, como bem adverte Luciano Amaro, “à vista das diferentes razões [...] que motivam a eleição de um ‘terceiro’ como responsável tributário, várias são as técnicas mediante as quais a lei pode pôr alguém no pólo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável”¹³⁷, assim como diferentes são os limites que devem ser observados.

Antes, porém, de enfrentarmos esses temas, entendemos que uma elucidação metódica ainda não foi satisfatoriamente realizada, contingência que dificulta, para não dizer impede, o aprofundamento da pesquisa, forjando uma série de conclusões inexplicadas.

Relembremos o que sinalizamos linhas acima: o grau de aproximação com a materialidade do tributo¹³⁸ foi justamente o critério tomado

¹³⁷ AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 299.

¹³⁸ Não percamos de vista que esta proximidade a que nos referimos é constatada sem que se ultrapasse o plano normativo. Para tanto, basta verificar se o sujeito de quem se exige o pagamento do tributo é o mesmo que realizou o fato tributado, ou seja, o fato presuntivo de manifestação de riqueza. Em termos

pelo legislador complementar para a classificação dos sujeitos passivos. Segundo o Código, suas espécies são definidas de acordo com o tipo de relação que mantêm com a ocorrência objetiva à qual se imputa o dever de pagar tributo¹³⁹. Sendo direta e pessoal, será qualificado contribuinte. Já se a relação for de outra natureza, então será denominado responsável.

Mas, qual o conteúdo semântico que pode ser conferido à locução “relação de outra natureza com o fato gerador”? E mais, exige-se este vínculo em todas as espécies de responsabilidade ou apenas em algumas delas. Aqui, cumpre retomar a fórmula textual do artigo 128 do CTN, ponto de referência obrigatório de qualquer empenho interpretativo sobre este tema.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Ao confrontar o teor desse enunciado normativo com o do art. 121, parágrafo único, II, do CTN,¹⁴⁰ o intérprete se depara com certa perplexidade. Isso porque, enquanto esse dispositivo legal exige, para a imputação da responsabilidade, vinculação do terceiro ao fato tributado, aquele outro prescreve que responsável é sujeito que não se reveste da condição de contribuinte, ou seja, que não mantém relação pessoal e direta com o pressuposto de fato do tributo. Essa aparente contradição, todavia, é facilmente contornável,

mais técnicos, é a identidade do elemento subjetivo no antecedente e no consequente normativo que irá determinar a espécie de sujeito passivo de que se trata. Daí porque defendemos que este critério é jurídico, não apenas econômico.

¹³⁹ Conforme deixamos evidente no capítulo I, o vocábulo *tributo* sofre o vício semântico da ambiguidade. É justamente por isso que, no decorrer do presente trabalho, utilizaremos este signo nas diversas acepções que possa assumir.

¹⁴⁰ 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.

desde que se entenda possível estabelecer outros tipos de relação com o fato tributado, que não “pessoal e direta”.

Ao dispor sobre o tema, Amílcar de Araújo Falcão foi contundente ao afirmar que “o termo ‘pessoal’ está relacionado à idéia de ‘autoria’. Identificado o fato gerador, infere-se quem seria ‘naturalmente’ o sujeito passivo contribuinte.”¹⁴¹ Hugo Barreto Sodré Leal também foi preciso ao enfrentar o tema:

Verifica-se que o adjetivo “pessoal” foi empregado pelo legislador para qualificar determinado vínculo de proximidade entre uma pessoa e uma situação de fato. Numa primeira tentativa de aproximação do sentido da expressão legal, podemos assim dizer que ela indica que o contribuinte é alguém que se encontra presente no contexto de ocorrência do fato jurídico tributário. Porém, para caracterização da figura do contribuinte, não basta que haja um vínculo pessoal entre o sujeito passivo da prestação e o fato jurídico tributário. É também preciso que se trate de uma “relação direta”. Em linguagem comum, o adjetivo “direto” serve para designar uma relação estabelecida em linha reta, sem desvios, uma relação essencial. No contexto normativo em questão, a expressão “relação pessoal e direta” significa que somente pode ser atribuída a condição de contribuinte àquela pessoa que realizou o verbo, de ação ou de estado, em que consiste a conduta prevista no critério material da regra-matriz de incidência tributária.¹⁴²

Tecidos esses esclarecimentos, infere-se que, para um sujeito ser qualificado juridicamente como contribuinte, é necessário, para além de figurar no polo passivo da relação tributária em *stricto sensu*, que participe diretamente da materialidade do tributo, realizando pessoalmente o verbo que consubstancia o seu núcleo. *A contrario sensu*, a pessoa vinculada apenas indiretamente ao fato impositivo, que participa da compostura do suporte factual da tributação, sem, contudo, executar a conduta (verbo) descrita no critério material da hipótese normativa, poderá vir a ser definida como responsável, caso seja posta no polo passivo da obrigação.

¹⁴¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro, Ed. Rio, 1976, p. 97.

¹⁴² LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 34-5.

Avançando na análise do referido texto normativo, o que se percebe é que o legislador complementar positivou dois enunciados que integram duas normas de competência diferentes, com conteúdo e sujeitos competentes igualmente diversos. O primeiro deles se dirige à norma que regula a atividade do ente político tributante. Estabelece autorização para definir denotativamente novos responsáveis tributários, distintos daqueles enumerados no próprio Código nos artigos 130 a 138, desde que respeitado um requisito: a pessoa designada deve manter relação com o próprio fato tributário, que não pessoal e direta.

O segundo enunciado, todavia, não é de tão imediata percepção. O emprego da locução *sem prejuízo do disposto neste capítulo* abre espaço para que se construa interpretação no sentido de que, na hipótese de o próprio legislador complementar instituir outras regras específicas de responsabilidade, retomam-se apenas os limites definidos na própria Constituição, não sendo obrigatória a observância do “vínculo indireto com o fato gerador”¹⁴³.

Assim, o que se nota é que a referida cláusula excepcionadora não apenas assegura a harmonia entre o preceito geral contido no artigo 128 e as normas específicas sobre responsabilidade relacionadas na Seção II do CTN. Vai além. Autoriza o legislador complementar a definir outros responsáveis tributários, sem que se lhe aplique o requisito apostado no artigo 128, qual seja, a necessidade de vínculo indireto com o fato tributário. Nessas hipóteses, é suficiente que mantenha relação com o sujeito que o realizou, por exemplo.

Neste ponto, cuida registrar que as conclusões aqui vazadas não decorrem de mero desdobramento da regra de solução de antinomias que determina que norma posterior deva prevalecer em face da anterior. O que se defende é a coexistência pacífica de normas simultâneas, com idêntica

¹⁴³ Este entendimento também se aplica nas situações em que o legislador complementar fixa apenas parâmetros, balizas para a válida criação de normas de responsabilidade pelo próprio legislador ordinário (como o fez no art. 128 do CTN). Neste caso, todavia, o fundamento é outro: deriva de mera aplicação de regra de solução de antinomias, que determina que a regra posterior de mesma hierarquia deve prevalecer em detrimento da anterior.

hierarquia, porém com diferentes âmbitos de vigência, na medida em que disciplinam faixas de competência totalmente diversas.

Esse, todavia, não é o entendimento perfilhado por Maria Rita Ferragut. Segundo a autora, “o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou”¹⁴⁴. Ou seja, independentemente do veículo que introduza a regra de responsabilidade, se lei ordinária ou complementar, admite seja eleito como responsável pessoa que mantenha vínculo apenas com o realizador da materialidade do tributo. Sua conclusão decorre de duas razões fundamentais: i. em qualquer dessas situações é possível estabelecer mecanismos que permitam a repercussão jurídica do tributo, respeitando-se os limites constitucionais da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do direito de propriedade; e ii. os artigos da Seção II do CTN reforçam esta interpretação, na medida em que prevêm expressamente regras de responsabilidade na qual o sujeito passivo mantém relação apenas com o realizador do fato tributário.

Com efeito, reconhecemos que a norma em referência estabeleceu restrição à escolha do sujeito passivo não prevista na Constituição. O legislador complementar não estava, portanto, obrigado a dispor desta forma, mas foi esta a opção que adotou. Por outro lado, não entendemos que a existência de regras no Código Tributário Nacional ou em qualquer outra lei complementar seja suficiente para sustentar esta tomada de posição, já que, nesses casos, a permissão tem fundamento diverso: a própria cláusula excepcionadora do início do art. 128. Assim, na nossa singela opinião, ou se admite que a regra prescrita no artigo 128 do CTN, em toda sua extensão, não foi recepcionada pela Constituição de 1988 ou se defende que a limitação fixada é de observância cogente pelas pessoas de direito constitucional interno. Posicionamo-nos,

¹⁴⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 38.

todavia, favoravelmente a esta segunda interpretação por entendermos que o legislador complementar não está impedido de ampliar direitos e garantias individuais, desde que, para tanto, atue nos estritos contornos de suas atribuições, como pensamos ter ocorrido no presente caso (cf. art. 146, II e III, da CF/88).

2.3 Definição dos conceitos de responsável e responsabilidade tributária

Diante dessa sorte de considerações, e dando especial enfoque ao tema que mais de perto interessa à presente investigação, concluímos que responsável tributário é a pessoa, detentora de personalidade, de quem se exige juridicamente o pagamento do tributo e que mantém relação de outra natureza que não direta com o suporte factual da incidência.

Essa *relação de outra natureza*, por sua vez, poderá assumir feições diversas a depender do fundamento de validade da sua própria enunciação. Se a regra de responsabilidade for instituída com fundamento no artigo 128, do CTN, o legislador ordinário deverá eleger como responsável pessoa que mantenha relação com a própria ocorrência objetiva do tributo. Já se o fundamento for qualquer das regras específicas sobre responsabilidade relacionadas nos 130 a 138 do CTN ou qualquer outra disposição que venha a ser acrescida a este rol por deliberação do legislador complementar com base na cláusula excepcionadora do início do art. 128, aí, sim, estar-se-á autorizado a estabelecer vínculo não só com a materialidade do tributo, mas com o próprio sujeito que a realiza.¹⁴⁵

Essa diferença interpretativa, aparentemente singela, projeta consequências muito diversas: eleva as disposições do artigo 128 à categoria de limite material da norma de competência tributária, cuja observância somente

¹⁴⁵ Nesse ponto, Alberto Xavier esclarece que o Código Tributário Nacional “estabeleceu severos limites à liberdade do legislador ordinário nesta matéria, limites estes que se traduzem na existência de uma conexão do sujeito passivo com o fato gerador” (Contribuinte responsável no imposto de renda sobre juros pagos a residentes no exterior. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 15, n. 55, jan./mar. 1991, p. 86).

será dispensada na eventualidade de: *i.* não ser este o fundamento de validade da instituição do responsável, o que se verifica, por exemplo, na hipótese em que a norma do tributo apenas reproduz as disposições específicas do CTN (v. g. arts. 130, 131, 133, 134, 135 etc.); ou *ii.* nas circunstâncias em que o crédito tributário é constituído diretamente com base nestes últimos enunciados normativos.

Finalizada a análise das normas gerais sobre a sujeição passiva tributária, também nos sentimos habilitados a definir a responsabilidade tributária como norma jurídica¹⁴⁶ que descreve em seu antecedente um fato não-tributário (lícito ou ilícito), mas que tem como pressuposto necessário um fato tributário (ainda que presumido) e em seu conseqüente notas de relação jurídica, na qual um *terceiro*, escolhido dentro da moldura que acabamos de expor, tem o dever de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo¹⁴⁷. Trata-se, portanto, de norma que fixa o sujeito passivo tributário, entrando em relação com os demais enunciados que integram a regra-matriz de incidência em sentido amplo, cujo resultado variará a depender da espécie de responsabilidade de que se trate¹⁴⁸.

Também nesse sentido são as lições de Maria Rita Ferragut, porém, com pequenas variações, já que a autora toma a responsabilidade como proposição prescritiva, fato e relação. Nas suas palavras:

Como proposição descritiva, a responsabilidade é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.

¹⁴⁶ A nosso ver, a responsabilidade assumirá a natureza de norma completa ou incompleta a depender da espécie de que se trate. Quando tratarmos especificamente das espécies de responsabilidade, elucidaremos a acepção em que a expressão está sendo empregada.

¹⁴⁷ “Há ‘responsabilidade tributária’ sempre que, pela lei, ocorrido o fato tributário, não for posto no pólo passivo da obrigação tributária (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou realizador do fato que suscitou incidência a que alude o art. 121, parágrafo único, I, do CTN (o contribuinte *stricto sensu* ou o sujeito passivo natural ou direto, como usualmente designado), senão um terceiro expressamente referido na lei.” (ISS e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 122. São Paulo: O Rocha, nov. 2005, p. 10).

¹⁴⁸ Quanto a esse tema, adverte Luciano Amaro que “a presença de um responsável como devedor da obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Esta alteração ocorre desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, p. ex.)”. (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 295).

[...] A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão). Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, de terceiros e por infrações).¹⁴⁹

Os diferentes resultados do cálculo de relações entre os enunciados normativos que versam sobre a sujeição passiva tributária serão apresentados no decorrer do presente trabalho, na medida em que tratarmos de cada subespécie de responsabilidade. Por enquanto, importa deixar consignado que, em nossa opinião, dois são efeitos mais comuns que provoca: *i.* a ineficácia técnico-sintática¹⁵⁰ do enunciado sobre sujeição passiva que compõe a regra-matriz de incidência em sentido amplo; ou *ii.* a necessidade de positivação de nova norma individual e concreta que *ii.1* revoga parcialmente ou *ii.2* que irá existir conjuntamente a norma que constitui o crédito tributário contra o sujeito que realizou o fato tributado.

A necessidade de observância dos limites que acabamos de identificar, todavia, leva em consideração uma variável: a natureza jurídica do fato eleito pelo legislador como hipótese da responsabilidade. É o que passamos a analisar.

¹⁴⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 33.

¹⁵⁰ “Pode acontecer que uma norma válida assuma o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, ou, pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos. Ou ainda, pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistam condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica. Em ambas as hipóteses teremos norma válida dotada de vigência plena, porém impossibilitada de atuar. Chamemos a isso de “ineficácia técnica”. Tércio Sampaio Ferraz Jr. utiliza “ineficácia sintática” no primeiro exemplo e “ineficácia semântica” no segundo. As normas jurídicas são vigentes, os eventos do mundo social nelas descritos se realizam, contudo as regras não podem juridicizá-los e os efeitos prescritos também não se irradiam. Falta a essas normas ‘eficácia técnica’. [...] Em ambos os casos, ineficácia técnico-sintática ou técnico-semântica, as normas jurídicas são vigentes, os sucessos do mundo social nelas descritos se realizam, porém inoocorrerá o fenômeno da juridicização do acontecimento, bem como a propagação dos efeitos que lhe são peculiares.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 475-476).

CAPÍTULO 3 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: NORMA GERAL E ABSTRATA

Sumário:

3.1 Responsabilidade tributária: natureza jurídica determinada pelo fato descrito no seu antecedente. 3.1.1 Responsabilidade tributária sancionatória. 3.1.2 Responsabilidade tributária por interesse ou necessidade. 3.2 Repercussão jurídica. 3.2.1 Modalidades de repercussão jurídica. 3.3. Responsabilidade Tributária x Responsabilidade Civil. 3.4 Classificação dos responsáveis tributários. 3.5 A responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional. 3.5.1 Responsabilidade por sucessão. 3.5.1.1 Conteúdo e alcance do art. 129 do CTN. 3.5.2 Responsabilidade de terceiros. 3.5.3 Responsabilidade por infrações. 3.5.4 Substituição tributária. 3.5.4.1 Substituição para trás, para frente e o regime monofásico. 3.5.5 Síntese da responsabilidade tributária no CTN. 3.6 Conclusões do capítulo.

3.1 Responsabilidade tributária: natureza jurídica determinada pelo fato descrito no seu antecedente

A instituição de norma de responsabilidade visa, invariavelmente, a alcançar um de três objetivos fundamentais: *i.* punir o responsável (sanção); *ii.* viabilizar a arrecadação (necessidade); ou *iii.* simplificar a arrecadação (interesse).

Sem dúvida, cogitações desta natureza se operam em momento pré-legislativo, mas seu resultado aparece estampado no texto da lei. Daí a razão de procedermos ao seu exame. É justamente o valor a ser alcançado por meio da norma de responsabilidade que fixa a extensão do recorte que o

legislador poderá fazer sobre o plano da realidade fática, segregando os eventos passíveis dos não passíveis de apreensão como hipótese da norma que prescreve o dever de um terceiro levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo. A natureza do fato escolhido, por sua vez, determina o regime jurídico que lhe é aplicável, existindo, desta forma uma relação de implicação necessária entre as razões da responsabilidade, a sua hipótese de incidência e o regime jurídico ao qual está sujeita.

3.1.1 Responsabilidade tributária sancionatória

Se a responsabilidade é instituída como instrumento para sancionar um terceiro, então está claro que o legislador apenas poderá eleger a prática de ato ilícito¹⁵¹ como hipótese de sua incidência, já que a imputação de consequências jurídicas negativas tem como condição necessária a realização de condutas indesejadas pelo sistema de direito positivo. Trata-se de desdobramento do princípio constitucional da pessoalidade da pena (art. 5º, XLV, da Constituição).

¹⁵¹ Orlando Gomes, ao dispor sobre os atos ilícitos, chama a atenção para a sua especificação em relação aos fatos antijurídicos. Estes seriam gênero, do qual aqueles seriam espécie. Nas suas palavras: “os fatos antijurídicos enquadram-se em classes, que se distinguem conforme o modo pelo qual se manifesta a desconformidade entre ato e a norma. A desconformidade apresenta-se ora como pura e simples inobservância de preceitos ordenatórios da atividade jurídica do agente, ora como violação de normas assecuratórias de direitos universais, ora como antijuridicidade qualificada em razão do desfavor da lei por motivo de política legislativa. A desconformidade pura e simples caracteriza-se pela desobediência às exigências estabelecidas na lei para validade do ato. Se alguém quer a produção de determinados efeitos jurídicos, há de suscitá-los mediante a prática do ato adequado, observados os pressupostos e requisitos indispensáveis à sua validade. Assim, que deseja transferir *mortis causa* seus bens a determinadas pessoas deve fazer *testamento* na forma autorizada na lei, obedecidas as solenidades ordenadas. Se não observa, o ato não estará conforme o Direito. A ordem jurídica reage, declarando nulo esse ato, isto é, negando-lhe eficácia. Sempre, portanto, que a desconformidade jurídica se manifesta como infração de uma regra que disciplina a atuação estritamente jurídica de alguém, o ato é antijurídico, sem lesar diretamente, porém direito subjetivo de quem quer que seja. Situação diferente apresenta-se quando, de ato infringente de norma jurídica, resulta dano a outra pessoa. A violação implica nesse caso, lesão a um direito subjetivo, provocando reação diferente. Quem causou dano fica obrigado a repará-lo, se capaz de entender e querer. Esse é o domínio da ilicitude, um dos aspectos mais importantes da antijuridicidade. Chama-se ato ilícito o praticado nessas condições”. (*Obrigações*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 253).

Com efeito, de acordo com o art. 186 do Código Civil, “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito”¹⁵².

Nos termos da lei civil, para a configuração do ato ilícito, é necessária a concorrência dos seguintes elementos: *i.* fato lesivo, realizado por ação ou omissão voluntária¹⁵³ e intencional ou por negligência ou imprudência¹⁵⁴; *ii.* dano; e *(iii)* relação de causalidade entre a conduta e o dano.

¹⁵² O art. 187 do Código Civil, por sua vez, determina que “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”.

¹⁵³ Celso Antonio Bandeira de Mello chama a atenção para a voluntariedade como traço indispensável à configuração dos atos ilícitos. Segundo o autor: “mesmo as infrações puramente objetivas presumem a voluntariedade, já que supõem uma livre e consciente eleição entre dois possíveis comportamentos”. (*Curso de direito administrativo*. 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 25)

¹⁵⁴ Muita controvérsia gira em torno da definição dos elementos que integram o ato ilícito, especialmente no que se refere ao aspecto subjetivo. Segundo Caio Mário, a noção de culpa está presente na composição do esquema legal do ato ilícito. Esclarece este autor, entretanto, que emprega o signo “culpa” em sentido amplo, abrangendo toda espécie de comportamento contrário ao Direito, seja intencional ou não, porém imputável por qualquer razão ao causador do dano (PEREIRA Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. II, 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 454-455). Alvinho Lima esclarece que a evolução das necessidades sociais terminou por alargar o conceito de culpa, que deixou de se restringir à simples idéia de omissão de diligência, passando a abranger todos os fatos causadores de dano, cuja reparação se impõe como forma de realização da justiça. (Cf. LIMA, Alvinho. *Culpa e Risco*. 2. ed. Revista e atualizada pelo professor Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 108). Orlando Gomes também se posiciona nesse sentido, assumindo, todavia, uma postura mais conservadora, na medida em que toma o termo *culpa* numa acepção estrita (dolo e culpa). Adverte que, a rigor, não há que se falar em ato ilícito sem culpa. Por conta disso, conclui que somente a responsabilidade subjetiva descreve em seu antecedente um ato ilícito. (Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 447). Outro elemento que geralmente se inclui entre os constitutivos da culpa e, a depender da corrente doutrinária que se adote, do próprio ilícito, é a imputabilidade. De acordo com Maria Helena Diniz, “imputabilidade, elemento constitutivo de culpa, é atinente às condições pessoais (consciência e vontade) daquele que praticou o ato lesivo, de modo que consiste na possibilidade de se fazer referir um ato a alguém, por proceder de uma vontade livre. Assim, são imputáveis a uma pessoa todos os atos por ela praticados, livre e conscientemente. Portanto, ter-se-á imputabilidade quando o ato advier de uma vontade livre e capaz. Para que haja imputabilidade é essencial a capacidade de entendimento (ou discernimento) e autodeterminação do agente” (*Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7: Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 44). Agostinho Alvim, por outro lado, trata o aspecto subjetivo sob outro enfoque. Segundo o autor, os pressupostos da obrigação de indenizar são: prejuízo, culpa e nexa causal. Em suas palavras: “nós pensamos que a inexecução da obrigação, na esfera contratual, ou a inobservância de um dever, na esfera extracontratual, nem uma nem outra constitui requisito autônomo da obrigação de indenizar. Com efeito, sendo certo que o elemento objetivo da culpa é precisamente a inexecução de um dever, em sentido amplo (ver nº 170 infra), certo se torna que na culpa, como requisito do dano indenizável, já se compreende a inexecução da obrigação contraída ou a inobservância de dever. [...] Mas, descendo ao particular, verifica-se que a regra não é assim tão inflexível no que toca aos dois primeiros requisitos [...]” (*Da inexecução das obrigações e suas conseqüências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 175).

Em nossa opinião, este dissenso doutrinário decorre da possibilidade de se analisar a ilicitude sob duas perspectivas diferentes. A avaliação pode recair exclusivamente sobre o aspecto objetivo. Nesses

O conceito de dano, por sua vez, abrange: *i.* o desfalque patrimonial efetivamente experimentado (dano emergente); *ii.* o *quantum* que se deixou razoavelmente de lucrar em virtude do ato ilícito (lucro cessante);¹⁵⁵ e, eventualmente, *iii.* o abalo moral causado ao indivíduo (dano moral).

Muitas são as propostas classificatórias dos atos ilícitos. Se o traço distintivo tomado como referência for a natureza do dever violado, então teremos ilícitos civis, trabalhistas, tributários etc. Assim, para receber o adjetivo *tributário*, basta que a infração recaia sobre deveres relativos à tributação.

De outra parte, se o critério que se leva em conta for a presença do elemento volitivo para a caracterização da figura típica, distinguiremos as infrações em objetivas e subjetivas. Objetivas seriam aquelas que independem da intenção do agente. Para a sua caracterização, é suficiente demonstrar que o dano resultou de ato praticado pelo infrator, sendo irrelevante a concorrência de qualquer outra circunstância. Já nas infrações subjetivas, o dolo ou a culpa¹⁵⁶, em qualquer de seus graus, é elemento indispensável, sem o qual não haverá propriamente ato ilícito, tampouco possibilidade de se imputar consequência alguma ao agente. Nesses casos, além do requisito relativo às infrações objetivas, exige-se, igualmente, a comprovação de que a conduta foi, dolosa ou culposamente, praticada com a finalidade de causar dano. Apesar de o direito positivo admitir, em algumas situações, as infrações objetivas, a regra é a infração subjetiva. É o que se extrai do art. 927, do CC:

casos, leva-se em conta para a configuração do ilícito apenas a conduta em si, sua materialidade. A ação ou omissão contrária às normas jurídicas é, de *per si*, merecedora da qualificação de ilícita, ainda que não decorra de qualquer vontade consciente e livre nesse sentido. Ilícito é, sob este enfoque, qualquer conduta que viola dever jurídico. Por outro lado, pode-se levar em consideração o aspecto subjetivo. Nessas situações o elemento volitivo passa a ser indispensável para a caracterização do ilícito. Apenas diante de conduta voluntária intencionalmente dirigida ao resultado ou, no mínimo, de negligência ou imprudência, poder-se-á falar em ilicitude. No primeiro caso, o juízo de valor recai sobre o próprio fato, enquanto que no segundo sobre o agente. Assim, para evitar confusões, o intérprete deve identificar, em cada caso, qual das acepções está sendo utilizada pelo legislador.

¹⁵⁵ Cf. BEVILÁQUA, Clovis. *Código Civil comentado*. v. 1. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1916, p. 657.

¹⁵⁶ De acordo com Agostinho Alvim, “o dolo consiste na voluntariedade, em relação ao ato injusto que causa dano, não sendo indispensável que o agente queira o mal alheio. A culpa caracteriza-se pela imprudência, pelo descuido sem que haja deliberação de violar um dever” (*Da inexecução das obrigações e suas conseqüências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 256).

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

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

A obrigação de indenizar surge, portanto, quando o agente, intencionalmente ou por negligência ou imprudência, causa dano a outrem. Admitir-se-á, todavia, a dispensa do elemento volitivo para a caracterização do dever de reparar nos casos expressamente determinados pela lei – o que inclui as situações de risco mencionadas no próprio art. 927, do CC.

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que represente obstáculo à positividade da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação tributária. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula¹⁵⁷ a prática de atos dessa natureza.

Noutros termos, a prática de ato ilícito é condição necessária, mas não suficiente, para se atribuir responsabilidade tributária, sendo indispensável que da infração decorra resultado específico, qual seja, mascarar a ocorrência do evento tributário para não recolher a quantia devida a título de tributo, pagá-la com redução, ou diferir, no tempo, a prestação pecuniária. Do contrário, ter-se-á responsabilidade de outra natureza, que não tributária.

Da mesma forma posiciona-se Hugo de Brito Machado: “mesmo quando a causa da inclusão de alguém no pólo passivo da relação jurídica tributária seja um cometimento ilícito, a nosso ver tem de haver algum

¹⁵⁷ Segundo Temístocles Brandão Cavalcanti, “as multas fiscais podem ser consideradas indenizações, mas visam, antes de tudo, a coagir o contribuinte: é processo de intimidação. Mesmo a multa de mora pode ser assim considerada, para coagir o contribuinte a pagar com pontualidade o seu débito”. (*Teoria dos atos administrativos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 163).

tipo de ligação entre a ocorrência do fato gerador do tributo e a pessoa incluída na relação tributária”¹⁵⁸.

Como pensamos ter deixado claro, a regra de responsabilidade, nestes casos, tem natureza de pena, de sanção por ato ilícito. Por conta disso, o legislador não está obrigado a observar aqueles limites a que fizemos alusão – capacidade contributiva, vedação ao confisco e direito de propriedade –, os quais integram exclusivamente o regime jurídico tributário. A lógica aqui aplicável é exatamente oposta à da tributação pura e simples: invadir o patrimônio do particular infrator como forma de puni-lo pela prática de ato contrário aos interesses tutelados pelo Estado.

No que toca à necessidade da presença do elemento volitivo para configurar a responsabilidade sancionatória, o legislador estabeleceu, de forma ostensiva, no art. 136 do Código Tributário Nacional, que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Antes de elucidarmos o conteúdo semântico deste dispositivo legal é importante que se esclareça que, por conta de sua localização topológica, ele se aplica exclusivamente às hipóteses de responsabilidade classificadas pelo Código Tributário Nacional como *por infrações* – as quais, conforme demonstraremos a seguir, não esgotam todas as situações de responsabilidade sancionatória.

Pois bem, ao dispor sobre o presente enunciado normativo, Ruy Barbosa Nogueira conclui que

O que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou o dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para os quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para os demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente

¹⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II. São Paulo: Atlas, 2006, p. 466.

um dos três graus da culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária.¹⁵⁹

Seguindo esses ensinamentos, Maria Rita Ferragut pontua:

Nos termos desse artigo, a regra geral é de que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente (executor material da infração) ou do responsável, bem como do dano provocado pela conduta. Por isso, a infração fiscal é objetiva, configurando-se pelo mero descumprimento dos deveres tributários de fazer e não-fazer e da obrigação de dar, todos previstos na legislação. O dolo e a culpa, certamente, são prescindíveis. Pretende-se com isso evitar que o acusado alegue que não tinha condições financeiras para adimplir a obrigação, ignorava a lei ou desconhecia a qualificação jurídica dos fatos, tendo praticado a infração sem qualquer intenção de lesar o Fisco. [...] Ocorre que, nem por isso, a responsabilidade fiscal é objetiva, pois somente o *animus* é prescindível, não um comportamento que revele ao menos imperícia, negligência ou imprudência. Infração objetiva, responsabilidade subjetiva.¹⁶⁰

Também nos parece ser esta a correta interpretação do art. 136 do CTN¹⁶¹. O elemento subjetivo é essencial para a conformação do ilícito tributário. Se não houver, ao menos, a prática de ato culposo, não há que se falar em responsabilidade por infrações. O que se dispensa tão-somente é a intenção do agente diretamente dirigida ao resultado, exigindo-se sempre inexecução de um dever que o agente podia conhecer e observar¹⁶².

O próprio enunciado prevê, todavia, a possibilidade de a regra nele veiculada vir a ser excepcionada. Isso significa que, nas situações em que a

¹⁵⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 106-107.

¹⁶⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 146-147.

¹⁶¹ Muitos doutrinadores, todavia, entendem que o art. 136 do CTN consagrou a responsabilidade objetiva. Renato Lopes Becho chama a atenção para importância de se perceber que “este artigo elevou a responsabilidade por infrações à legislação tributária ao grau objetivo, excluindo uma ampla gama de temas afetos precipuamente à legislação criminal, como dolo, culpa, estado de necessidade, impossibilidade de conduta diversa etc.” (Comentários dos artigos 121 a 137. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1047). Ricardo Lobo Torres também se posiciona nesse sentido: “aderiu o CTN, em princípio, à teoria da objetividade da infração fiscal. Não importa, para a punição do agente, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato. Desimportante também que se constate o prejuízo da Fazenda Pública” (*Curso de direito Financeiro e Tributário*, 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 228).

¹⁶² Cf. SAVATIER, René. *Traité de la Responsabilité Civile em Droit Français*. v. I, n. 4. Paris : Droit et Jurisprudence, 1939, p. 58.

lei ordinária expressamente dispuser em sentido contrário, o dolo passará a ser requisito indispensável para a tipificação da responsabilidade tributária por infrações. O que não se admite, em nenhuma hipótese, é a imputação de responsabilidade objetiva nessa matéria.

Por outro lado, em outras passagens do Código, o legislador complementar, ele próprio, exigiu, de forma mais ou menos ostensiva, a presença do dolo para configurar o ilícito idôneo a promover a alteração do sujeito passivo do tributo. Nesse sentido é a formula textual do art. 135, do CTN, por exemplo.

A insistência em distinguir as infrações objetivas e subjetivas decorre dos seus efeitos práticos. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito para defender-se é concentrar suas razões na demonstração da inexistência material do fato ou da ausência de nexo de causalidade entre a sua conduta e o resultado que se produziu. Porém, se for hipótese de infrações subjetivas, em que a culpa, em qualquer de seus graus¹⁶³, integra a compostura do ilícito, a situação ganha outras proporções. Nessas circunstâncias, a Administração estará incumbida não só da tarefa de comprovar a realização do evento ilícito, como também demonstrar que o infrator, para atingir os fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente, agiu com dolo ou, no mínimo, culpa. Não podemos perder isso de vista: nas infrações subjetivas, o dolo e a culpa não se presumem, provam-se¹⁶⁴.

Diante do exposto, conclui-se que a responsabilidade tributária terá natureza sancionatória apenas se o fato descrito na sua hipótese for conduta ilícita tendente a impedir voluntariamente a constituição do crédito tributário, exigindo-se para a sua positivação o relato, fundamentado na linguagem das provas, de todos os elementos que integram as infrações

¹⁶³ Tratamos, aqui, o dolo como grau máximo da culpa.

¹⁶⁴ Isto está expressamente previsto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72: “a exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

subjetivas: *i.* ato ilícito, *ii.* Dano, *iii.* nexo causal e *iv.* elemento volitivo – dolo ou culpa.

Pelo exposto, é fácil concluir que o simples não pagamento do tributo não pode ser incluído na classe dos fatos que acabamos de definir. A infração a que fazemos alusão se dá em instante imediatamente anterior, já que se propõe justamente a interferir negativamente no processo de posituação da norma tributária em sentido estrito, inviabilizando o próprio nascimento da obrigação¹⁶⁵.

A despeito de todos esses argumentos jurídicos, alguns autores põem em dúvida a existência de responsabilidade tributária com esta natureza¹⁶⁶. Marçal Justen Filho é incisivo ao afirmar que “nos parece problemático, porém, acatar a afirmativa de que a situação jurídica em que se encontra o ‘responsável’ tenha natureza sancionatória”¹⁶⁷. Para fundamentar sua conclusão, apresenta três argumentos: *i.* o dever imposto ao responsável não elimina nem substitui a sujeição passiva original; *ii.* por corresponder exatamente à prestação exigível do contribuinte (ou, mesmo, do substituto), não está vinculado a sua conduta, mas a situações estranhas; e *iii.* o Estado não pode exigir mais de uma vez a prestação tributária, razão pela qual a responsabilidade somente poderá ser solidária ou subsidiária. Disso decorreriam, supostamente, outras duas implicações: *iii.a.* o pagamento do tributo pelo contribuinte faz desaparecer o dever do responsável e, em contrapartida, *iii.b.* pago o tributo pelo

¹⁶⁵ Nesse sentido é pacífica a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. [...] LEGALIDADE DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AO SÓCIO-GERENTE. RECURSO DESPROVIDO. [...] 3. Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, a simples falta de pagamento do tributo não legitima a responsabilização do sócio-gerente da empresa executada. [...]” (REsp 876.697/RS, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Turma, DJ 01.10.08).

¹⁶⁶ Outros autores, em sentido totalmente oposto, defendem que todas as espécies de responsabilidade tributária são desta natureza. Paulo de Barros Carvalho é explícito ao afirmar que: “nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas.” (*Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 334).

¹⁶⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 288.

responsável, surge para ele o direito de regresso ou reembolso contra o contribuinte ou o substituído¹⁶⁸. Estabelecidas essas premissas, conclui:

Se houvesse uma sanção, teríamos, necessariamente, o seguinte: a) o dever imposto ao responsável seria vinculado à sua conduta; b) o surgimento da responsabilidade tributária ou eliminaria a sujeição passiva já existente e incidente sobre contribuinte ou substituto ou em nada interferiria nem sofreria interferência por tal sujeição passiva. E isso porque a idéia de sanção pressuporia necessariamente e quando menos duas endonormas e uma perinorma jurídicas. Uma endonorma seria a tributária, sobre a qual não se questiona. Outra endonorma seria aquela que impusesse um dever para o destinatário da responsabilidade. E a perinorma seria aquela que impusesse uma sanção pelo descumprimento do dever previsto na endonorma indicada imediatamente acima. Ora essa perinorma não teria nenhuma relação com a endonorma tributária, o que permitiria uma convivência autônoma e independente das duas, sem qualquer reflexo se uma sobre a outra. Ou, então, ter-se-ia de supor que a perinorma substituiria a endonorma tributária, do que decorreria a liberação dos sujeitos vinculados à relação tributária. Mas seria impossível justificar aquilo que ocorre na realidade.¹⁶⁹

Em que pesem suas considerações, entendemos que elas não encontram fundamento no sistema de direito positivo, pelas seguintes razões: *i.* se analisarmos as hipóteses de responsabilidade tributária sancionatória contempladas pelo Código Tributário Nacional, verificaremos que, em sua grande maioria, ela é pessoal, excludente do dever que competia ao realizador do evento tributário – *i.e.* arts. 135 e 137 do CTN; *ii.* por outro lado, o fato tomado como seu suposto é a realização de ato ilícito pelo próprio agente a quem se imputa a responsabilidade; *iii.* a natureza sancionatória da responsabilidade relativiza o regime jurídico que lhe é aplicável, dispensando a observância de alguns dos requisitos prescritos pela norma de competência, dentre os quais se inclui a repercussão jurídica do tributo¹⁷⁰; *iv.* sobremais, entendemos que a circunstância de o dever imposto ao responsável corresponder exatamente à prestação tributária não é motivo suficiente para desnaturar a responsabilidade

¹⁶⁸ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 288-289.

¹⁶⁹ Id. *ibid.*, p. 289-290.

¹⁷⁰ Tratando-se de responsabilidade sancionatória, não é necessário que se estabeleçam mecanismos que assegurem a transferência do encargo econômico do tributo, posto que, nestes casos, a aptidão para suportar a carga tributária decorre da sanção aplicada em decorrência da prática de ato ilícito.

sancionatória. Quanto a este último argumento, são muito precisas as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Alguns autores invocam a extinção da obrigação tributária, quando o responsável paga a dívida, como um argumento contrário à tese que advogamos. O argumento, todavia, é inconsistente. Nada obsta a que o legislador declare extinta a obrigação tributária, no mesmo instante em que também se 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.¹⁷¹

Daí porque entendemos ser perfeitamente possível estabelecer o fato ilícito como antecedente da regra de responsabilidade, sem que isso implique qualquer violação ao conceito constitucional de tributo. Afinal, uma coisa é o fato tributário, outra, bem diferente, é o fato da responsabilidade. Este pressupõe aquele, mas com ele não se confunde, o que teremos a oportunidade de melhor explicar adiante.

3.1.2 Responsabilidade tributária por interesse ou necessidade

A responsabilidade tributária pode ser instituída, ainda, como instrumento de política fiscal, para simplificar ou viabilizar o adimplemento da obrigação tributária. Nesses casos, a responsabilidade em muito se aproxima à norma de garantia¹⁷², sendo estabelecida justamente para reforçar as possibilidades de satisfação do interesse fiscal.

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 337-338.

¹⁷² Apesar dos traços de similaridade, não nos sentimos confortáveis para qualificar a norma de responsabilidade como norma de garantia. Para incluirmos a responsabilidade na classe das garantias, teríamos que pressupor a existência de uma “obrigação principal” e classificá-la como “obrigação acessória”, bem como reconhecer a existência de um vínculo jurídico de subordinação entre essas normas, de sorte a somente ser possível a positivação da segunda após a constituição da primeira. Isso, todavia, não se verifica em todas as espécies de responsabilidade, especialmente em relação às regras de substituição.

Com efeito, em algumas circunstâncias, o legislador não encontra outro meio para a satisfação do crédito tributário senão por intermédio de exigência dirigida à *terceira* pessoa. Isso ocorre, por exemplo, quando há o desaparecimento do realizador do fato tributado, seja em decorrência de sucessão da empresa, seja por morte da pessoa física. Nesses casos, há verdadeira necessidade de instituição da figura do responsável.

Noutras situações, a responsabilidade serve de ferramenta para garantir ao Estado a possibilidade de melhor arrecadar e fiscalizar tributos, com menor dispêndio de recursos monetários e humanos. A responsabilidade por substituição é típico exemplo dessa atuação por conveniência do Fisco.

Em ambos os casos, como o único interesse tutelado pela norma de responsabilidade é a própria tributação, poderá o legislador selecionar fatos lícitos para a sua hipótese de incidência. Todavia, diferentemente do que ocorre com a responsabilidade sancionatória, nessas hipóteses o Fisco está obrigado a observar integralmente aqueles limites formais e materiais da norma de competência a que tanto nos referimos.¹⁷³

Como já tivemos a oportunidade de anotar, esses valores se dirigem diretamente à eleição da pessoa que suportará economicamente o ônus fiscal e apenas indiretamente à determinação do sujeito passivo tributário. A validade da norma de responsabilidade, nesses casos, fica condicionada ao estabelecimento de mecanismos que assegurem ao responsável a possibilidade de não ter seu patrimônio pessoal desfalcado em virtude da arrecadação. Somente assim será imaginável conciliar a instituição de dever jurídico dessa natureza aos princípios da capacidade contributiva, vedação ao confisco, direito de propriedade e às normas gerais sobre a matéria.

¹⁷³ “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 pago por conta de fato praticado por outrem. Se a responsabilidade advier de norma primária sancionadora, o ressarcimento poderá não ter cabimento, sem que a diferenciação ora proposta esteja comprometida. Nesse caso, teremos o item (i) supra e o (ii) deverá ser substituído por: “que tenha cometido um ilícito tipificado em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária.” (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 34).

Por conta disso, na determinação do desenho estrutural das normas de responsabilidade não-sancionatória, o legislador terá que atuar dentro do domínio dos eventos que, por sua natureza, permitam deslocar o ônus econômico suportado em função do pagamento do tributo para o sujeito que praticou o fato tributário.

Neste ponto, é importante chamar a atenção para o seguinte: para que haja efetivamente o respeito aos limites da norma de competência que ora tratamos, é indispensável que a transferência da carga tributária tenha destinatário específico, qual seja, a pessoa que realizou o suporte fático da tributação.

Como adverte Luciano Amaro,

em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiaridade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.¹⁷⁴

Deixando de lado as hipóteses de responsabilidade sancionatória, pelas razões já expostas, ao examinar o direito positivo, o que se percebe é que a exigência de vinculação do responsável ao suporte fático do tributo ou ao sujeito que o realizou – ou que virá a realizá-lo¹⁷⁵ – foram as duas alternativas eleitas pelo legislador para assegurar que a carga financeira do tributo possa vir a repercutir sobre a própria manifestação de riqueza tomada como causa da tributação. Nessas duas situações, a prescrição do vínculo corresponde ao próprio mecanismo jurídico que viabiliza a transferência do encargo.

¹⁷⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005., p. 304-305.

¹⁷⁵ Não analisaremos neste trabalho, por fugir ao seu campo de especulação, a validade da substituição tributária para frente. Em face disto, importa apenas consignar que, toda vez que fizermos referência ao realizador do fato tributário estaremos incluindo nesta categoria também o sujeito que poderá vir a efetivá-lo.

Ao dispor desse modo, o legislador complementar positivou a repercussão econômica do tributo, tornando-a jurídica, o que permite, em última análise, o respeito às referidas limitações ao poder de tributar, na medida em que assegura a possibilidade de que as quantias exigidas pelo Estado a título de tributo correspondam efetivamente a um percentual da manifestação de riqueza tomada como hipótese normativa.¹⁷⁶

3.2 Repercussão jurídica

Repercussão jurídica surge como norma que autoriza o sujeito passivo da obrigação tributária a transferir o impacto econômico do tributo ao indivíduo que realizou o fato tributado, permitindo, assim, a recomposição do seu patrimônio. Enquanto previsão normativa, existirá ainda que não venha a produzir os efeitos a que se propõe, seja porque o titular do direito subjetivo não o exercitou, seja em face da existência de questões acidentais que inviabilizem a sua positivação¹⁷⁷. Afinal, a validade das normas independe do efetivo respeito dos seus comandos (eficácia social¹⁷⁸).

¹⁷⁶ Mas não seria apenas essa a função da prescrição do vínculo entre o responsável e o fato tributado ou o seu realizador. Como bem adverte Geraldo Ataliba: “ora, é natural que tais implicações (da chamada ‘sujeição passiva indireta’) obriguem revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação. Daí que – assegurando a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação – tenha disposto o art. 128 do CTN que só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja vinculado ao fato imponível (o chamado ‘fato gerador’). Isto é, somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’. Nesse quadro fático, necessariamente, terão controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido; conhecerão as notas subjetivas eventualmente influentes da obrigação de que são titulares passivos; poderão, eficazmente, exercer as faculdades repressivas implicadas no regime. Terão, enfim, adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação – atividade rigidamente vinculada – são constitucionalmente reconhecidos aos que devem pagar tributos, seja a título próprio, seja por conta de terceiros”. (*Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 72)

¹⁷⁷ Mesmo nessas situações específicas, o sistema de direito positivo prevê alternativas para corrigir as distorções de índole pragmática. O responsável poderá se valer da ação de regresso para ver seu patrimônio recomposto por fato que não deu causa.

¹⁷⁸ “A eficácia social ou efetividade, por sua vez, diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada ou, em outras palavras, diz com a produção das conseqüências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se

Ao discorrer sobre a repercussão jurídica, especificamente nos casos de substituição tributária, Alfredo Augusto Becker esclarece que

o substituto legal não poderá esquivar-se à relação jurídica tributária ainda que apresente (no seu caso concreto) prova evidente da impossibilidade da repercussão econômica. Para a constitucionalidade da regra tributária basta a existência da repercussão jurídica.¹⁷⁹

Acompanhamos seus ensinamentos por uma razão muito simples: a validade das normas gerais e abstratas não é comprometida por contingências particulares, tais como violação ou cumprimento de seus comandos. O mundo do ser não se confunde com o mundo do dever-ser¹⁸⁰. A prescrição de regra de repercussão é, *de per si*, suficiente para harmonizar a instituição da responsabilidade aos limites constitucionais e legais da norma de competência tributária relativos à sujeição passiva, sendo indiferente a prova de que o responsável efetivamente transferiu o encargo econômico do tributo àquele que realizou o fato signo presuntivo de riqueza descrito no antecedente da regramatriz¹⁸¹. O que se deve garantir, em qualquer caso de responsabilidade não sancionatória, é a existência dessa potencialidade.

toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 476).

¹⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 567.

¹⁸⁰ Em relação ao tema, Lourival Vilanova esclarece que “não é a confirmação da realidade social da conduta que dá satisfatoriedade ou não satisfatoriedade ao tema que decide do valor-de-validade (permita-se a expressão) de p-normativa em seu conjunto”. (*Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 79). Paulo de Barros Carvalho, apoiado nas lições do mestre pernambucano, também é contundente: “A função pragmática que convém à linguagem do direito é a prescritiva de condutas, pois seu objetivo é justamente alterar os comportamentos nas relações intersubjetivas, orientando-os em direção aos valores que a sociedade pretende implantar. É nesse sentido que Lourival Vilanova adverte: ‘Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do direito’. [...] Convém esclarecer, entretanto, que o aludir-se a ‘alterar a conduta’ não significa uma intervenção efetiva, concreta, de tal modo que a linguagem do dever-ser mexesse materialmente no seu alvo, o ser da conduta. Opero sobre a premissa de que não se transita, livremente, sem solução de continuidade, do dever-ser para o mundo do ser. Aquilo que se pretende comunicar com a expressão ‘altera a conduta’ é a formação de um crescente estímulo para que os comportamentos sejam modificados. E o direito, com seu aparato coativo, sempre representou u’a motivação muito forte para se obter a transformação dos comportamentos sociais.” (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 10).

¹⁸¹ Alguns precedentes jurisprudenciais, a despeito de proferidos em situações diferentes, sinalizam favoravelmente ao nosso entendimento: “TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SÓCIO-

3.2.1 Modalidades de repercussão jurídica

Retomemos o que explicamos linhas acima: repercussão jurídica é norma que autoriza o sujeito passivo da obrigação tributária a transferir a carga fiscal, a ser por ele adimplida, ao indivíduo que realizou o suporte factual do tributo.

Na linha defendida por Alfredo Augusto Becker, é possível identificar no direito positivo brasileiro duas espécies de repercussão tributária: *o reembolso* e *a retenção na fonte*.

No primeiro caso, a norma da repercussão permite que o responsável, ao celebrar negócio jurídico com o indivíduo que realizou o fato descrito na hipótese de incidência tributária, acrescente ao preço o valor do tributo que deverá ser por ele pago, transferindo, desta forma, o seu encargo financeiro. Nas palavras deste mestre,

A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago. Exemplo: A lei outorga ao fabricante (contribuinte de jure) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato de venda do produto, acrescentar ao direito de crédito do preço, mais o direito de crédito de reembolso do valor do imposto de consumo pago por ele, fabricante.¹⁸²

PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTOS FEITOS A AVULSOS, ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS. MP Nº 63/89. [...] 2. Se o tributo, por sua natureza, comportar transferência do respectivo encargo, não caberá a restituição ou a compensação, salvo provando o pretendente haver assumido o respectivo encargo financeiro, ou estar autorizado a recebê-lo pelo terceiro, dele titular, como, aliás, estabelece o art. 166 do Código Tributário Nacional. A repercussão meramente econômica, a título de custo tributário, no preço do bem produzido ou do serviço oferecido, não leva o tributo a ser indireto, na concepção jurídica, nem impede a repetição, quando declarado inconstitucional, pois a 'transferência' não se dá na mesma proporção, podendo teoricamente até mesmo não ocorrer, pois os preços praticados no mercado, em bens e serviços, não dependem apenas da vontade de quem os oferece. 3. Não é impeditiva da restituição a falta de comprovação da não ocorrência da transferência do encargo financeiro, em face da inaplicabilidade do fenômeno da repercussão tributária na hipótese do FINSOCIAL, que é imposto direto." (TRF, 1ª Região, AC 199934000302702/DF, 3ª Turma, Rel. Olindo Menezes, DJ 11.07.03).

¹⁸² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 566.

A repercussão jurídica via retenção na fonte, por sua vez, ocorre por meio da incidência de norma que autoriza o responsável a descontar da quantia a ser paga ao sujeito com o qual mantém relação jurídica de natureza civil, trabalhista, comercial, dentre outras, o valor relativo ao tributo, devido justamente em razão da prática, por parte deste, de fato tributário. Nos dizeres deste autor,

A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de compensar o montante do tributo com o determinado débito que o contribuinte de jure tiver com uma determinada pessoa. Exemplo: a sociedade anônima, ao ser aprovado o dividendo, tornar-se devedora desse dividendo para com o acionista titular de ação ao portador; entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de imposto de renda sobre o dividendo da ação ao portador é a própria sociedade anônima, de modo que a lei outorga-lhe o direito de compensar com o débito do dividendo um imposto por ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda devido com referência ao mesmo.¹⁸³

Nas duas hipóteses, o que se estabelece é uma autorização para o responsável modificar o objeto de uma prestação não-tributária, existente por conta da celebração de negócio jurídico com o próprio sujeito que realizou o fato tributado. Todavia, enquanto no primeiro caso a modificação se perfaz por meio de um acréscimo no preço a ser pago ao responsável, na retenção na fonte ocorre exatamente o contrário. Permite-se o abatimento do valor do tributo do montante da dívida do responsável. Mas, para que seja possível falar em repercussão jurídica, não é demais repetir, o encargo do tributo deve ter um único e específico destinatário, qual seja: o sujeito que realizou o suporte fático da tributação.

Nesse contexto, coloca-se, ainda, a necessidade de ultrapassar a seguinte dúvida: a simples prescrição de que o responsável deverá pertencer à classe dos sujeitos que mantêm relação com o fato tributário ou com o sujeito que o realizou é suficiente para juridicizar a repercussão econômica do tributo ou

¹⁸³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 567.

é necessária a inserção no sistema de proposição jurídica autônoma autorizando expressamente o responsável tributário a acrescentar ou abater do preço dos negócios jurídicos que celebra o valor do tributo a ser por ele pago?

Entendemos que a resposta a esta pergunta dependerá das peculiaridades da própria relação jurídica cujo objeto será alterado em face da repercussão do tributo.

Se a modificação do valor a ser recebido ou pago pelo responsável significar a mitigação de direito alheio, então, nesses casos, será necessária a previsão expressa do direito de reembolso ou retenção. Como exemplo dessa situação, podemos citar a responsabilidade da pessoa jurídica de pagar o imposto sobre a renda relativo às remunerações de seus empregados. Como o abatimento procedido pelo empregador implica redução da remuneração devida aos seus empregados, faz-se necessária prescrição ostensiva de autorização para reter na fonte os valores a serem pagos a título de tributo. Isso porque não se pode limitar direito de terceiros sem expressa previsão legal.

Por outro lado, se o estabelecimento do valor da prestação depender exclusivamente do exercício de direito do próprio responsável, entendemos desnecessária a introdução no sistema de norma autônoma autorizando o direito de reembolso ou retenção. As hipóteses de substituição tributária para frente se incluem nesta modalidade, na medida em que a fixação do preço das mercadorias é liberalidade do vendedor.

Como se percebe, as conclusões aqui sacadas são meros desdobramentos do princípio da legalidade (art. 5º, II, da CF), já que somente a lei está autorizada a introduzir direitos e deveres inaugurais, sejam eles comissivos ou omissivos.

Assim, não podemos perder de vista que o estabelecimento, expresso ou implícito, de mecanismos que asseguram a possibilidade de transferência do encargo econômico do tributo para o realizador do fato tributado é condição de validade da norma de responsabilidade, já que foi justamente essa

a alternativa eleita pelo legislador para instituir tributos em face de sujeitos alheios à ocorrência fáctica descrita na hipótese normativa, sem que isso signifique violação aos limites materiais da norma de competência tributária.

Este, todavia, não é o posicionamento de alguns dogmáticos do direito¹⁸⁴. Marçal Justen Filho, por exemplo, defende que nenhuma situação exigiria o estabelecimento de norma específica e autônoma de reembolso ou de retenção na fonte, já que, em seu entendimento, nessas circunstâncias não se tem efetivamente um direito, mas um poder:

Assim, caso extremamente favorável ao nascimento da substituição o do imposto sobre rendimentos, que pressupõe necessariamente a aquisição de riqueza que, até então, encontrava-se em poder alheio. Se a materialidade da hipótese de incidência do imposto sobre a renda consiste na previsão de auferir renda tributável, pode-se com segurança afirmar que esse tributo, mais do qualquer outro, compadece-se com a substituição. Poder-se-ia imaginar a substituição prevista para todo caso de transferência de rendimentos [...]. Vê-se, dentro dessa concepção, que o tema do chamado direito de reembolso ou de regresso perde em muito suas conotações. E isso porque se reúnem dois tópicos jurídicos, cuja conjugação torna de menor relevo o regresso. [...] Portanto, reputamos que dito ‘direito de reembolso’ é, na verdade ‘poder de reembolso’. Ou seja, não vislumbramos cabimento de identificar uma específica relação jurídica entre destinatário tributário e substituto, cujo objeto fosse exclusivamente o reembolso. O que se passa é que as circunstâncias necessárias à instituição da substituição importam, necessariamente, uma possibilidade jurídica de o substituto apropriar-se de valor correspondente à prestação tributária. O poder que é inerente à

¹⁸⁴ Também nesse sentido são as lições de Sacha Calmon N. Coelho. Segundo o autor: “pensamos que, em tema de *substituição tributária*, não se deve cogitar da chamada sub-rogação legal do art. 346 do CC/02, pressuposto da ação de ressarcimento. [...] O regresso é econômico e deve dar-se de imediato (o laticinista pagando ao produtor de leite o preço do mesmo diminuído o imposto, que pagará como substituto, só para exemplificar). O tema é tributário. Está no CTN. Petição, ação e processo são desnecessários. O próprio mecanismo dos negócios encarrega-se de recompor a situação. Por isso mesmo é que se exigiu a vinculação do substituto ao fato gerador (art. 128 do CTN). Se assim, não fosse, tal liame não teria efeitos práticos, nem precisaria ser cogitado, já que a solução do assunto já se encontraria regulada no Código Civil”. (*Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, p. 696-697). Rubens Gomes de Souza, por sua vez, entende que a repercussão ultrapassa o campo de especulação do direito tributário: “restaria apenas um aspecto marginal: o direito de regresso do responsável contra o contribuinte, de vez que aquele terá pago o devido por este. O CTN não prevê diretamente, o que não configura, entretanto, omissão da sua parte. O direito tributário rege as relações jurídicas que se estabelecem entre o poder público e os particulares em razão da cobrança por aquele, das receitas públicas definidas como tributo. Ora, o exercício, pelo responsável do direito regressivo contra o contribuinte daria lugar a uma relação jurídica entre particulares, portanto, regida pelo direito privado e estranho ao direito tributário, a matéria daquele código.” (Sujeito Passivo das Taxas. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 16, 1971, p. 348).

situação extra-tributária permissiva da substituição produz a possibilidade de que o substituto recomponha seu patrimônio (quando já tenha anteriormente desembolsado os recursos para o pagamento da prestação tributária) ou se proveja de fundos preventivamente, para enfrentar a exigência creditícia futura. Basicamente a substituição produz um esquema de retenção na fonte – não acepção técnica, mas no sentido de que há possibilidade de que o substituto, ao interferir no tráfego e no gozo de da riqueza por parte do destinatário legal tributário, retenha uma parcela dessa riqueza, exatamente correspondente ao valor da prestação tributária.¹⁸⁵

O próprio exemplo apresentado pelo autor, entretanto, demonstra a fragilidade de suas alegações, já que, ao menos sob o ponto de vista jurídico, não configura hipótese de relação de poder.

Ainda que se admita que os empregadores exerçam certa ascendência sobre os seus funcionários, própria da relação hierárquica que entre eles se estabelece, isso não os autoriza a extrapolar os limites de suas prerrogativas, submetendo seus empregados a situações a que não estão obrigados juridicamente, tais como trabalhar em condições subumanas, realizar funções diferentes das determinadas no contrato de trabalho ou mesmo aceitar abatimentos na sua remuneração não previstos na lei.

Concentrando nossas atenções nesta última situação, o que se percebe é que, mesmo que no plano pragmático o empregador disponha de recursos operacionais suficientes para proceder à redução dos rendimentos de seus funcionários, caso não exista no direito positivo expressa disposição nesse sentido, sua conduta será, necessariamente, qualificada como ilícita, contrária à ordem jurídica, já que ela interfere no direito subjetivo alheio de receber integralmente a contraprestação de seu trabalho. Para que a relação de poder estabelecida entre patrão e empregado no plano da realidade social¹⁸⁶ possa ser

¹⁸⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. Belém: CEJUP, 1986, p. 281-284.

¹⁸⁶ Nesse ponto, cabe, ainda, tecer mais alguns esclarecimentos. Não se nega que no referido exemplo a relação de poder não é meramente social, mas também jurídica. Isso porque as normas do direito do trabalho outorgam conteúdo normativo a essa realidade, descrevendo-a com hipótese à qual imputa consequências jurídicas. Ocorre que essas consequências são taxativamente relacionadas pela lei, não se tratando de poder amplo e ilimitado. Assim, para que essa relação se confirme nos quadrantes do direito tributário, é necessária instituição de norma específica outorgando poderes tributários aos patrões relativamente aos seus empregados, o que inclui a possibilidade de reter impostos na fonte.

considerada conforme o direito e, em especial, o direito tributário, é necessária a existência de norma com este específico conteúdo. Do contrário, ter-se-á arbítrio, ilegalidade.

Outra circunstância inviabiliza, igualmente, a referida conclusão. Com efeito, trabalhamos também com a possibilidade de o responsável ser sujeito que mantém relação exclusivamente com o fato jurídico tributário. Nessas situações, não existindo vínculo propriamente com o seu realizador, não vislumbramos fundamento para considerar o direito de reembolso ou de retenção como um poder.

Daí a razão de nos mantermos firmes na convicção de que algumas situações reclamam a instituição de regra autônoma de repercussão do ônus tributário como forma de conciliar as normas de responsabilidade aos limites constitucionais e legais ao poder de tributar, o que se verifica em todos os casos em que a retenção ou o reembolso implica ingerência em direitos alheios.

3.3 Responsabilidade Tributária x Responsabilidade Civil

É da tradição da dogmática jurídica estabelecer paralelos entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade civil, ressaltando os pontos que aproximam essas duas realidades. Esse esforço especulativo, todavia, somente tem razão de ser diante de institutos que apresentem traços de similitude suficientes para que lhes seja outorgado semelhante, quando não, idêntico regime jurídico. Do contrário, vã será a tarefa do intérprete. O que faremos neste tópico é justamente analisar se a comparação se justifica.

As normas, conforme já vimos, apresentam homogeneidade sintática. A estrutura formal é uma só: $[D(p \rightarrow q)]$. Oscila tão-somente o aspecto semântico, na medida em que podem indicar os mais diversos conteúdos de significação. É a saturação dessas variáveis com enunciados de direito positivo

análogos que nos autoriza afirmar se estamos diante de normas com idêntica natureza e sujeitas, por conseguinte, ao mesmo regime jurídico.

Por conta disso, analisaremos separadamente os arranjos semânticos do antecedente e do conseqüente dessas duas espécies de responsabilidade, bem como os valores que motivam sua instituição, para, só num segundo momento, verificarmos se se trata de normas com idêntica natureza jurídica. Afinal, apenas a conclusão afirmativa legitimaria a atitude do legislador de atribuir-lhes o mesmo nome e outorgaria foros de cientificidade à opção do intérprete de tomá-los como institutos afins.

Antes, porém, faz-se necessário tecer alguns comentários, ainda que breves, sobre a responsabilidade civil, já que somente assim reuniremos condições para proceder à comparação que ora se propõe.

3.3.1 Características da Responsabilidade Civil

Conforme esclarecemos linhas acima, a responsabilidade civil está associada, em regra, à idéia de culpa, até mesmo porque não merecem censura ou juízo de reprovação condutas que sequer violam o dever de cautela. Por conta disso, em situações normais, a obrigação de indenizar surge quando o agente, intencionalmente ou por negligência ou imprudência, causa dano a outrem.

Como bem adverte Maria Helena Diniz¹⁸⁷, o interesse em restabelecer o equilíbrio violado pelo dano é a fonte geradora da responsabilidade civil. Busca-se o *restitutio in integrum*, ou seja, a reposição integral da vítima à situação anterior à lesão.

Os pressupostos para a sua configuração são, portanto, em estreita síntese: *i.* ato ilícito (ação ou omissão voluntária e objetivamente

¹⁸⁷ Cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7, Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 7.

imputável); *ii.* elemento subjetivo (culpa *stricto sensu* ou dolo); *iii.* dano (patrimonial ou moral); e *iv.* nexos de causalidade entre a conduta e o dano. Portanto, a vítima apenas terá direito à reparação do prejuízo experimentado caso demonstre¹⁸⁸, pela linguagem das provas, que ele decorreu de ato ilícito praticado pelo agente¹⁸⁹ com dolo ou culpa. Dispensa-se, todavia, o elemento volitivo em situações excepcionais, expressamente definidas pela lei (art. 927, parágrafo único, do CC).

Ao dispor sobre a evolução histórica da regulação da responsabilidade civil, em especial dos requisitos que integram seu antecedente, Agostinho Alvim explica:

Geralmente se diz que em face da teoria clássica a culpa era fundamento indispensável da responsabilidade e hoje deixou de ser. Porém, é certo que, em tempos primitivos, dispensava-se a culpa para fundamentar a responsabilidade; e a exigência desse requisito foi uma conquista, galvanizada na lei aquiliana. Por isso é que Josserand assinala esse movimento de vaivém. No antigo Direito Romano, a responsabilidade era objetiva; não dependia de culpa, antes se apresentava como uma reação da vítima contra a causa aparente do dano. [...] Só mais tarde o amadurecimento veio a impedir se considerasse a responsabilidade como mero reflexo do dano, introduzindo-se então a idéia de imputabilidade. E conclui Josserand ser a culpa aquiliana uma espécie de pecado jurídico: quem não cometeu não é responsável. E Ripert, em *La Règle Morale dans les Obligations Civiles*, criticando a teoria do risco, pondera que “uma responsabilidade objetiva constitui regresso à regra bárbara da vingança exercida sobre o instrumento do dano...” [...] Atualmente, volta ela ao objetivismo. Não por abraçar, de novo, a idéia de vingança, mas por se entender que a culpa é insuficiente para regular todos os casos de responsabilidade e, mesmo, quanto aos mais extremados, por entenderem que o verdadeiro fundamento da

¹⁸⁸ Em regra, o sujeito prejudicado deve fazer prova da lesão experimentada, bem como demonstrar que ela decorreu da ação culposa do infrator. Todavia, em algumas circunstâncias determinadas, inverte-se o ônus da prova, atribuindo ao agente o dever de provar que não realizou a conduta que lhe está sendo imputada, que não está presente o elemento subjetivo ou que o dano não se concretizou. Noutras situações, estabelece, ainda, presunção absoluta de dano, surgindo o dever de reparar diante do simples relato, em linguagem competente, do fato descrito na antecedente da norma de responsabilidade. Hipótese típica de dano presumido é a mora nas obrigações pecuniárias, em que o credor, ainda que se não alegue prejuízo, terá direito à indenização, ou melhor, aos juros moratórios (Cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7, Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 56).

¹⁸⁹ O art. 188 do CC relaciona as hipóteses de exclusão de ilicitude.

responsabilidade é o risco que cada um corre, como reflexo de seus atos.¹⁹⁰

Também nesse sentido são as lições de Silvio Rodrigues, segundo o qual

o encargo de provar a culpa, imposto à vítima, às vezes se apresenta tão difícil que a pretensão daquela de ser indenizada na prática se torna inatingível. [...] Daí o recurso a muitos procedimentos para atenuar o ônus probatório, até a medida extrema, apresentada pela adoção da teoria do risco, ou da adoção da responsabilidade objetiva.¹⁹¹

A solução encontrada pelo direito positivo para imprimir maior efetividade à responsabilidade civil foi justamente flexibilizar, em casos determinados, os requisitos para a configuração do seu suporte factual, a ponto de prescindir do elemento subjetivo. Tudo como forma de minimizar as chances da vítima não ser ressarcida.

Institui-se, assim, a responsabilidade objetiva, que se sustenta na teoria do risco. De acordo com esta teoria¹⁹², aquele que, por ato seu, cria perigo ou probabilidade de dano a terceiros, deve ser obrigado a repará-lo, ainda que sua atividade e o seu comportamento sejam isentos de culpa¹⁹³. Examina-se a situação objetiva e, demonstrando-se a relação de causa e efeito entre o

¹⁹⁰ ALVIM, Agostinho. *Da inexecução das obrigações e suas conseqüências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 244.

¹⁹¹ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil. Responsabilidade Civil*. v. 4, 27. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 17.

¹⁹² A teoria do risco é alvo de severas críticas por parte dos defensores da doutrina subjetivista, os quais alegam que, em nome da proteção da vítima, tem-se violado a justiça social, impondo indiscriminadamente o dever de reparar, o que, em última instância, implica equiparar o comportamento lícito ao ilícito do agente. Nesse ponto, Cavalieri Filho esclarece: “Mas as críticas não procedem. Se risco é perigo, é mera probabilidade de dano, não basta o risco para gerar a obrigação de indenizar. Ninguém responde por coisa alguma só porque exerce atividade de risco, muitas vezes até socialmente necessária. Também aqui será necessário violar dever jurídico. A responsabilidade surge quando a atividade perigosa causa dano a outrem, o que evidencia que também em sede de responsabilidade objetiva o dever de indenizar tem por fundamento a violação de um dever jurídico, qual seja, o dever de segurança, que se contrapõe ao risco. Com efeito, quem dispõe a exercer alguma atividade perigosa terá que fazê-lo com segurança, de modo a não causar dano a ninguém, sob pena de ter que por ele responder independentemente da culpa.” (*Programa de Responsabilidade Civil*. 7. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007, p. 131).

¹⁹³ Como bem adverte Maria Helena Diniz, “é preciso deixar bem claro que o perigo deve resultar do exercício da atividade e não do comportamento do agente”. (*Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7, Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 49).

comportamento do agente e o prejuízo experimentado, surge para a vítima o direito exigir ressarcimento. A questão resolve-se, portanto, na prova da relação de causalidade, sendo dispensável qualquer juízo de valor sobre o elemento subjetivo.

Mas não param por aqui as possibilidades de classificação da responsabilidade civil. Outros tantos elementos podem ser tomados como critério de *discrimen*. Para o desenvolvimento do presente trabalho, interessa-nos, ainda, aquela que leva em conta o tipo de relação que se mantém entre o responsável e a conduta que causa o dano. A partir deste critério, classificamos a responsabilidade em: *i.* direta ou por ato próprio e *ii.* indireta ou por ato de terceiro¹⁹⁴.

A responsabilidade por atos de terceiros está prevista nos arts. 932 e 933 do CC:

Art. 932. São também responsáveis pela reparação civil:

I - os pais, pelos filhos menores que estiverem sob sua autoridade e em sua companhia;

II - o tutor e o curador, pelos pupilos e curatelados, que se acharem nas mesmas condições;

III - o empregador ou comitente, por seus empregados, serviçais e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele;

IV - os donos de hotéis, hospedarias, casas ou estabelecimentos onde se albergue por dinheiro, mesmo para fins de educação, pelos seus hóspedes, moradores e educandos;

V - os que gratuitamente houverem participado nos produtos do crime, até a concorrente quantia.

Art. 933. As pessoas indicadas nos incisos I a V do artigo antecedente, ainda que não haja culpa de sua parte, responderão pelos atos praticados pelos terceiros ali referidos.

Sem dúvida, o princípio geral que vigora no direito civil brasileiro é o de que cada um responde exclusivamente pelos atos que deu causa.

¹⁹⁴ A responsabilidade pode decorrer, igualmente, de fato de animal ou coisa inanimada que pertençam ao responsável. Não estudaremos essas modalidades, por se tratarem de matérias que fogem ao objeto de especulação aqui delimitado.

Existem, entretanto, algumas poucas exceções em que a lei admite a imputação de responsabilidade em decorrência de atos praticados por terceiro, desde que este esteja, de algum modo, sob a sujeição do responsável.

A idéia principal que justifica a responsabilidade por fato de outrem é a segurança da vítima. Do mesmo modo que na responsabilidade objetiva, é instrumento de que se vale o direito positivo para oferecer maior garantia àqueles que sofreram um dano, ampliando a probabilidade de seu ressarcimento, diante da presunção (pré-legislativa) de que o seu causador não possui recursos para repará-lo. Baseia-se, portanto, no princípio de que ninguém deve ficar irressarcido do prejuízo experimentado.

Assim, se, por exemplo, um motorista profissional atropela e mata uma pessoa, é razoável que os herdeiros da vítima pleiteiem do empregador indenização pelos prejuízos que experimentaram. Este responde não porque tenha agido com culpa na escolha ou no monitoramento do seu empregado, mas porque tem o dever objetivo de guarda, vigilância e cuidado em relação “aos empregados, serviçais e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele” (art. 932, III, do CC). Ou seja, responde pelo simples fato de ser empregador.

Neste ponto, o Código Civil de 2002, distanciando-se do anterior, preferiu adotar como regra a responsabilidade objetiva do terceiro. Diante de nítido conflito de valores (proteção do lesado *versus* proteção do sujeito que não realizou qualquer ilícito), o legislador optou não só por prestigiar a segurança da vítima, mas por reforçá-la ao extremo, dentro das suas possibilidades, cumulando em uma única situação dois instrumentos de garantia.

Após a edição do novo Código, portanto, não há mais espaço para discussões sobre a presença da culpa *in eligendo* ou *in vigilando*¹⁹⁵ ou qualquer outra especulação de caráter subjetivo relativamente ao responsável. A

¹⁹⁵ Culpa *in eligendo*, como esclarece Maria Helena Diniz, “advém da má escolha daquele a quem se confia a prática de um ato ou o adimplemento da obrigação”. Já a “culpa *in vigilando* decorre da falta de atenção com o procedimento de outrem, cujo ato ilícito o responsável deve pagar”. (*Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7, Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 43).

obrigação das pessoas relacionadas no art. 932, do CC, decorre do próprio vínculo que mantêm com o causador do dano, o qual impõe o dever objetivo de cuidar, guardar, vigiar os sujeitos que delas dependam, sob pena de ter que arcar com as consequências dos atos por eles praticados.

Deve-se chamar a atenção, ainda, para o seguinte ponto: objetiva é a responsabilidade dos pais, tutores, curadores, empregadores e demais sujeitos referidos no art. 932, do CC, e não daqueles pelos quais são responsáveis. Em qualquer hipótese de responsabilidade por ato de terceiro, será necessária a prova de que o dano experimentado decorreu de situação que, em tese,¹⁹⁶ configuraria ato culposo – *lato sensu* – do filho, do pupilo, do curatelado, do empregado, do hóspede etc. – isto, é claro, se o fato subjacente for hipótese de responsabilidade subjetiva.

Retomemos o exemplo acima exposto para facilitar a compreensão. Quando o empregador é compelido a ressarcir os prejuízos causados pelo atropelamento cometido por seu funcionário o que se percebe é o

concurso de duas responsabilidades: a do comitente ou patrão e a do preposto. A do primeiro é objetiva: porque o comitente é garantidor ou assegurador das consequências danosas dos atos do seu agente, a do segundo é subjetiva, porque embora desnecessária a culpa do civilmente responsável (comitente) é indispensável em relação ao agente, autor do fato material (preposto, agente etc.).¹⁹⁷

Em outras palavras, a comprovação de que o empregado agiu com culpa ou dolo é condição inafastável para a imputação de responsabilidade – objetiva – ao empregador.

¹⁹⁶ Não foi por acaso que utilizamos a expressão *situação que, em tese, configura ato culposo do agente*. Em muitas circunstâncias relacionadas no art. 932, o agente é inimputável. Daí não ser possível falar, tecnicamente, em ato ilícito culposo, já que lhe faltam justamente a possibilidade de conhecer e observar o dever que foi violado. É importante ter presente que, quanto maior for a falta de discernimento do incapaz, maior é o dever objetivo de vigilância do seu responsável e, via de consequência, mais forte a autorização para lhe imputar o dever de reparar o dano causado pela pessoa que estava sob a sua sujeição. Se, por outro lado, as características da atuação não autorizem a atribuição de qualquer culpa ao agente, ainda que se trate de sujeito imputável, os responsáveis nada terão que indenizar. Seria um contra-senso exigir dessas pessoas aquilo que não seria devido caso a obrigação de indenizar fosse imputada exclusivamente ao causador do dano.

¹⁹⁷ CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Programa de Responsabilidade Civil*, 7. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007, p. 175.

À primeira vista, poder-se-ia pensar que a presente norma excepciona o princípio da pessoalidade da pena, sendo, por essa mesma razão, inconstitucional. Esse inconveniente, todavia, é contornado pelo próprio legislador ao garantir o direito de regresso dos valores desembolsados na quase totalidade das situações em se imputa responsabilidade por fato de terceiro. É o que dispõe expressamente o art. 934, do CC:

Art. 934. Aquele que ressarcir o dano causado por outrem pode reaver o que houver pago daquele por quem pagou, salvo se o causador do dano for descendente seu, absoluta ou relativamente incapaz.

Como forma de sistematizar o que acabamos de expor, reuniremos as informações em quadro analítico, indicando as principais características de cada uma das espécies de responsabilidade civil identificadas:

<i>Responsabilidade por ato próprio</i>		<i>Responsabilidade por ato de terceiro</i>
<i>SUBJETIVA</i>	<i>OBJETIVA</i>	
<p><u>Idéia central</u>: aquele que causar dano tem o dever de repará-lo.</p> <p><u>Pressupostos</u>: ato ilícito (dolo ou culpa) + dano + nexos causal.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ A culpa deve ser comprovada pela vítima; ➤ Pode a lei, todavia, determinar a inversão do ônus da prova do elemento volitivo (presunção relativa da culpa); ➤ A lei pode se satisfazer com a culpa ou exigir o dolo (conduta intencional dirigida ao resultado) para sua configuração. 	<p><u>Idéia central</u>: aquele que, por ato seu, cria risco de dano a terceiro tem o dever de repará-lo, ainda que seu comportamento seja isento de culpa (teria do risco).</p> <p><u>Pressupostos</u>: ato + dano + nexos causal.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ A culpa é irrelevante para o dever de indenizar; ➤ Não se confunde com a mera inversão do ônus da prova do elemento volitivo. A culpa não é elemento que integra o suposto normativo; ➤ Examina-se a situação fáctica e, ficando demonstrada a relação de causalidade entre o comportamento do agente e o dano, a vítima fica investida do direito subjetivo de exigir reparação; ➤ É, pois, mecanismo que visa a dar maior efetividade à busca da segurança da vítima. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Tecnicamente, só há que se falar em responsabilidade por ato de terceiro quando o responsável não concorrer com ato doloso ou culposo para o dano. Isso porque, do contrário ter-se-á concurso de agentes, não propriamente responsabilidade por ato de terceiro; ➤ A responsabilidade por ato de terceiro é aceita porque configura garantia da reparação do dano sofrido pela vítima. Ou seja, o que se busca é ampliar, ao extremo as possibilidades de ressarcimento do prejuízo sofrido pela vítima; ➤ Assegura-se ao responsável o direito de regresso na maioria das situações (art. 934 do CC/02).

Tecidos estes breves comentários, passemos a confrontar as características da responsabilidade civil com as da responsabilidade tributária, em qualquer de suas espécies, a fim de identificar pontos de intersecção entre essas duas realidades. Para tanto, valeremo-nos do expediente lógico da abstração isoladora, concentrando nossa atenção, nesse primeiro instante, no antecedente dessas duas normas.

3.3.2 Paralelos entre Responsabilidade Civil e Responsabilidade Tributária

Diante das notas comuns dos fatos descritos na hipótese da norma de responsabilidade civil, podemos enunciá-lo da seguinte forma: *Dado o fato de causar dano a outrem em virtude da prática de ato ilícito doloso ou culposo ou, eventualmente, em decorrência da criação de risco.* Se a situação se referir à responsabilidade por ato de terceiro, agrega-se mais um elemento, passando a apresentar o seguinte conteúdo: *Dado o fato de manter vínculo de sujeição com pessoa determinada e este causar dano a outrem em virtude da prática de ato ilícito doloso ou culposo ou, eventualmente, em decorrência da criação de risco.*

No que toca à responsabilidade tributária, também o antecedente normativo poderá ser preenchido com dois conteúdos semânticos diferentes, variáveis de acordo a natureza jurídica do fato eleito pelo legislador, se lícito ou ilícito. Em ambos os casos, todavia, o arranjo sintático é o mesmo: um enunciado molecular,¹⁹⁸ composto pela descrição de duas situações de fato,

¹⁹⁸ Os enunciados podem ser classificados em simples (atômicos) ou complexos (moleculares) a depender de sua composição. Os enunciados complexos são justamente aqueles compostos por mais de um enunciado atômico, apresentando, por essa razão, mais de um núcleo (verbo). Ao dispor sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho esclarece: “Nominaremos de fórmulas atômicas aquelas construídas em consonância com R1, vale dizer, uma variável isoladamente considerada. Todas as demais serão moleculares, incluindo-se a formada de acordo com R2, ou seja, uma única variável proposicional precedida do operador monádico. A fórmula atômica é também conhecida por “simples”, sendo “complexa” a molecular. Os termos vêm da Química, na qual os símbolos das moléculas são obtidos por associações de símbolos de átomos, que são originários ou primitivos e, portanto, indecomponíveis.” (*Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 96).

onde uma delas remete necessariamente às notas predicativas do fato jurídico tributário em sentido estrito.

Noutros termos, a regra de responsabilidade tributária descreve na sua hipótese dois núcleos cumulativos, inseparáveis e logicamente dependentes, que correspondem às notas do fato jurídico tributário conjugado às notas indicativas de outro evento qualquer, lícito ou ilícito. É justamente este “fato complexo” a causa eleita pelo legislador para a imputação da responsabilidade. Ausente qualquer das partes e não se terá suporte fático suficiente para a sua incidência.

Quanto a este ponto, são muito precisas as lições de Misabel Derzi:

Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável por lei, estamos diante de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, a que já nos referimos anteriormente, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese. Nesse sentido, podemos falar em hipótese ou fato gerador básico ou matriz e em fato gerador secundário, complementar e dependente. Se não ocorrer o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica ou matriz, ou mesmo ocorrendo e estando extinta a obrigação do contribuinte, então também inexistirá a obrigação do responsável tributário. O fato gerador da norma secundária não é, assim, suplementar ou sucedâneo (chamado de *Ersatztatbestand* pelos alemães), nem de substituição, mas pressupõe, antes de tudo, a ocorrência do fato gerador da norma básica ou matriz (quer da obrigação principal, acessória ou das sanções).¹⁹⁹

Recaindo a escolha do legislador sobre um fato lícito, a hipótese normativa poderá ser assim estruturada: *Dado o fato de realizar um evento qualquer lícito, que tenha relação indireta com o “fato gerador” do tributo ou relação, direta ou indireta, com o sujeito que o realizou e ter sido efetivado o evento tributário stricto sensu por sujeito diverso, desacompanhado do respectivo pagamento do valor devido a título de tributo.* Por outro lado, na

¹⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 724.

eventualidade de ser eleito fato ilícito, outro será o seu teor: *Dado o fato de realizar um evento ilícito que turba a arrecadação e ter sido efetivado o evento tributário stricto sensu por sujeito diverso do que praticou o ilícito.*²⁰⁰

Note-se que, numa e noutra hipótese, exige-se a presença simultânea de dois eventos, um tributário e outro não, este sim, lícito ou ilícito. Ausente qualquer deles e não há que se falar em suporte fático suficiente para a aplicação da norma de responsabilidade. Formalizando a linguagem, representaríamos assim: [D (p1. p2 → ...)].

A realização do fato tributado é, pois, condição necessária, mas não suficiente para a incidência da regra de responsabilidade. Trata-se de um dos pressupostos fáticos da aplicação da norma. Mesmo nos casos de substituição tributária para frente essa regra se mantém. A única diferença é que o fato tributado é presumido. Tanto isso é verdade que, caso a sua ocorrência não se verifique no plano fenomênico, o Fisco, mediante a apresentação de provas, deverá devolver os valores pagos a esse título. Também nesse sentido são as lições de Maria Rita Ferragut:

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.²⁰¹

Partindo dessa única referência, qual seja, o antecedente normativo, a conclusão imediata que se alcança é a de que se paralelo há entre a responsabilidade civil e a tributária, ele somente pode ser estabelecido entre a espécie de responsabilidade civil por ato de terceiro e a espécie de responsabilidade tributária sancionatória. Afinal, apenas a hipótese dessas

²⁰⁰ Nesses casos, o não pagamento do valor devido a título de tributo não é elementar ao tipo tributário. A depender da espécie de responsabilidade de que se trate, o inadimplemento não é requisito necessário para a configuração do fato da responsabilidade sancionatória.

²⁰¹ *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 33.

normas apresenta identidade estrutural: um enunciado molecular, que conjuga uma ocorrência lícita a outra ilícita.

Uma particularidade, todavia, dificulta a equiparação dessas duas realidades. Em matéria tributária, não se exige a comprovação do prejuízo para a constituição do fato da responsabilidade, por não se tratar de elemento normativo. A princípio, as especulações em torno do dano se operam na fase pré-jurídica, descabendo discussões a seu respeito no momento da aplicação da norma. Ou seja, o indício de que alguns tributos não costumam ser pagos em determinadas situações é utilizado pelo legislador como fundamento para editar norma desta natureza, não para aplicá-la.

Situação bastante diferente ocorre na responsabilidade civil. Em geral, o dano é elemento que integra o desenho da hipótese normativa na qualidade de condição necessária para a imputação do dever de reparar. Sem ele não se perfaz o suporte fáctico descrito na norma, sendo ilegal sua incidência, exceção feita apenas às poucas hipóteses de presunção legal de dano.

Assim, a comparação somente se justifica e, mesmo assim, com alguns temperamentos, caso se admita que, em se tratando de responsabilidade tributária sancionatória, o prejuízo²⁰² é invariavelmente presumido. Isso é até defensável, já que, conforme anteriormente afirmado, o ilícito tomado como hipótese da responsabilidade tributária é sempre ato que visa a mascarar a realização do fato tributado. Assim, é viável a sua qualificação como índice de risco para a não satisfação do crédito.

Alerte-se, todavia, para uma particularidade: enquanto no direito civil a regra é a responsabilidade objetiva do terceiro, nos casos de responsabilidade tributária sancionadora, a comprovação de que o responsável

²⁰² Em matéria tributária, em regra, o dano corresponde ao tributo não pago. A mora, assim como no direito civil, gera uma presunção de prejuízo. Ocorre que, em algumas circunstâncias, a responsabilidade é atribuída ao terceiro antes mesmo de se exaurirem os meios de cobrança da dívida contra o realizador do fato jurídico tributário. Pior, há casos em que sequer há a possibilidade de o Fisco exigir desse sujeito o pagamento do crédito tributário, como ocorre, por exemplo, nos casos de substituição tributária. Daí ser mais apropriado falar em dano presumido.

agiu com dolo ou, ao menos, com culpa, é condição necessária para a constituição do débito tributário contra a sua pessoa²⁰³.

Ultrapassada esta questão, tomemos mais um critério comparativo: os valores subjacentes à instituição das respectivas normas. Pois bem, a responsabilidade civil visa a resguardar a segurança da vítima, não a deixando irressarcida do dano experimentado²⁰⁴ (interesse privado). Sob outra perspectiva, serve como sanção civil, de natureza compensatória, na medida em que pune o infrator com o dever de reparar o prejuízo.

Por outro lado, o fim último da responsabilidade tributária é sempre a segurança da arrecadação (interesse público), minimizando os riscos de inadimplência de tributos. Mesmo nas hipóteses de responsabilidade sancionatória, essa finalidade é perseguida pela norma, ainda que indiretamente. Prova disso é que a pena imputada ao responsável geralmente corresponde ao valor do tributo. Assim, ao passo que pune o infrator, imprime maior garantia à satisfação do crédito tributário.

Num e noutro caso, a responsabilidade é mecanismo utilizado pelo direito positivo com dupla função: *i.* imprimir segurança ao lesionado e *ii.* servir como sanção do infrator²⁰⁵. Ocorre que, ainda que se inclua o Fisco na classe das vítimas diretas, não será possível igualar os valores que motivam a edição dessas duas normas. Por trás da responsabilidade tributária estará sempre o interesse público, toda a coletividade figurando como lesionada indireta, diversamente da responsabilidade civil, que protege apenas direitos individuais.

²⁰³ “[...] 4. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes. 5. A comprovação da responsabilidade do sócio é imprescindível para que a execução fiscal seja redirecionada, mediante citação do mesmo. 6. Agravo regimental improvido.” (STJ/AGResp. 536531, STJ, 2ª T., DJ 25.04.05, Rel. Min. Eliana Calmon).

²⁰⁴ Segundo Antunes Varela, a responsabilidade civil visa à reparação do dano causado a outrem, desfazendo tanto quanto possível seus efeitos, restituindo o prejudicado ao *statu quo ante*. (Cf. VARELA, Antunes. *Direito das Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 256).

²⁰⁵ Note-se que a referida comparação se restringe a responsabilidade civil e tributária sancionatória. Em se tratando de responsabilidade tributária estritamente fiscal ou não-sancionatória, sua função é única: minimizar os riscos de inadimplemento do tributo, ou seja, dar maior garantia ao Fisco.

Esta circunstância já seria suficiente para, por si só, submeter esses dois institutos a regimes jurídicos diversos.

Como consequência, os limites para a sua instituição são igualmente diferentes. A responsabilidade civil é condicionada pelos princípios da pessoalidade da pena, da proporcionalidade e da razoabilidade. Já a responsabilidade tributária, em especial a de natureza exclusivamente fiscal, se submete aos princípios do direito de propriedade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Com efeito, tributo é exceção constitucional ao direito de propriedade. Trata-se de permissão específica para o Estado se apropriar de parcela da riqueza manifestada pelo particular, mesmo diante de situações em que não concorra com a prática de ilícito, tampouco dê causa a dano. Ocorre que como o responsável, em nenhuma hipótese, realiza o fato signo de capacidade econômica, para que a referida imputação seja válida, especialmente nos casos em que também não concorra com a prática de ilícito, é necessário que sejam postos à sua disposição mecanismos que lhe permitam transferir integralmente o ônus do tributo ao realizador do fato tributário.

Dito isso, fica clara a existência de certa proximidade entre a responsabilidade civil por ato de terceiro e a tributária não-sancionatória. Afinal, o direito de regresso *lato sensu* (o que inclui a repercussão) é uma constante no regime jurídico desses dois institutos.

Por fim, passamos à análise do conseqüente normativo. Tratando-se de responsabilidade tributária, o objeto da prestação²⁰⁶ em torno da

²⁰⁶ Os outros elementos que integram as respectivas relações jurídicas são bem diferentes nessas duas normas. Tratando-se de responsabilidade tributária, o sujeito ativo é, em regra, uma pessoa política de direito constitucional interno (exceto nos casos de parafiscalidade) e o sujeito passivo é sempre um terceiro, ou seja, pessoa que não realizou o fato tributado (um dos elementos do fato causa da obrigação a que está sujeito). Já na responsabilidade civil, tanto o sujeito passivo como o ativo são fixados em razão do prejuízo, correspondendo, o primeiro, àquele que deu causa ao dano e, o segundo, àquele que o experimentou. Assim, como se percebe, o prejuízo determina não só o objeto da prestação, bem assim todos os elementos que integram a relação jurídica de direito civil, o que não ocorre em matéria tributária. Todavia, entendemos que estas particularidades não são suficientes para determinar o regime jurídico que lhes será aplicável, razão pela qual não as comentamos no corpo do texto.

qual confluem dever jurídico e direito subjetivo é o valor devido a título de tributo, ou seja, um percentual da riqueza manifestada pela realização do fato signo presuntivo de capacidade econômica descrito no antecedente normativo, sendo indiferente a natureza do outro fato que lhe é associado.

Assim, em regra, independentemente de a obrigação do responsável decorrer de ato lícito ou ilícito, o parâmetro para a determinação do seu dever é justamente o valor do crédito tributário. Já, em se tratando de responsabilidade civil, a prestação recai sobre o montante do prejuízo experimentado pelo sujeito ativo (art. 944, CC). Como bem adverte Agostinho Alvim, “em face da nossa lei, leva-se em conta o dano que o credor sofreu, o dano subjetivo, avaliado em face do desfalque do seu patrimônio, [...] aquilo que perdeu ou deixou de ganhar”²⁰⁷.

Também nessa situação, para que seja possível nivelar estas duas realidades, é imprescindível partir da presunção de que o valor do tributo corresponde exatamente ao prejuízo que seria experimentado pelo Fisco caso não existisse norma de responsabilidade.

Agostinho Alvim, ao dispor sobre alguns institutos de direito civil chega a conclusões aplicáveis, analogicamente, ao presente caso. Nas suas palavras:

[...] a multa penitencial e as arras penitenciais (institutos que admitem indenização independentemente do dano) [...] não são propriamente casos de indenização sem dano, e sim de dispensa da alegação de prejuízo. Mas como não se trata de uma presunção que apenas remova o ônus da prova, o resultado é que bem se pode dar a hipótese de indenização de dano algum. O Código Civil não fala em ressarcimento, independentemente de prejuízo, quanto trata da cláusula penal (art. 927) e, sim, em exigência da pena, independentemente da alegação de prejuízo, adotando técnica muito exata.²⁰⁸

²⁰⁷ ALVIM, Agostinho. *Da inexecução das obrigações e suas conseqüências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 215-216.

²⁰⁸ Id. *ibid.*, p. 180.

Da mesma forma que no exemplo acima exposto, o paralelo entre a responsabilidade civil e a tributária somente se justifica caso entenda-se que o direito positivo estabelece presunção legal de dano diante da ocorrência dos fatos descritos nas hipóteses de responsabilidade tributária e mais, que presume inclusive o seu valor, qual seja, o montante devido a título de tributo.

Do exposto, entendemos que, apesar dos inúmeros traços de similitude entre essas duas normas, não é possível igualá-las a ponto de defender sua sujeição a idêntico regime jurídico. Não se nega a existência de pontos de intersecção entre estes institutos jurídicos, especialmente quando o paradigma é a responsabilidade civil por ato de terceiro. Suas particularidades, todavia, exigem que sejam tomadas como regras autônomas, sujeitas, portanto a específica regulamentação.

E quando a comparação se estabelece com as hipóteses de responsabilidade não sancionatória, os elementos que afastam essas duas realidades ficam ainda mais visíveis.

A digressão foi extensa, porém, oportuna, na medida em que entendemos ter apontado diversas características que aproximam esses institutos jurídicos, mas que não são suficientes para tomá-los como algo único, idêntico.

Posto isto, voltemos a concentrar nossa atenção nas normas tributárias, procedendo à classificação dos sujeitos passivos previstos no nosso ordenamento jurídico.

3.4 Classificação dos sujeitos passivos tributários

Muitas são as propostas de classificação dos sujeitos passivos tributários. Segundo Rubens Gomes de Souza eles se dividiriam em diretos e indiretos. A sujeição passiva indireta apresentaria duas espécies: *i.* a substituição e *ii.* a transferência. Esta última, por sua vez, se subdividiria em: *i.* solidariedade,

ii. sucessão e iii. responsabilidade²⁰⁹. Para cada um desses conceitos, o autor apresenta as seguintes definições:

A) – 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 transferência, como dissemos, são três, a saber:

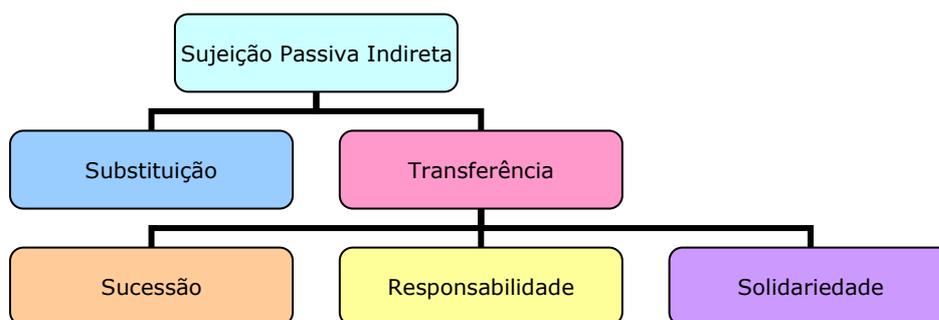
(a) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação; [...]

(b) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; [...]

(c) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto.

B) – 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.²¹⁰

Para melhor visualizar a classificação proposta, organizamo-la graficamente:

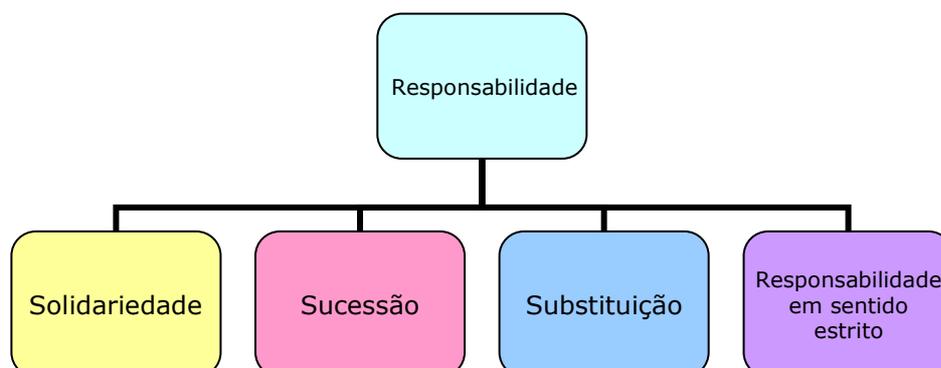


Esta sistematização, todavia, foi parcialmente alterada quando o autor passou a considerar a responsabilidade como gênero, ou seja, como termo sinônimo de sujeição passiva indireta, sendo as demais hipóteses acima referidas

²⁰⁹ Também é esta a classificação proposta por Fábio Fanucchi (Cf. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 246-247.

²¹⁰ *Compêndio de Legislação Tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92-93.

suas espécies. A partir de então, passou a organizar a sujeição passiva da seguinte forma:



Apesar de se tratar de classificação proposta pelo principal co-autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, ela se distancia do direito positivo, na medida em que se vale de critérios econômicos e pré-jurídicos. Não serve, pois, aos propósitos do presente trabalho, que se propõe analisar apenas o dado jurídico. Isso, inclusive, foi expressamente reconhecido pelo próprio Rubens Gomes de Souza quando afirmou que

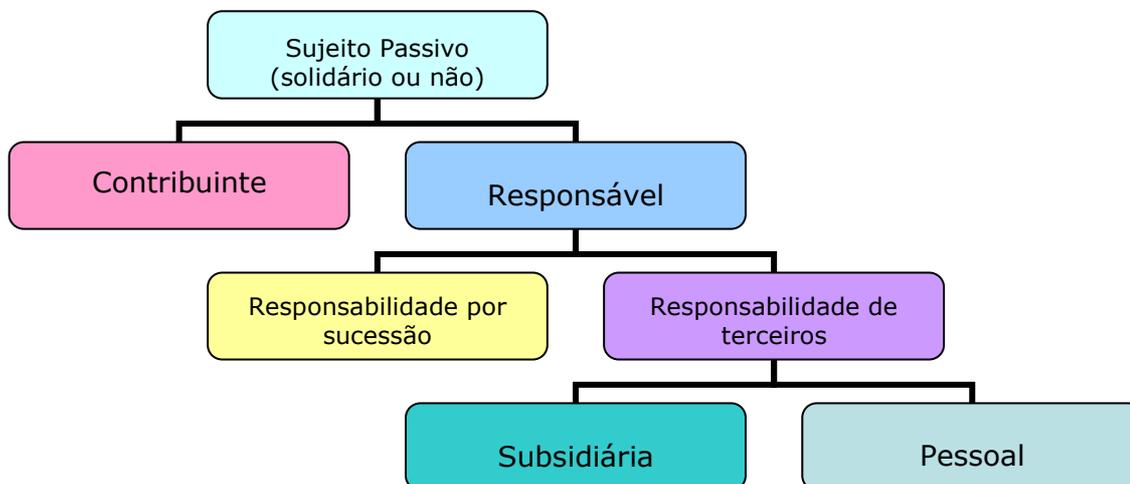
para definir quem a lei deva escolher para pagar o tributo, os critérios são os mesmos que já examinamos, isto é, o territorial, o político e o econômico. Afastados os dois primeiros pelas razões já explicadas, resta o critério econômico, que é de fato o melhor.²¹¹

Não bastasse isso, indica a solidariedade como espécie autônoma do gênero “sujeitos passivos indiretos”. Todavia, em nossa perspectiva de análise, a solidariedade é, em regra, mera característica da sujeição passiva²¹², aplicando-se indistintamente aos sujeitos passivos diretos ou indiretos, para usar a mesma denominação do autor.

²¹¹ *Compêndio de Legislação Tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92.

²¹² A solidariedade passiva, em seu sentido clássico (art. 275, do CC), diz respeito apenas à forma pela qual os vários devedores se relacionam em torno de um único objeto, de modo que todos se obriguem ao pagamento integral da dívida. Ou seja, não é modalidade de sujeição passiva, mas específico vínculo que se estabelece entre uma pluralidade de sujeitos passivos. É o que teremos a oportunidade de analisar no capítulo seguinte.

Alberto Xavier²¹³, por sua vez, sob o discurso de descrever a classificação positivada dos sujeitos passivos, apresenta a seguinte estruturação:



Para nós, também esta proposta não se sustenta por três razões fundamentais: *i.* se vale apenas das normas do Código Tributário Nacional, como se fosse possível, na tarefa de apresentar um retrato do direito positivo, desconsiderar as disposições esparsas sobre a matéria, as quais incluem, no mínimo, mais uma espécie: a substituição; *ii.* mesmo que se considere útil classificação que utiliza apenas esse repertório, não há como ignorar que autor não faz qualquer referência às regras reunidas do Código Tributário Nacional sob o título de responsabilidade por infrações; e, *iii.* a despeito de admitir que a solidariedade possa caracterizar todo e qualquer sujeito passivo, entende que a subsidiariedade seria apenas subespécie da responsabilidade de terceiros, sem apresentar qualquer justificativa para este tratamento diferenciado.

Agostinho Sartin²¹⁴ também distingue os sujeitos passivos em diretos e indiretos. Aqueles, por manterem relação pessoal com o fato ou ato que constitui a materialidade do tributo, responderiam por dívida própria. Já

²¹³ XAVIER, Alberto. Contribuinte responsável no imposto de renda sobre juros pagos a residentes no exterior. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 15, n. 55, p. 82-114, jan./mar. 1991, p. 98.

²¹⁴ SARTIN, Agostinho. Sujeição Passiva no ICM. *Revista de Direito Tributário*. v. 7, n. 25-26, São Paulo: Malheiros, jun./dez. 1983, p. 179.

o sujeito passivo indireto teria também uma relação com esse fato gerador, não uma relação direta e pessoal, mas uma relação qualquer estabelecida pelo Direito ou mesmo pelos fatos, sempre uma relação indireta, sempre respondendo por uma dívida de terceiro, não por dívida própria.

E arremata:

Transfere-se a dívida, a obrigação de se pagar um quantum em dinheiro para o erário público. Não se transfere a obrigação propriamente dita, o vínculo permanece ligando o sujeito passivo direto. O que se transfere é a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação de terceiro. Por isso é que se fala que ele solve a dívida alheia.

Como se percebe, o autor é adepto da teoria dualista da obrigação tributária, tão criticada por Marçal Justen Filho²¹⁵. Defende que a obrigação (gênero) enfeixaria duas relações jurídicas distintas: a relação de obrigação propriamente dita (ou de dívida) e a relação de responsabilidade. Nossas premissas, todavia, são totalmente incompatíveis com as defendidas por esta corrente teórica. Isso porque entendemos que só existe obrigação no consequente de uma norma jurídica, daí a razão de concluirmos que o sujeito passivo indireto também responde por dívida própria, ainda que tenha sido outra pessoa quem realizou o pressuposto objetivo da tributação.

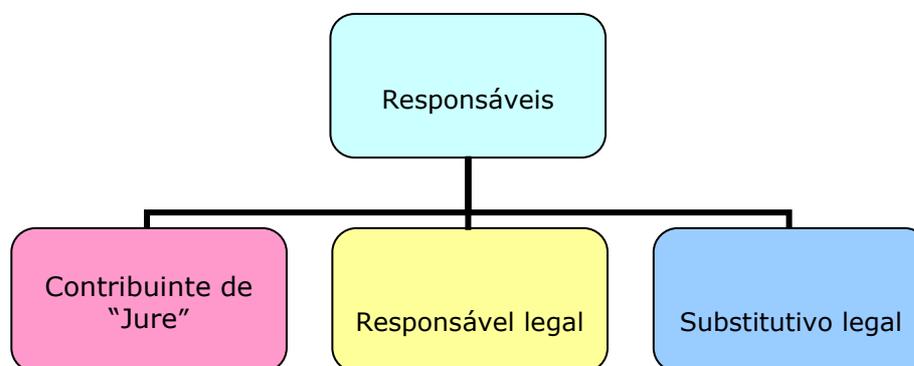
Não bastasse este inconveniente, esse magistério também é tecido com base em critérios econômicos ou em dados ocorridos em momento pré-legislativo, o que não se sustenta diante de uma análise dogmática que pretende apenas descrever os fenômenos normativos.

Alfredo Augusto Becker, de outra parte, classifica os responsáveis em três espécies:

- i. o contribuinte de “jure”, a que 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 a pessoa à qual a lei atribui a obrigação de cumprir a prestação jurídico-tributária, porque o contribuinte de “jure” não a

²¹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 91-96.

satisfaz; e iii. o substituto legal tributário que é identificado como sendo uma única pessoa a quem a lei, de forma inicial e direta, elege como sujeito passivo da relação jurídica tributária em substituição ao contribuinte de 'jure'.²¹⁶



Não acatamos a classificação proposta por Becker pelas mesmas razões expostas por Maria Rita Ferragut:

seja em função de que as regras que compõem o direito positivo exigem classificação diversa, a fim de agrupar e separar normas com características muito diferentes, seja em função de nosso entendimento divergir de alguns dos conceitos adotados pelo autor.²¹⁷

3.4.1 Nossa classificação

Consideramos que a classificação mais acertada para as normas de sujeição passiva é a que as divide em contribuintes e responsáveis, utilizando como critério o grau de proximidade que a pessoa compelida ao pagamento do tributo mantém com o fato jurídico tributário. A classe dos responsáveis, por sua vez, poderá sofrer tantos cortes quantas forem as naturezas dos fatos eleitos pelo legislador para sua instituição. Isso porque o Código Tributário Nacional não exaure as hipóteses de responsabilidade, delegando ao

²¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 287.

²¹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 55.

legislador ordinário a possibilidade de instituir tantas outras, desde que observados os limites positivados por ele próprio e pela Constituição da República.

No que diz respeito às suas características, a sujeição passiva poderá ser: *i.* exclusiva ou pessoal, quando competir a um único sujeito o pagamento do tributo, ou *ii.* plural ou concorrente, quando houver concurso de sujeitos passivos tributários, sejam eles pertencentes ao conjunto dos contribuinte ou dos responsáveis.

A sujeição passiva exclusiva inclui tanto os casos em que, desde o início, é apenas uma a pessoa obrigada ao pagamento do tributo – o que se verifica quando o devedor legal se resume à pessoa do contribuinte ou nas hipóteses de substituição tributária –, como as situações em que, dada a concorrência de fato posterior, a obrigação tributária se transfere para novo sujeito passivo, excluindo a do antigo devedor (*i.e.* art. 135, do CTN).

A sujeição passiva plural, por sua vez, subdivide-se em: *i.* subsidiária, o devedor subsidiário responde pelo débito tributário apenas na eventualidade de ser impossível o seu adimplemento pelo devedor principal, que poderá ser tanto contribuinte quanto outro responsável, ou *ii.* solidária, também aqui mais de uma pessoa figura como sujeito passivo do tributo, a diferença é que qualquer deles pode ser compelido ao seu pagamento integral, sem ordem de preferência²¹⁸.

Dada a maior relevância das espécies de responsabilidade já contempladas pelo Código Tributário Nacional, é nelas que concentraremos nossa atenção nos tópicos seguintes.

²¹⁸ Esta classificação também é reconhecida pela jurisprudência do Superior Tribunal Justiça, o que se comprova pelo trecho da ementa abaixo transcrita: “[...] 6. A responsabilidade tributária, quanto aos seus efeitos, pode ser solidária ou subsidiária (em havendo co-obrigados) e pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação)”. (EREsp 446955/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 19.05.08).

3.5 A responsabilidade no Código Tributário Nacional: enfoque no cálculo de relações com a regra-matriz de incidência em sentido amplo

3.5.1 Breves considerações sobre o cálculo de relações normativo

Alcançamos o primeiro ponto fundamental para o desenvolvimento do presente trabalho: responsabilidade é norma que colabora para a fixação da sujeição passiva tributária. Entretanto, uma questão importantíssima, sem a qual não conseguiremos avançar na presente investigação, permanece inexplicada: qual o resultado do cálculo de relação que se estabelece entre a norma de responsabilidade e a regra-matriz de incidência em sentido amplo? É justamente esta a pergunta a que tentaremos responder, ainda que de revista, neste capítulo.

Antes, contudo, de enfrentarmos propriamente a dúvida ora suscitada, entendemos oportuno tecer alguns breves comentários sobre as relações que se estabelecem entre as normas jurídicas em geral.

As regras jurídicas não existem isoladamente, mas sempre num conjunto, mantendo vínculos particulares entre si. Prestigiar uma norma, em sua individualidade, em detrimento do sistema é, parafraseando Norberto Bobbio, “considerar-se a árvore, mas não a floresta”. Para construir a norma aplicável, é necessário tomar suas significações possíveis no contexto do sistema de que faz parte. Justamente por integrar o direito positivo, seu sentido experimenta inevitável acomodação às diretrizes do ordenamento. A norma é sempre o produto dessa transfiguração significativa. Daí a importância de averiguar os vínculos que se estabelecem entre os elementos desse conjunto, com especial atenção para o produto dessas relações.

Quanto ao tema, ensina-nos Paulo de Barros Carvalho:

Cálculo de um sistema é o conjunto das relações possíveis entre as unidades que o compõem. Tratando-se de um sistema lógico-proposicional, em que as unidades são expressões simbólicas chamadas de “fórmulas” (atômicas ou moleculares), seu cálculo será representado pelo conjunto das relações possíveis entre as fórmulas desse sistema. Assim, fala-se em ‘cálculo de predicados’, ‘cálculo de quantificadores’, ‘cálculo de classes’, ‘cálculo proposicional’ etc., tudo com referência ao conjunto das relações que se podem extrair entre os predicados, entre os quantificadores, entre as classes, entre as proposições de um sistema considerado.

Ora, dado que o sistema com que operamos é o proposicional, formado por elementos que são as fórmulas simples e complexas a que nos referimos para apuração do cálculo desse sistema, é preciso conhecer as regras sintáticas de construção e de transformação daquelas fórmulas.²¹⁹

Com efeito, tendo em vista que o direito positivo é um sistema sêmico, todos os conceitos forjados para a análise de qualquer texto se lhe aplicam²²⁰. Assim, mostra-se legítima uma primeira tentativa de explicar a organização de seus elementos com base na Teoria da Linguagem, mais precisamente na sintaxe²²¹, que corresponde justamente ao subcapítulo da semiótica que estuda as regras de formação e transformação dos signos.

Ao discorrer sobre o tema, Ricardo A. Guibourg, Alejandro M. Ghigliani e Ricardo V. Guarinoni explicam:

- a) Un conjunto de signos primitivos. Se llama signos primitivos a las entidades significativas de un lenguaje dado que no requieren ser definidas explícitamente mediante otros signos del mismo lenguaje [...]
- b) Un grupo de reglas de formación. [...] las palabras de un idioma han de combinarse según ciertas reglas que determinan que ha de considerarse como expresión bien formada en ese lenguaje [...]

²¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 57.

²²⁰ Cf. MORCHÓN, Gregorio Robles. *El derecho como texto: cuatro estudios de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998, p. 17.

²²¹ “Do grego *sintaxis* (ordem, disposição), o termo *sintaxe* tradicionalmente remete à parte da Gramática dedicada à descrição do modo como as palavras são combinadas para compor sentenças, sendo essa descrição organizada sob a forma de regras”. (MUSSALIM, Fernanda; BENTES, Anna Christina (Org.). *Introdução à lingüística: domínios e fronteiras*. 6. ed. São Paulo: Cortez, 2006, p. 207).

c) Un grupo de reglas de derivación. Se trata de las reglas que permiten transformar unas expresiones en otras o obtener nuevas expresiones a partir de otras que se toman como punto de partida.²²²

Ou seja, segundo esses autores, a linguagem é formada por três classes de elementos: *i.* a dos signos primitivos, *ii.* a das regras de formação e *iii.* a das regras de derivação. Os signos primitivos são os elementos mínimos do sistema dotados de sentido. Já as regras de derivação determinam como é possível, a partir de signos primitivos, construir signos complexos (enunciados). As regras de transformação, por sua vez, estabelecem os mecanismos para inferir enunciados novos a partir de outros enunciados, bem como as formas de transformação pura e simples dos enunciados já existentes.

Todos os enunciados, numa língua, se apresentam como a associação de várias unidades²²³. É justamente por conta disso que, a partir de um número reduzido de signos primitivos, podemos construir infinitas mensagens, desde que os combinemos adequadamente, segundo as regras oferecidas por cada idioma²²⁴.

Aplicando essas categorias ao direito positivo,²²⁵ deparamo-nos com as seguintes indagações: *i.* qual estrutura corresponderia ao seu signo primitivo?; *ii.* quais seriam as regras para construir estruturas complexas?; *iii.* existiria alguma peculiaridade a ser observada, ou bastaria a simples construção de uma mensagem bem formada de acordo com as regras do idioma em que se

²²² GUIBOURG, Ricardo A; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985, p. 42-44.

²²³ Cf. DUCROT, Oswald; TODOROV, Tzvetan. *Dicionário enciclopédico das ciências da linguagem*. Lisboa: Dom Quixote, 1991, p. 135.

²²⁴ Tácio Lacerda Gama apresenta um exemplo muito adequado para demonstrar essas regras de formação dos signos. Nas suas palavras: “Tenhamos presente o nosso alfabeto. Apesar de composto por apenas 23 letras, está apto a produzir um número infundável de mensagens. Desde que conhecedor dos seus elementos e das suas regras de formação e derivação, qualquer um pode produzir o número de mensagens que precisar. Podemos dizer o mesmo acerca da linguagem musical, que, a partir de sete notas, enseja a produção de toda a escala de sons que podemos ouvir”. (*Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. Trabalho inédito apresentado como Tese para a obtenção do título de Doutor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2008, p. 44).

²²⁵ Clarice von Oertzen de Araújo, utilizando essas idéias na descrição do direito positivo, propõe: “definimos o aspecto sintático do sistema de Direito Positivo como sendo o feixe de relações que se estabelece entre as várias unidades do sistema: as normas”. (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25).

insere?; e, ainda, *iv.* como é possível, a partir de signos existentes, alcançar novos signos? qual a relação que se estabelece entre esses signos?

As três primeiras indagações são de fácil solução: as proposições jurídicas vão se articulando até que se construa uma mensagem deontica completa, não sendo suficiente a mera construção de uma frase bem formada de acordo com as regras idiomáticas. Isso porque, conforme esclarecemos no Capítulo 1, para que os comandos jurídicos possam ser compreendidos no contexto da comunicação jurídica e, especialmente, virem a ser cumpridos pelos seus destinatários, devem se revestir de uma esquematização formal específica: $D[F \rightarrow (S' R S'')]$ ou, em linguagem desformalizada: “dado o fato F, dever ser a instalação da relação jurídica R entre os sujeitos S’ e S”.” Nenhuma outra regra de formação alcançaria estrutura apta a imprimir funcionalidade ao sistema jurídico, permitindo a regulação coativa de condutas intersubjetivas.

Situação bem diferente se processa com as últimas perguntas, as quais não admitem respostas prontas. As relações internormativas podem apresentar as mais diversas configurações a depender do contexto jurídico na qual se inserem. Não há uma solução apriorística, lógica ou ontológica, para o estabelecimento de regras de transformação das normas jurídicas. É o próprio direito positivo que determina, caso a caso, as formas como elas devem se processar.

Ao dispor sobre o tema, Lourival Vilanova esclarece que entre relações quaisquer se estabelecem, por sua vez, relações, as quais podem se apresentar sob a forma de conjunção, alternância, disjunção, implicação, dentre outras. E arremata: “pode livremente escolher o legislador os dados entre os quais tece normativamente o vínculo”²²⁶.

Em outras palavras, o resultado do cálculo de relações que se estabelece entre as normas é determinado por um ato de vontade do legislador,

²²⁶ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 212.

que pode livremente²²⁷ escolher os fatos que darão ensejo a vínculos jurídicos, bem assim as consequências que lhes são imputadas, cabendo ao intérprete/aplicador localizá-los dispersos no ordenamento.

Como já tivemos a oportunidade de afirmar quando tratamos do princípio que veda o confisco, típico exemplo que exige a identificação dessas regras se dá nos casos de antinomias²²⁸ normativas, ou seja, nos casos em que há

incompatibilidade (contradição ou contrariedade) entre as instruções dadas ao comportamento do receptor da mensagem, e isso ocorrerá sempre que duas normas válidas (portanto num mesmo sistema) tenham operadores deônticos opostos, modalizando a mesma conduta²²⁹.

Neste ponto, são muito elucidativas as lições de Hans Kelsen:

Existe conflito entre duas normas, se o que uma fixa como devido é incompatível com aquilo que a outra estabelece como devido e, portanto, o cumprimento ou aplicação de uma norma envolve, necessariamente ou possivelmente, a violação de outra. [...] O conflito pode ser total ou parcial. É total se uma norma impõe uma conduta determinada, a outra proíbe justamente esta conduta (impõe a omissão da conduta). É parcial se o conteúdo de uma norma só em parte é diferente do conteúdo da outra norma.²³⁰

Mas qual seria a postura a ser adotada pelo intérprete diante constatação de antinomias normativas? E a resposta é, invariavelmente, a mesma: observar os comandos ditados por norma de sobrenível, que estabelece critérios para seu equacionamento.

²²⁷ Desde que observados os limites impostos pelo próprio sistema.

²²⁸ Tércio Sampaio Ferraz Júnior propõe uma distinção entre “contradição” e “antinomia”. De acordo com o autor, para que uma contradição possa ser incluída na classe das antinomias deve agregar três elementos: *i.* as normas em conflito devem pertencer ao mesmo sistema; *ii.* os comandos, relativos a uma mesma conduta, devem ser modalizados com operadores opostos; e *iii.* não devem existir regras ou critérios de solução positivada ou então deve haver conflito entre essas regras de solução. (Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 210-211). Não empregaremos, todavia, esta classificação. Utilizaremos o signo antinomia tanto nas hipóteses em que o direito positivo oferece critérios de superação do conflito, bem assim quando não o estabelece expressamente.

²²⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 109.

²³⁰ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: SafE, 1986, p. 157.

A solução nunca é dada pelas normas em conflito. Pelo contrário, é atribuição de regra específica. A simples contradição entre normas não é suficiente para invalidar uma ou outra ou ambas, sendo o critério de superação estabelecido sempre por uma terceira norma. Quanto ao tema²³¹, Lourival Vilanova conclui:

O só fato da contradição não anula ambas as normas. Nem a lei de não-contradição, que é lei lógica e não norma jurídica, indicará qual das duas normas contradizentes prevalece. É necessária a norma que indique como resolver antinomia: anulando ambas ou mantendo uma delas. [...] Se o sistema do direito positivo fosse sistema científico, necessariamente seguiria a lei lógica de não-contradição. Mas não é sistema científico. Sendo homogêneo de proposições prescritivas, não pode conter necessariamente a lei lógica, que é teórica, ao lado das demais normas positivas. [...] Pode, sim, converter as leis lógicas em normas. Quer dizer, mudando o estatuto dessas leis teóricas para a forma de prescrições de conduta: o juiz, o legislador, o intérprete que não é órgão de Estado devem suprimir a contradição entre normas do mesmo sistema positivo. Neste caso, a lei lógica seria fundamento da norma. Do lado do objeto, teríamos a impossibilidade de aplicação ao mesmo caso de normas incompatíveis.^{232, 233}

²³¹ “[...] *lex posterior derogat priori*. Essa proposição é falsa. Mormente porque ela desperta a impressão de que a derrogação seja a função de uma das duas normas que estão em conflito. Isso não procede. [...] é inteiramente possível que, para solucionar as três espécies de conflitos de normas, tornem-se tão geralmente aplicados como princípios que de interpretação pelos órgãos aplicadores do Direito que sua validade passe a ser vista como natural. [...] Mas estes princípios são de derrogação são normas jurídico-positivas.” (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: SafE, 1986, p. 162).

²³² VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 212.

²³³ Alaôr Caffé Alves, ao dispor sobre os princípios da razão, afirma que se trata de mecanismos que estruturam e dirigem o pensamento de modo a nos permitir conhecer os conceitos, as proposições e as inferências de modo coerente. E acrescenta: “os princípios estruturais da razão e dirigentes do conhecimento são verdades evidentes por si mesmas, *a priori*, necessárias, absolutamente e indemonstráveis, de alcance universal, que são a condição de qualquer verdade e até de qualquer afirmação” (*Lógica. Pensamento Formal e Argumentação: elementos para o discurso jurídico*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 152-153). Segundo o autor, dois seriam os princípios racionais fundamentais: *i.* princípio da razão suficiente e o *ii.* o princípio da identidade, sendo o princípio da contradição uma forma derivada deste último. De acordo com o princípio da contradição nenhuma proposição pode ser conjuntamente verdadeira e falsa. A. Pfänder, por sua vez, explica que “o princípio lógico de contradição se refere, pois, a juízos contraditórios e afirma algo acerca de sua verdade. Porém nada decide acerca de qual dos dois juízos contraditórios seja o verdadeiro”. E acrescenta: “o fato de um juízo ter sido formulado em tempo anterior ao outro não lhe concede vantagem nem desvantagem, no que toca a sua verdade”. (*Lógica*. 3. ed. Buenos Aires: Espasa-Calpe, 1945, p. 239-240).

O princípio da contradição, portanto, apenas afirma a falsidade de se afirmar a verdade e a falsidade da mesma proposição, sendo inidôneo para solver os conflitos de normas, estabelecendo qual das normas contradizentes deva prevalecer.

Fica explícito nas lições do mestre pernambucano que, na presença de antinomias, sempre haverá uma norma, diferente daquelas em conflito, prescrevendo como resolvê-la: revogando as duas, mantendo a validade de apenas uma delas ou mesmo fixando uma terceira alternativa. Uma coisa, todavia, não muda: a solução é invariavelmente forjada pelo direito positivo, por um ato de vontade do próprio legislador. A maneira como cada ordenamento jurídico positiva estas regras de superação é que pode variar, já que, reafirme-se, o legislador é livre para eleger esses critérios.

Os mais usuais são, como sabemos, o de que a lei posterior prevalece sobre a anterior, a lei especial sobre a geral, a superior sobre a inferior. Essas, regras, todavia, só terão significância no interior do sistema normativo, ou seja, somente serão juridicamente relevantes quando forem conteúdo de normas jurídicas.

Aliás, no que se refere ao provérbio *lex specialis derogat generali*, há disposição expressa em sentido contrário no artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil – Decreto-lei nº 4.657/42:

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

A despeito de amplamente difundido na comunidade do discurso científico, nacional e estrangeiro, fica claro que a solução estabelecida por nosso ordenamento jurídico é diversa: aqui lei especial não revoga lei geral e vice-versa.

Nessas circunstâncias, o que se tem é a imperativa necessidade de conciliar as disposições conflitantes – geral e especial –, mediante interpretação sistemática, tendo em vista as características do caso concreto. Diante de ocorrências que reúnam integralmente as particularidades da norma especial, prevalece a sua aplicação²³⁴. Na eventualidade de não estar presente

²³⁴ “[...] Esta Suprema Corte, ao proceder ao exame comparativo entre a Lei nº 10.258/2001 e a Lei nº 8.906/94 (art. 7º, V), reconheceu, nesse cotejo, a existência de uma típica situação configuradora de

qualquer das diferenças específicas entre a norma geral e a especial, incide, todavia, aquela. Nas duas situações, entretanto, mantêm-se a validade de ambas as normas, em razão do que prescreve o art. 2º, § 2º, da LICC.

Para a apropriada compreensão do que acabamos de expor, tomemos de empréstimo o exemplo oferecido por Hans Kelsen:

São exemplos de possíveis conflitos de normas:

V. Norma (1) Furto deve ser punido

Norma (2) Furto de parentes não deve ser punido

A aplicação da norma (2) (a omissão da punição de furto de parentes) é necessariamente uma violação da norma (1); mas a aplicação da norma (1) é apenas possivelmente uma violação da norma (2) (somente se se pune furto de parentes). O conflito é bilateral, mas apenas parcial, e só de um lado, de parte da norma (2) necessário, de outro lado, de parte da norma (1), apenas possível²³⁵.

Como se percebe é perfeitamente factível a obediência aos comandos do referido enunciado normativo no sentido de manter essas duas normas no sistema, já que as próprias peculiaridades do caso concreto permitem identificar a norma a ser aplicada, contornando o aparente conflito.

Diferentemente, o brocardo *lex posterior derogat priori* está ostensivamente previsto no art. 2º, § 1º, desse mesmo diploma legal:

Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

antinomia em sentido próprio, eminentemente solúvel, porque superável mediante utilização, na espécie, do critério da especialidade (*lex specialis derogat generali*), cuja incidência, no caso, tem a virtude de viabilizar a preservação da essencial coerência, integridade e unidade sistêmica do ordenamento positivo (RTJ 172/226-227, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) [...] Ao assim decidir, notadamente no julgamento que constitui o paradigma de confronto (ADI 1.127/DF), cuja invocação legitima a utilização da presente via reclamationária, o Supremo Tribunal Federal teve presente - dentre outras lições expendidas por eminentes autores [...] para quem, na perspectiva do contexto em exame, e ocorrendo situação de conflito entre normas (aparentemente) incompatíveis, deve prevalecer, por efeito do critério da especialidade, o diploma estatal (o Estatuto da Advocacia, no caso) que subtrai, de uma norma, uma parte de sua matéria, para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória)." (STF, Rel 5488 / PR – Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Decisão proferida pelo Min. Celso de Mello, DJ 21.09.2007).

²³⁵ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: SafE, 1986, p. 158.

§ 1º. A lei posterior revoga lei anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Segundo a regra cronológica, diante de duas disposições que disciplinem inteiramente a matéria, porém de formas diversas, deve prevalecer a que foi posteriormente inserida no sistema (publicada). E a prevalência aqui não se resume à aplicação ao caso concreto. A norma mais antiga deverá ser revogada, ou seja, tornar-se-á inapta para regular qualquer dos comportamentos intersubjetivos ocorridos a partir da vigência do novo comando.

Apesar da aparente obviedade da regra que determina que lei posterior revoga a anterior, ela só existe em nosso sistema porque expressamente positivada. Lembre-se: a solução de conflitos não é princípio lógico, mas jurídico-positivo.

Nada impede, inclusive, que o próprio direito, em situações específicas, prescreva exceções a essa regra geral. Um caso onde prevalece a norma anterior em relação à posterior é o da internalização de tratados que disponham sobre tributos. Nos termos do art. 98 do CTN: “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”²³⁶.

Vê-se, portanto, que, por conta desse enunciado, a introdução na ordem jurídica interna do conteúdo de tratado ou convenção internacional que disponha sobre tributação, para além de revogar as disposições anteriores com eles incompatíveis, permanecem válidos e em vigor até que sejam denunciados, não podendo ser revogados pela legislação nacional, federal, estadual ou municipal, ainda que posterior.

Pois bem, a digressão às bases da Teoria das Relações foi longa, mas se justifica na medida em que as premissas ora forjadas facilitam

²³⁶ Temos conhecimento de que a recepção deste enunciado normativo é muito questionada, existindo inúmeros precedentes limitando sua aplicação apenas a uma das espécies de tratados internacionais. Utilizamos-lo apenas a título ilustrativo, para demonstrar que o legislador já dispôs desta forma.

muito a compreensão do nosso objeto de estudo. É justamente com base neste material teórico que procederemos à análise das relações que se estabelecem entre cada uma das espécies de responsabilidade tributária e a regra-matriz de incidência em sentido amplo, bem como as consequências jurídicas que derivam da fixação destes nexos. Não nos olvidemos, todavia, que o rol das regras de superação de antinomias apresentado é apenas exemplificativo, havendo outras tantas sobrenormas solucionando conflitos, dispersas no sistema.

3.5.2 Responsabilidade por sucessão

A responsabilidade por sucessão ou transferência está disciplinada na Seção II, do Capítulo V, do Título II, do Código Tributário Nacional, mais especificamente nos arts. 129 a 133.

Referidos dispositivos legais estabelecem, em estreita síntese, que, na hipótese de ocorrer a sucessão da titularidade de bens em decorrência: *i.* da aquisição pura e simples; *ii.* da morte de sujeito em relação ao qual se é sucessor, acompanhada da aceitação da herança, legado, quinhão ou meação; *iii.* da fusão ou incorporação²³⁷ de pessoa jurídica; ou *iv.* da aquisição de estabelecimento empresarial sem a continuação das respectivas atividades pelo

²³⁷ O art. 132 do CTN não contempla a cisão. As consequências decorrentes dessa espécie de alteração societária estão previstas na Lei nº 6.404/76, especialmente nos arts. 229 a 233, os quais determinam que a sucessão é passível de regulamentação pelos próprios sócios, que podem, no ato de cisão, dispor não apenas sobre a versão do ativo, mas também sobre quais obrigações permanecem com a sociedade cindida e quais devem migrar com a parcela cindida. Essas disposições, a nosso ver, são matérias de direito privado, que, salvo disposição expressa nesse sentido, não podem ser opostas ao Fisco. Por conta disso, concluímos que estas normas não foram recepcionadas pela nova ordem constitucional, na condição de lei complementar. Falta, assim, uma disciplina geral sobre a responsabilidade na cisão (que não pode ser incluída como hipótese de responsabilidade sem lei expressa). Existe previsão em lei apenas em relação ao Imposto sobre a Renda – Decreto-Lei n. 1598/77.

alienante²³⁸, os novos titulares passam a responder pelos tributos relativos aos bens adquiridos²³⁹ e devidos até a data da sucessão.

Analisadas essas estruturas normativas, põe-se em evidência a presença, no antecedente, de um enunciado molecular, consubstanciado pela conjugação *i.* das notas de um fato lícito²⁴⁰ que implica a transferência definitiva da titularidade de bens²⁴¹, móveis ou imóveis, por uma daquelas modalidades enumeradas nos arts. 130 a 133, e *ii.* às notas de um fato jurídico tributário em sentido estrito – realizado pelo antigo proprietário dos bens – desacompanhado do respectivo pagamento do tributo devido; no conseqüente, os contornos da obrigação de o adquirente do bem responder integral e exclusivamente pelo débito tributário existente até a data do ato sucessório.

A “sucessão” de bens, universal ou singular, *inter vivos* ou *causa mortis*, em relação aos quais haja débitos tributários é, assim, a ocorrência que autoriza a modificação do sujeito passivo, permitindo a constituição do crédito contra pessoa diversa daquela que realizou o fato jurídico tributário.

Dito isso, é até intuitivo concluir que, nesses casos, o comum seria o Fisco exigir, originalmente, o pagamento dos tributos do sujeito que era, à

²³⁸ Nos casos em que há continuação das atividades pelo alienante (art. 133, II, do CTN) a responsabilidade do adquirente é apenas subsidiária ao do antigo proprietário. Por conta disso, e por se tratar de tema central da presente investigação, analisaremos esta hipótese de forma destacada, no capítulo seguinte.

²³⁹ Os tributos incluídos na obrigação do sucessor variam de acordo com a espécie de responsabilidade que se trate. No caso do art. 133, por exemplo, estão abrangidos apenas os tributos direta e exclusivamente relacionados com a exploração do estabelecimento, ou seja, da atividade econômica relativa aos bens adquiridos, o que melhor explicaremos ao tratar do art. 133, II, do CTN.

²⁴⁰ Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho esclarece: “empreendamos breve revista em alguns artigos do CTN, que aludem à responsabilidade dos sucessores ou de terceiros. O art. 130, por exemplo, comete o dever tributário aos adquirentes de bens imóveis, no caso de imposto que grave a propriedade, o domínio útil ou a posse, e bem assim quanto a taxas e contribuições de melhoria. Ora, de ver está que o adquirente não participou e, muitas vezes, nem soube da ocorrência do fato jurídico tributário. É elemento estranho. O único motivo que justifica sua desconfortável situação de responsável é não ter curado de saber, ao tempo da aquisição, do regular pagamento de tributos devidos pelo alienante até a data do negócio. Por descumprir esse dever, embutido na proclamação de sua responsabilidade, é que se vê posto na contingência de pagar certa quantia”. (*Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 317). Em que pese a autoridade de suas considerações, neste ponto não concordamos com o autor, justamente por entendermos que nem sempre a responsabilidade decorre de ato ilícito.

²⁴¹ Como é possível perceber, ao disciplinar a “responsabilidade dos sucessores”, o legislador complementar se apropriou de hipótese na qual não há qualquer vínculo, direto ou indireto, entre o responsável e o fato jurídico tributário, fixando-se a responsabilidade em virtude de fato superveniente, qual seja o fato sucessório. A relação que se estabelece é apenas entre sucessor e sucedido, ou seja, entre o responsável e o realizador do fato tributo.

época da realização do evento tributado, o titular dos bens, transferindo referido dever para o novo proprietário apenas na eventualidade de ocorrer fato superveniente e desde que a obrigação tributária não tenha sido adimplida antes da sucessão. Todavia, nem sempre é isso que se verifica no plano pragmático.

Com efeito, a forma como se processa e as consequências decorrentes da alteração do polo passivo da relação tributária variam de acordo com o estágio em que se encontra o próprio processo de positivação da norma tributária.

Na hipótese de a sucessão se verificar em instante posterior à constituição do crédito contra o antigo proprietário, a incidência da norma de responsabilidade provocará os seguintes efeitos: *i.* constituição da obrigação tributária contra o sucessor (N2) e *ii.* revogação da norma individual e concreta na qual o sucedido figurava no pólo passivo da obrigação (- N1).

A presente situação não envolve, portanto, a aplicação de apenas uma norma. Dois foram os cortes conceptuais promovidos no suporte fático, assim como duas foram as relações jurídicas que se propagaram pela ocorrência dos respectivos acontecimentos: a obrigação que resulta da incidência da norma que designamos de regra-matriz em sentido amplo (N1) e a da regra de responsabilidade (N2). Com efeito, nessas circunstâncias, o que se constata é a sequência de dois eventos diversos – o tributário em sentido estrito e o da responsabilidade –, o que abre espaço para a percussão de duas normas jurídicas igualmente distintas, porém que se relacionam entre si, na medida em que se voltam à satisfação de um único interesse.

É bem verdade que, nestes casos, o próprio sistema prescreve expressamente que o dever do responsável exclui o do realizador do fato tributado. Ocorre que, no instante da aplicação da regra-matriz em sentido amplo, não havia causa suficiente para a positivação da regra de responsabilidade, uma vez que ainda não tinha se verificado no mundo fenomênico a ocorrência da

sucessão, mas tão-somente, do evento tributado. Daí a razão da válida incidência dessas duas regras jurídicas.

Em contrapartida, instaura-se antinomia normativa, já que a mesma conduta passa a ser efetivamente regulada por duas normas igualmente obrigatórias, porém com conteúdos jurídicos distintos: N1 (Dado o fato de ter realizado o fato jurídico tributário, deve ser a obrigação de o seu realizador – contribuinte – pagar tributo) e N2 (dado o fato de ter adquirido definitivamente a titularidade de bens e de ter sido praticado por outrem o fato jurídico tributário que lhe é correlato, desacompanhado do respectivo pagamento do tributo, deve ser a obrigação de o sucessor pagar os valores devidos).

A despeito de contraditórios, estes enunciados não se excluem entre si, tendo o intérprete/aplicador que identificar a regra fixada pelo próprio direito positivo para a solução do conflito.

No presente caso, entram em cena regras específicas, ostensivamente previstas em cada um dos enunciados prescritivos da Seção II, do Capítulo V, do Título II, do CTN, as quais determinam que a obrigação do sucessor é *exclusiva*²⁴². Com efeito, ao empregar os termos *pessoal*, *sub-rogam-se* ou *integralmente*²⁴³ para caracterizar a responsabilidade dos sucessores, o legislador deixou claro que esses sujeitos passam a ser os únicos devedores dos tributos. E, como desdobramento imediato dessas prescrições, tem-se a necessidade de revogar a norma constituída em face do contribuinte, que entra em contradição com a posteriormente lavrada contra o responsável (art. 2º, § 1º, da LICC).

²⁴² Excepciona-se dessa regra o art. 133, II, do CTN, por tratar-se de responsabilidade subsidiária.

²⁴³ Hugo de Brito Machado defende interpretação em sentido contrário: “quem diz integralmente não está dizendo exclusivamente. [...] O alienante, mesmo tendo cessado a respectiva exploração, continua responsável. [...] A palavra integralmente há de ser entendida como solidariamente e não como exclusivamente. [...] havendo mais de uma interpretação possível, não há de se preferir aquela que dá oportunidade para fraudes. E com relação ao inciso II, arremata: “Significa que em primeiro lugar a dívida há de ser cobrada ao alienante do fundo ou estabelecimento, e se este não tiver com que pagar será cobrada do adquirente.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 110).

Em outras palavras, apesar de, no momento da constituição da N1, existir fundamento para se exigir tributo do sujeito que realizou o fato jurídico tributário, com a ocorrência do fato superveniente – *in casu*, o fato sucessório – ele deixa de existir, não propriamente por conta da inserção da N2 no sistema, mas em face das consequências imputadas por regras jurídicas autônomas, dispostas nos arts. 129 a 133 do CTN, para essas situações.

Zelmo Denari sintetiza muito bem o que acabamos de expor:

A adesão ao objeto da imposição não é coexistencial à instituição do tributo, e assim, o fenômeno sucessório pode ser isolado e nitidamente constatado em qualquer fase do desenvolvimento do *iter impositivo*: pode-se suceder no vínculo que deriva do pressuposto; na obrigação tributária, ou ainda, em todas as situações instrumentais relacionadas com o lançamento. Quando, em razão do lançamento, se instaura a fase contenciosa, sucede-se no processo administrativo. A sucessão pode ocorrer ainda após a constituição definitiva do crédito tributário, o que se dá com o decurso do prazo de defesa ou com a decisão final prolatada na esfera administrativa, estendendo-se até a fase de cobrança judicial da dívida ativa. Por essa razão, a observação de que ao invés da fórmula “sucessão no débito fiscal”, consolidada no estado atual da doutrina, deve-se aludir a “sucessão nas situações jurídicas passivas”, locução abrangente dos diversos estágios sucessórios²⁴⁴.

Cabe, ainda, um esclarecimento: o cálculo de relações a que nos referimos é aquele estabelecido no plano das normas individuais e concretas. A regra-matriz de incidência em sentido amplo e a norma de responsabilidade dos sucessores permanecem ambas válidas no sistema, já que, nesse caso, a regra de superação de antinomias aplicável é a da especialidade (art. 2º, § 2º, da LICC).

A bem do rigor, no presente caso, o legislador não tinha alternativa senão o estabelecimento de responsabilidade *exclusiva* dos sucessores. Na maioria das hipóteses previstas nesta Seção²⁴⁵, o antigo proprietário desaparece, seja por morte ou por encerramento, o que implica, necessariamente, a extinção da relação jurídica contra ele constituída. Mas, essa realidade não

²⁴⁴ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 59.

²⁴⁵ Exceção feita ao art. 130 e ao art. 133, II, do CTN. No primeiro caso, porque o antigo proprietário não se extingue necessariamente e, no segundo, porque a obrigação do responsável é apenas subsidiária.

decorre de questões sintáticas ou semânticas, mas pragmáticas, o que justifica a necessidade de previsão expressa nesse sentido.

Por outro lado, caso não tenha sido constituído o crédito contra o titular original do bem no instante da sucessão, a norma de responsabilidade produzirá os seguintes efeitos: *i.* permissão para constituir a obrigação tributária diretamente contra o sucessor (N2) e *ii.* ineficácia técnica do critério pessoal passivo da regra-matriz de incidência em sentido amplo (-N1).

Aqui, diferentemente do que ocorre na situação anterior, não há a expulsão de qualquer norma do sistema, mas apenas proibição para a regra-matriz em sentido amplo incidir, em sua integridade lógica, no caso concreto.

Não tendo sido positivada a N1 no momento oportuno (antes do ato sucessório), desaparece o fundamento para a sua válida inserção no sistema, havendo apenas permissão para produzir norma individual e concreta em face do sucessor (N2). Dito de outra forma, se à época da constituição do crédito já havia se verificado, no campo material das condutas intersubjetivas, a realização de fato que, além de se subsumir à hipótese da regra-matriz em sentido amplo, apresenta peculiaridades tais que permitem o seu completo enquadramento à hipótese da norma de responsabilidade, deve prevalecer a aplicação do critério pessoal passivo prescrito por esta segunda regra.

Como se nota, a regra de superação de conflitos que irá equacionar a presente situação é a da especialidade, cujo efeito não é a revogação, mas apenas a suspensão da eficácia técnica do enunciado geral relativo ao sujeito passivo prescrito no consequente da regra-matriz em sentido amplo e, em contrapartida, a incidência do enunciado especial da responsabilidade. Tudo isso como decorrência do que prescreve o art. 2º, §1º, da LICC.

Com essas considerações, fica claro que a dependência que se estabelece entre o fato da responsabilidade e o fato jurídico tributário é

meramente lógica, não cronológica²⁴⁶. Assim, é possível, e em alguns casos, obrigatório, que se constitua norma individual e concreta direta e exclusivamente em face do responsável, relatando, nesse mesmo instante, tanto o evento sucessório como o tributário. O que se exige como pressuposto para a aplicação dos arts. 130 a 133 é a possibilidade de constituição do crédito em face do contribuinte ou, mais tecnicamente, a efetiva subsunção do suporte factual à hipótese da norma padrão, com a potencialidade de propagar os efeitos que lhe são imputados pela causalidade deôntica.

A esse respeito são precisas as lições de Maria Rita Ferragut:

A partir do nosso sistema de referência, que não define o contribuinte como sendo o mero realizador do evento descrito no fato jurídico, mas sim essa pessoa ocupando o pólo passivo de uma relação jurídica tributária, não defendemos a necessária existência de duas normas individuais e concretas (a de constituição do crédito tributário em face do contribuinte, e a da responsabilidade, que alteraria a primeira), se o direito positivo não impõe essa necessidade²⁴⁷.

Com efeito, o número de normas individuais e concretas tributárias se modificará em razão de duas variáveis: *i.* o momento da constituição do fato jurídico tributário (se anterior, concomitante ou posterior à certificação do fato que enseja a responsabilidade); e *ii.* a característica da responsabilidade (se pessoal, solidária ou subsidiária, já que nas duas últimas hipóteses impõe-se a necessidade de mais de uma norma individual e concreta sempre)

Mas, em qualquer das duas situações apresentadas, o resultado visível é único: alteração da pessoa que deve integrar o polo passivo da obrigação tributária, seja em face da criação de novo vínculo que exclui o anterior, seja como consequência da instituição de relação jurídica inaugural, já modificada.

²⁴⁶ Com efeito, a cronologia aqui presente se processa apenas no plano dos eventos do mundo fenomênico, não dos fatos, que podem ser perfeitamente constituídos no mesmo instante. Ou seja, o evento tributário deve ocorrer em momento anterior ao evento sucessório, mas os respectivos relatos em linguagem competente podem ser realizados simultaneamente.

²⁴⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 36.

De um único fato, o legislador sacou duas consequências: F/R''. (- R') ou, em linguagem desformalizada: o fato sucessório implica a obrigação do sucessor e a não-obrigação do sujeito que realizou o fato jurídico tributário de pagar tributo.

Aliás, é importante que se perceba que a norma individual e concreta de responsabilidade é, num e noutro caso, resultado da posituação da norma geral e abstrata de responsabilidade em cotejo com as demais proposições da regra-matriz de incidência tributária em sentido amplo. Para saturar a estrutura lógica da regra de responsabilidade, preenchendo com conteúdo seu arranjo sintático, o intérprete/aplicador se vale das proposições que informam diretamente a norma padrão, tais como a alíquota, a base de cálculo etc. Exceção feita ao critério pessoal passivo e ao segundo enunciado que compõe o critério material da sua hipótese (o fato da responsabilidade *stricto sensu*), todos os demais são idênticos nessas duas estruturas normativas.

Isso ocorre porque o antecedente da regra de responsabilidade se perfaz justamente pela conjugação das notas do fato tributário em sentido estrito às notas de um outro fato – no caso, o fato sucessório – enquanto o conseqüente estabelece relação jurídica muito similar àquela prescrita pela regra-matriz em sentido amplo. A peculiaridade do vínculo se resume apenas ao sujeito colocado na condição de devedor.

Dessa circunstância decorre outra consequência: o responsável poderá opor-se ao cumprimento da obrigação tributária impugnando não só a sua própria condição de responsável como também qualquer aspecto do fato ou do crédito tributário²⁴⁸.

Ao analisar o regime jurídico que se aplica ao responsável, Misabel Abreu Machado Derzi conclui que é o

²⁴⁸ Quanto ao tema, Zelmo Denari, acompanhando as lições de doutrinadores italianos, defende que “o responsável tributário poderá negar a configuração do pressuposto específico que lhe diz respeito, mas não poderá infirmar a conteúdo e a medida do pressuposto típico, se a pretensão tiver sido definitivamente fixada”. (DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 53).

do contribuinte²⁴⁹, de modo que a imunidade e a isenção; a incidência; os critérios de quantificação do dever – base de cálculo e alíquota –; as causas extintivas ou excludentes do crédito e os benefícios fiscais em geral são definidos de acordo com o regime jurídico do contribuinte²⁵⁰.

Tecidos esses esclarecimentos, podemos concluir que a sucessão da titularidade de bens funciona como causa para que a regra-matriz em sentido amplo entre em relação com a presente regra de responsabilidade, seja no plano geral e abstrato, seja no próprio plano individual e concreto, produzindo efeitos bem diferentes daqueles decorrentes da sua aplicação isolada, na medida em que implica verdadeira sucessão da sujeição passiva do tributo: exclui a obrigação do antigo devedor e agrega pessoa nova (o sucessor) à relação tributária.

3.5.2.1 Conteúdo e alcance do art. 129 do CTN

Não poderíamos finalizar o presente item sem antes proceder ao exame do enunciado normativo do art. 129, do CTN, tendo em vista que as críticas a que o opomos apontam para mais um ângulo de análise dos limites da norma de competência tributária que acabamos de apresentar.

Dispõe o art. 129, do Código Tributário Nacional:

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 se nega que, no primeiro contato travado com a literalidade desse dispositivo legal, o intérprete é levado à conclusão de que a disciplina jurídica veiculada na Seção II, do Capítulo V, do Título II, do CTN, se

²⁴⁹ Note-se que a autora emprega o termo contribuinte como sinônimo de realizador do fato jurídico tributário.

²⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 737.

estende a todos os créditos tributários que decorrem de eventos ocorridos antes da data do fato sucessório, não havendo qualquer distinção entre os constituídos e os não constituídos.

Por conta disso, os dogmáticos do direito defendem que se o evento tributário (*data no fato*) foi praticado pelo sucedido antes da sucessão dos bens, a pessoa que o sobrevém, por qualquer modalidade, fica obrigada ao pagamento integral do débito, não sendo esta situação alterada pela circunstância de a constituição do fato jurídico tributário (*data do fato*) ter sido realizada antes ou depois da operação sucessória.

Todavia, essa generalização a nosso ver, não se sustenta. Diante das premissas fixadas no curso deste trabalho, a conclusão só pode ser uma: em situações de normalidade, o sucessor não pode ser responsabilizado por créditos tributários que não estavam, ao menos, *em curso de constituição* no instante em que celebrou o negócio jurídico que implica a transferência da titularidade de bens e direitos. Essa tomada de posição é mero desdobramento dos limites constitucionais que regem a responsabilidade não sancionatória, os quais exigem que ela venha sempre acompanhada de norma de repercussão jurídica.

Não sendo postos à disposição do sucessor meios para identificar a existência de débitos fiscais relativos aos bens, móveis ou imóveis, que está adquirindo, não há como operacionalizar a transferência da carga fiscal para o realizador do pressuposto de fato da tributação. De forma mais direta: caso o adquirente de bens *i.* vasculhe toda a contabilidade da empresa, *ii.* analise os livros contábeis e demais documentos fiscais – DCTF, DIPJ, DCOMP, GFIP, GIA etc. – dos últimos cinco anos, *iii.* exija todos os comprovantes de pagamento de tributos e mesmo assim não identifique a ocorrência de qualquer fato tributário desacompanhado de pagamento ou com pagamento a menor, não existirá qualquer elemento para fundamentar a ilação de que houve abatimento do valor devido a título de tributos do preço dos bens em negociação.

É certo que, em matéria de repercussão jurídica, o legislador se vale do expediente da presunção, apropriando-se de situações que, no seu entender, são indiciárias de repasse do ônus financeiro para o sujeito que realizou a materialidade do tributo. O que não se pode admitir, todavia, é que a escolha recaia sobre fatos que, por sua própria natureza, indiquem justamente o contrário, ou seja, que não haverá a transferência da carga tributária. Afinal, qual seria o fundamento para construir a conjectura de que o responsável irá transferir um ônus tributário que não conhece nem tem como conhecer, por mais diligente que seja o seu comportamento?

Neste caso, o que se verifica é a instituição de verdadeira ficção jurídica²⁵¹, o que compromete a validade da regra de responsabilidade, por violação dos princípios constitucionais que informam a norma de competência tributária, tais como a capacidade contributiva, o direito de propriedade, a vedação ao confisco etc.

Ao discorrer sobre o tema das ficções, Maria Rita Ferragut é contundente ao afirmar a inconstitucionalidade da sua utilização como antecedente de norma tributária:

É inconstitucional a utilização de ficções jurídicas em Direito Tributário, especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico tributário um fato que, diante da realidade fáctica e jurídica comprovada, não é. E a razão desse entendimento é a violação a diversos princípios discriminação das competências²⁵².

²⁵¹ “A palavra ficção, do latim *fictio*, em linguagem natural significa dar forma, figurar, transformar, criar, fingir. É processo mental que tem por conclusão um significado não correspondente à realidade fenomenológica. [...] é uma técnica que permite ao legislador atribuir efeitos jurídicos que, na ausência da ficção, não seriam possíveis a certos fatos ou realidades sociais. No entanto, não encerra mentira alguma, nem oculta a verdade real; apenas cria uma verdade jurídica distinta da real. As ficções jurídicas são regras de direito material que, propositadamente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Alteram a representação da realidade ao criar uma verdade jurídica que não lhe corresponde e produzem efeitos jurídicos prescindido da existência empírica dos fatos típicos que originalmente ensejariam tais efeitos.” (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85).

²⁵² Id. *ibid.*, p. 88.

Daí a razão de entendermos que a responsabilidade dos sucessores apenas poderá alcançar os débitos constituídos ou em fase de constituição à data do ato sucessório, porque nessas situações existe a possibilidade de repercussão do ônus do tributo para o realizador do fato tributado²⁵³. Afinal, tomando conhecimento da existência de débitos, apenas não haverá a transferência do impacto econômico caso o responsável não o queira ou atue com displicência, já que inúmeros são os meios de que dispõe para tanto²⁵⁴.

Com efeito, algumas passagens do próprio Código Tributário Nacional e de legislações esparsas demonstram que o legislador não ignorou por completo a necessidade de transferência do ônus do tributo para o realizador do fato tributado.

A título de exemplo, podemos citar as disposições constantes do art. 130, que excluem a responsabilidade do sucessor quando haja título de quitação ou a restringem ao preço dos bens, nos casos de arrematação em hasta pública. Da mesma forma, o art. 131, II e III, limita o dever do responsável ao montante do patrimônio que o toca na partilha ou adjudicação. Outra hipótese em que isso fica muito claro é a orientação veiculada pelo Coordenador Geral do Sistema de Tributação no Parecer Normativo COSIT n° 01²⁵⁵, no sentido de que,

²⁵³ Misabel Derzi se posiciona em sentido contrário: “A capacidade econômica do responsável está implícita ou pressuposta na sucessão, uma vez que ele passa a ser o novo titular do bem ou do patrimônio sucedido, que está onerado com os débitos fiscais. O fato hipotético da norma secundária – a sucessão – é fato-signo presuntivo de capacidade econômica, em que o sucessor é partícipe direto da sucessão e seu beneficiário”. (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 746).

²⁵⁴ No máximo, entendemos que a responsabilização do sucessor pelos débitos não constituídos tampouco em fase de constituição deve limitar-se ao valor dos bens adquiridos. A despeito de nos mantermos firmes na convicção de que esta não é a melhor interpretação do art. 129, vez que, ao não garantir que a carga tributária repercuta sobre o realizador do suporte factual do tributo, não observa o princípio da capacidade contributiva em todo o seu vigor, acreditamos que seus efeitos não são menos nefastos ao patrimônio pessoal do terceiro do que os decorrentes da tese que aceita a responsabilização irrestrita.

²⁵⁵ “IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE. Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora. Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a

nas hipóteses de não ser procedida à retenção do imposto sobre a renda pela fonte pagadora, caso a falta seja constatada após o encerramento do período em que o rendimento for apurado, cabe ao sujeito que auferiu a renda proceder ao seu pagamento, estando a fonte desonerada dessa específica obrigação. Em todos esses casos fica muito evidente a preocupação do legislador com a repercussão jurídica do tributo.

Ao dispor sobre a repercussão da carga tributária, Luciano Amaro nos ensina que

o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte²⁵⁶.

Colocada nesses termos, fica fora de dúvida a ausência de contradição entre o que declaramos nos itens anteriores e o que acabamos de expor. Uma coisa é dizer que a ineficácia social da repercussão jurídica, decorrente de particularidades das situações concretas, não afeta a validade da norma de responsabilidade. Outra, bem diferente, é afirmar que o legislador não é livre na tarefa de escolha dos fatos presuntivos de transferência do encargo econômico, apenas podendo se apropriar de situações que, ao menos potencialmente, assegurem ao responsável a alternativa de não ter seu patrimônio pessoal desfalcado em virtude da arrecadação.

Assim, o que ora defendemos é a inconstitucionalidade da parte da norma veiculada no art. 129, do CTN, que fixa presunção legal a partir de base empírica que jamais poderia ser qualificada como índice de repercussão do tributo, uma vez que remete também a situações em que o responsável não

data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.”

²⁵⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 303.

tinha como tomar conhecimento da existência de débitos e, por conseguinte, de transferi-lo para o sujeito que lhe deu causa. Não é este, todavia, o posicionamento que prevalece na jurisprudência dos nossos Tribunais, que é pacífica no sentido de que o adquirente pode ser responsabilizado pela integralidade dos tributos devidos pelo sucedido, constituídos ou não à data da sucessão.

Por outro lado, nem se diga que as normas a que se reporta o art. 129 do CTN teriam caráter sancionatório, justamente por conta de o adquirente não ter averiguado a existência de débitos tributários, o que afastaria, por este mesmo motivo, a necessidade de repercussão do tributo.

Pois bem, quando tratamos da estrutura das normas jurídicas, esclarecemos que o seu antecedente se assenta no campo da possibilidade, de sorte que o legislador apenas poderá imputar consequências jurídicas a fatos de possível ocorrência no campo da realidade fenomênica. Olvidamos, todavia, de esclarecer que esta lógica não muda em relação aos fatos prescritos no consequente normativo. A modalização das condutas intersubjetivas somente terá significado jurídico dentro do quadro geral da possibilidade. Não faz sentido qualificar um comportamento como obrigatório, proibido ou permitido, se o destinatário, por força das circunstâncias, estiver tolhido ou obrigado a praticar outras condutas, que não aquelas prescritas normativamente.

Nessa linha de raciocínio, não tem qualquer propósito obrigar o responsável a ter conhecimento de todos os atos praticados por sujeitos com os quais se relacione comercialmente, inclusive sobre o não pagamento de tributos devidos, especialmente nas situações em que os documentos contábeis ou fiscais que lhe são apresentados não denunciam qualquer irregularidade no adimplemento de obrigações tributárias. Tal pretensão é impossível, motivo pelo qual não pode o seu suposto descumprimento ser considerado fato ilícito suficiente para desencadear relação tributária sancionatória, afastando, por conseguinte, a necessidade de repercussão do ônus tributário.

Em face desses argumentos, concluímos que a atribuição de responsabilidade ao terceiro deve se limitar aos débitos constituídos ou em fase de constituição à época em que foi celebrado o negócio jurídico que resultou na sucessão, já que, nesses casos, o responsável goza de meios para conhecê-los e, por esta razão, repercuti-los à pessoa do realizador do fato tributado.

Cabe, aqui, uma advertência: como bem chamamos atenção no início deste item, as considerações acima expostas aplicam-se exclusivamente às operações comerciais realizadas no plano da licitude.

Caso o Fisco demonstre, por exemplo, que houve conluio entre sucessor e sucedido para ocultar ou distorcer a ocorrência dos respectivos eventos tributários, a conclusão será diametralmente oposta, estando a Administração Pública plenamente autorizada a cobrar os débitos tributários do novo titular dos bens, constituídos ou não à época da sucessão. Afinal, a necessidade de observância dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do direito de propriedade fica afastada diante da prática de ilícitos.

O que não se pode tolerar é que, sob o simples argumento de ser ínfima a probabilidade de o Fisco reaver esses valores do realizador do fato jurídico tributário – que, na maioria desses casos, deixa de existir –, seja autorizado o repasse desse “prejuízo” aos particulares que, para além de não terem realizado o fato tributário, não agiram ilicitamente, tampouco gozam de meios para transferir o ônus do tributo para o sujeito que lhe deu causa.

A “solvabilidade do crédito tributário” não é argumento jurídico suficiente para desvirtuar direitos e garantias constitucionais, especialmente quando existem outros mecanismos à disposição do Fisco para minimizar os riscos de inadimplemento. Uma alternativa, apenas para ilustrar, é tornar mais rigoroso o procedimento de alteração societária, exigindo-se a prévia fiscalização, pelo Poder Público, da contabilidade das empresas como pressuposto para a efetivação de fusões e incorporações.

Outra polêmica despertada pelo presente dispositivo legal que exige equacionamento diz respeito à natureza dos débitos que estariam incluídos na responsabilidade por sucessão: apenas os tributos ou também as multas, sejam elas de caráter moratório ou punitivo?

Basicamente, três são os argumentos apresentados pela doutrina em favor da não inclusão das multas, especialmente as de caráter punitivo, na responsabilidade do sucessor, quais sejam: *i.* o princípio da personalidade da pena; *ii.* a despeito da redação do art. 129, os demais dispositivos que integram a Seção II, do Capítulo V, do Título II, do CTN fazem menção exclusivamente a “tributos”, cuja definição legal exclui expressamente as sanções de atos ilícitos (art. 3º); e *iii.* o legislador, mesmo na hipótese que empregou a expressão *obrigação tributária* para demarcar o âmbito da responsabilidade (art. 134), limitou seu alcance às sanções de caráter moratório.

Luciano Amaro sintetiza muito bem estes fundamentos:

Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por tributos. Estariam aí incluídas as multas? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em tributos, mas em “obrigação tributária” (abrangente também de penalidades pecuniárias, ex vi do art. 113, §1º). Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos e omissões imputáveis aos responsáveis). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se duvida houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio *in dubio pro reo*.^{257 258}

²⁵⁷ AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 325.

²⁵⁸ Sacha Calmon Navarro Coelho, ao dispor especificamente sobre a sucessão por morte, defende que o sucessor não deve ser responsabilizado pelas multas, já que outros valores protegidos pelo ordenamento devem se sobrepor aos interesses do Fisco. Nas suas palavras: “Achamos que, no caso da sucessão *mortis causa*, as multas fiscais não devem ser transferidas ao espólio ou aos sucessores. O Fisco não deve prejudicar os herdeiros. Deve preservar o monte em favor da família, que não concorreu para a infração geradora da multa. Também aqui, e a proposição é axiológica, a penalidade

Não obstante a existência de argumentos tão contundentes, prevalece nos Tribunais Superiores entendimento no sentido de que a responsabilidade por sucessão inclui não só o tributo, mas também as multas, de qualquer natureza²⁵⁹, desde que constituídas anteriormente ao fato sucessório:

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA. DECA-DÊNCIA. TEMA NÃO ANALISADO. RETORNO DOS AUTOS. [...] 2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. 3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN). [...] (STJ, REsp 1017186/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 27.03.2008)

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA MORATÓRIA. CUMULAÇÃO. JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE. [...] 2. É iterativo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a multa aplicada antes da sucessão incorpora-se ao patrimônio do contribuinte, seja ela moratória ou punitiva, podendo ser exigida do sucessor nas hipóteses que restar configurada a responsabilidade por sucessão. [...] (STJ, REsp 530.811/PR, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 26.03.07)

não deve passar da pessoa do infrator”. (*Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, p. 608).

²⁵⁹ Com efeito, os julgados do Supremo Tribunal Federal são, em sua grande maioria, no sentido de que as multas não podem ser incluídas na responsabilidade por sucessão, o que se comprova pela ementa abaixo transcrita:

“CTN. Art.133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o entendimento de que o sucessor é responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém, pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo. [...]” (RE 82754, 1ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, DJ 24.03.81).

“ICM. Multa Fiscal. Sucessor. O adquirente do fundo de comércio, nos termos do art. 133 do Código Tributário Nacional, responde pelos tributos devidos pelo antecessor, mas não pelas multas, mormente se estas não foram impostas antes da transferência do estabelecimento. Recurso extraordinário provido em parte.” (RE 89334, 1ª Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, DJ 25.08.78). Ocorre que referidos julgados são antigos, anteriores à modificação do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual entendemos que a discussão será reaberta na E. Corte Suprema, não podendo se falar em posicionamento consolidado sobre o tema.

A justificativa apresentada nesses julgados é a de que, tratando-se de verba definitivamente constituída ou em discussão, administrativa ou judicial, ela integra o passivo da sucedida, independentemente do fato que lhe deu causa. De outro lado, declaram não ser possível estender a responsabilidade dos sucessores às penalidades impostas após a sucessão, já que, nesses casos, inexistiria justificativa para qualificá-las como parcela negativa do patrimônio do sucedido e, via de consequência, afastar a aplicação do princípio constitucional da pessoalidade da pena²⁶⁰.

O que é curioso notar é que esses julgados, ao restringirem a responsabilidade do sucessor às multas constituídas à data do fato sucessório, ainda que por razões diversas, vão ao encontro do entendimento apresentado na primeira parte deste tópico, qual seja, de que o terceiro apenas poderá responder pelos débitos que, à época da sucessão, tinha a possibilidade de conhecer, seja porque estavam constituídos, seja porque estavam em fase de constituição. Pena não ser também este o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça em relação aos tributos.

A despeito da pouca divergência doutrinária e jurisprudencial que gira em torno do tema, entendemos que a norma prescrita no art. 129 do CTN deve ser interpretada com alguns temperamentos, de sorte a harmonizá-la com o sistema tributário nacional. Como resultado desta tarefa, restringimos o seu conteúdo e alcance de forma a considerar lícita apenas a imputação, ao sucessor, do dever de pagar tributos ou penalidades pecuniárias que, à época do fato sucessório, estiverem constituídos ou em fase de constituição. Afinal, sendo possível conhecer a existência de débitos, poderá o responsável repassar o seu ônus para o realizador do fato tributário. Em nosso sentir, essa é a única

²⁶⁰ Sacha Calmon chega à mesma conclusão, porém com base em razões distintas: “Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa). Insistimos em que as nossas razões são axiológicas. É dizer, funda-se em valores que julgamos superiores aos do Fisco em tema de penalidades. Nada têm a ver com as teorias objetivistas ou subjetivistas do ilícito fiscal. Não faz sentido apurar-se infração ocorrida no pretérito e imputá-la a uma nova pessoa jurídica formal e institucionalmente diversa da que praticou a infração, sob a direção de outras pessoa naturais. (COELHO, Sacha Calmon N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008 p. 609).

interpretação do art. 129 que se ajusta aos limites constitucionais ao poder de tributar.

Sob outra perspectiva, entendemos que a expressão *e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos* não foi recepcionada pela Constituição de 1988, em face da flagrante violação dos princípios constitucionais do não confisco, da capacidade contributiva e do direito de propriedade.

3.5.3 Responsabilidade de terceiros

Duas são as hipóteses de *responsabilidade de terceiros* disciplinadas no Código Tributário Nacional. A despeito disso, trataremos, nesse primeiro momento, apenas dos enunciados do art. 135, já que, como as prescrições do art. 134 dizem respeito ao tema principal da presente investigação, as analisaremos de forma minuciosa, em capítulo próprio.

Convém recordar que, para a fixação da responsabilidade tributária, o legislador se vale de fatos lícitos ou ilícitos. No caso do art. 135, tamanha é a clareza do seu texto que não resta dúvida de que o fato que enseja a responsabilização dos sujeitos nele relacionados é ilícito e, por isso mesmo, estranho àquele acontecimento do mundo qualificado pelo legislador como fato tributário:

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.

A providência sancionatória aparece aqui de maneira clara, revelando a existência de *animus puniendi* motivando o legislador no momento da fixação do enunciado normativo.

O *caput* do artigo é expresso ao prescrever que a responsabilidade dos sujeitos decorre de atuação com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, o que evidencia a exigência de elemento volitivo, mais especificamente, de dolo ou fraude para a configuração do seu suporte factual.

Quanto ao tema, Ives Gandra da Silva Martins esclarece que

o elemento, todavia, fundamental, a nosso ver, reside no fato de cuidar o artigo de atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, mas exclusivamente os representantes²⁶¹.

Assim, não basta, por exemplo, que a pessoa jurídica deva tributos para que a diretor possa vir a ser chamado a satisfazê-lo. É preciso mais que isso: a comprovação, por meio da linguagem das provas²⁶², que atuou com

²⁶¹ Responsabilidade Tributária à Luz do Artigo 135 do CTN. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). São Paulo: Dialética, 1998, p. 53.

²⁶² Inicialmente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça posicionava-se no sentido de o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade ser suficiente para imputar responsabilidade ao sócio administrador. Num segundo momento, passou a entender que esses sujeitos somente responderiam com seu patrimônio pessoal por dívidas da pessoa jurídica caso o Fisco comprovasse que agiram com dolo, fraude, excesso de poderes, infração à lei, contrato social e estatutos. O ônus da prova cabia exclusivamente ao credor público. Este entendimento, todavia, é flexibilizado nos casos em que a execução fiscal é fundada em Certidão da Dívida Ativa na qual já consta, desde o início, o nome do sócio, diretor ou gerente ao lado do da pessoa jurídica. Nessas situações, sob o argumento de que o referido título goza de presunção de liquidez e certeza, o Superior Tribunal de Justiça entende que compete ao integrante da pessoa jurídica provar que não realizou qualquer dos pressupostos para a sua responsabilização pessoal:

“[...] 2. A CDA é documento que goza da presunção de certeza e liquidez de todos os seus elementos: sujeitos, objeto devido, e quantitativo. Não pode o Judiciário limitar o alcance dessa presunção. 3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa. 4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 4. Hipótese que difere da situação em que o exequente litiga contra a pessoa jurídica e no curso da execução requer o seu redirecionamento ao sócio-gerente. Nesta circunstância, cabe ao exequente provar que o sócio-

excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social e que dessa sua atitude decorreu a inadimplência da sociedade perante o Fisco²⁶³.

Noutras palavras, duas são as condições para a incidência do presente dispositivo legal: *i.* que os sócios, diretores, gerentes ou representantes pratiquem atos de gestão e *ii.* que a obrigação tributária decorra de atos contrários à lei, contratos e estatutos²⁶⁴.

Diante desse contexto, coloca-se uma dúvida: o que pode ser incluído na classe “infração à lei” para fins de aplicação deste dispositivo?

gerente agiu com dolo, má-fé ou excesso de poderes [...]” (EDcl no REsp 960.456/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 14.10.08).

²⁶³ A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também é pacífica no sentido de que a responsabilidade do art. 135 do CTN é subjetiva:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NATUREZA SUBJETIVA. REEXAME. FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 07/STJ. 1. É dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.” (REsp 898168, Rel. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 05.03.08).

²⁶⁴ Neste ponto, importa esclarecer que o simples fato de a pessoa jurídica ter sido extinta, por si só, não afasta a necessidade de demonstração desses requisitos legais. Mesmo nesta situação, permanece a necessidade de o Fisco comprovar que o administrador agiu com dolo ou fraude, só que, desta vez, no próprio processo de encerramento da empresa. Ou seja, para que o administrador possa figurar no polo passivo da obrigação tributária é necessário que fique demonstrado que a extinção da empresa se deu de forma irregular, fraudulenta. Isso porque o Fisco, para cancelar a extinção voluntária da sociedade, deve fiscalizá-la, deferindo o pedido do contribuinte apenas na hipótese de verificar o adimplemento de todas as obrigações tributárias. Assim, depois de encerrada a sociedade, surge para o Fisco o direito de cobrar tributos não pagos apenas e tão somente se demonstrar que a ratificação da baixa da empresa se deu em virtude da prática de atos ilícitos por parte dos administradores.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acompanha este posicionamento com uma pequena ressalva, já que qualifica a dissolução da pessoa jurídica com débitos tributários como fato presuntivo de fraude, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova do ilícito:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO – CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE ART. 135, III DO CTN – DISSOLUÇÃO IRREGULAR. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei. 2. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 3. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade do sócio-gerente que fica com o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. 4. A diferença entre as duas situações, em relação do redirecionamento, é a inversão do ônus da prova: na extinção regular cabe ao exequente fazer a prova em desfavor do sócio-gerente, e na extinção irregular da sociedade, cabe ao sócio gerente fazer a prova em seu favor, ou seja não ter agido com dolo, culpa fraude ou excesso de poder. 5. Recurso especial provido.” (REsp nº 736325/PR, 2ª Turma, Rel. Min Eliana Calmon, Publicado no D.O.U. de 24/10/05).

As lições de Renato Lopes Becho bem elucidam o conteúdo e alcance com que a expressão *infrações à lei*²⁶⁵ foi empregada pelo legislador no presente enunciado normativo:

Literalmente e fora do contexto normativo, infração à lei significa qualquer descumprimento de regra cogente. Deixar de recolher tributo, estacionar o veículo em local proibido, emitir cheque sem fundos a serem sacados e tudo o mais que seja veiculado por normas jurídicas pode significar infração à lei. Se fosse essa a interpretação melhor para o conteúdo do art. 135, do CTN, teríamos que considerar que apenas há separação de personalidade jurídica entre contribuinte e responsável para os casos de absoluta licitude. [...] Por tudo isso, podemos afirmar que a lei referida no art. 135, do CTN, é a lei que rege as ações da pessoa mencionada em seus incisos. Como o inc. I traz para o seu núcleo todos os sujeitos listados no artigo anterior, teremos que a lei será a do pátrio poder para os pais, a da tutela e curatela para os tutores e curadores, a da administração civil de bens de terceiros para os administradores civis [...]. Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do art. 135, será também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas, será a lei comercial²⁶⁶.

Com efeito, admite-se a responsabilização tributária de terceiros exatamente pela prática de ato que extrapola os limites do exercício de função que lhe compete – pátrio poder, curatela, tutela, administração civil de bens de terceiros etc. – e que resulta no inadimplemento do tributo.

Também aqui o legislador foi explícito ao indicar o produto de relações que se estabelece entre a norma decorrente da aplicação da presente regra e da regra-matriz de incidência em sentido amplo. Ao afirmar que a responsabilidade do terceiro é *pessoal*, deixou claro que a inserção da norma de responsabilidade no sistema revoga ou mesmo impede a positivação daquela outra na qual o contribuinte (ou outro responsável) ocupa o lugar sintático de

²⁶⁵ Renato Lopes Becho chamou a atenção para a circunstância de as infrações a que se referem os arts. 134 e 135 terem acompanhado as alterações promovidas pelo Código Civil de 2002, na medida em que são as leis civis que definem algumas das obrigações dos administradores. Ives Gandra Martins fecha seu pensamento ao afirmar que “a responsabilidade tributária está ocorrendo não porque o Código Civil alterou a responsabilidade tributária, mas porque a lei de responsabilidade tributária manda respeitar-se o direito civil. (Cf. BECHO, Renato Lopes; MARTINS, Ives Gandra. Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. Cap. 2.. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 57, 77).

²⁶⁶ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1045-1046.

sujeito passivo. Essa variação de efeitos, é bom que se esclareça, leva em conta apenas o estágio do processo de positivação no qual se certifica a ocorrência do ilícito – se anterior ou posterior à lavratura da norma individual e concreta em face do contribuinte –, conforme expusemos de forma analítica no item anterior.

De fato, toda obrigação é pessoal, já que apenas se pode juridicamente exigir seu cumprimento da pessoa que figure em seu polo passivo. Todavia, o que constatamos, a partir de uma análise mais detida das disposições do próprio Código Tributário Nacional, é que toda vez o legislador utilizou o signo *pessoal* estava se referindo às relações estabelecidas exclusivamente com o responsável. Essa construção de sentido é feita pela negativa. Afinal, sendo apenas três as características da sujeição passiva e havendo impossibilidade semântica de se enquadrar o termo pessoal nas classes *subsidiária* ou *solidária*, a conclusão é inevitável: trata-se de responsabilidade exclusiva.

Alberto Xavier também se posiciona nesse sentido quando afirma que

nos casos de responsabilidade de terceiros por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, situações essas que a lei por vezes designa de responsabilidade pessoal [...], significando com isso que a responsabilidade de tais pessoas exclui a das demais²⁶⁷.

Da mesma forma entende Aliomar Baleeiro: “o caso, diferentemente do anterior (art.134 do CTN), não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte”²⁶⁸.

Assim, diante da prática de qualquer dos atos ilícitos discriminados no art. 135, devidamente relatado pela linguagem das provas, a obrigação de pagar tributos passa a recair integral e exclusivamente sobre a

²⁶⁷ XAVIER, Alberto. Contribuinte responsável no imposto de renda sobre juros pagos a residentes no exterior. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 15, n. 55, jan./mar. 1991, p. 93-94.

²⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 755.

pessoa do infrator, deixando de existir fundamento para a válida exigência do devedor original²⁶⁹. Em contrapartida, caso já exista no ordenamento norma individual e concreta na qual o contribuinte figura como devedor, surge a necessidade de revogá-la.

A *exclusão*²⁷⁰ do dever do realizador do fato tributado é justamente uma das consequências jurídicas da certificação do ato ilícito tendente a impedir, voluntariamente, a constituição do crédito contra o seu devedor originário. A outra, obviamente, é a imputação do débito ao infrator.

Em termos mais diretos, a aplicação da norma sancionatória implica a revogação do crédito tributário já lançado contra o contribuinte ou impede o seu lançamento, por força da ineficácia técnica sintática que produz relativamente ao enunciado da sujeição passiva da regra-matriz em sentido amplo.

Este, todavia, não é o posicionamento que predomina na comunidade do discurso científico, tampouco entre os integrantes do Fisco. Muitos, baseados em argumentos meramente arrecadatários, defendem que o responsável assumiria solidariamente, ou mesmo em caráter subsidiário, as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante.

²⁶⁹ É possível identificar alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em sentido contrário:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - INFRAÇÃO DE LEI - IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - De acordo com o ordenamento jurídico-tributário brasileiro, o sócio-gerente é responsável, por substituição, pelo crédito tributário resultante da prática de ato com infração de lei na gestão dos negócios de pessoa jurídica (art. 135, III, do CTN). No entanto, é válido o auto de infração, lavrado após formal encerramento de atividades da pessoa jurídica, que contém sua indicação (pessoa jurídica) no pólo passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte, desde que assegurados o devido processo legal e a ampla defesa ao responsável. [...]” (Número do Recurso: 140292, 3ª Câmara, Rel. Victor Luís de Salles Freire, Data da Sessão 08.12.05). No mesmo sentido: Recurso nº 140.292.

²⁷⁰ A depender do estágio do processo de positivação da norma tributária não teremos propriamente exclusão do dever do realizador do fato tributado, mas impossibilidade de constituição do crédito contra a sua pessoa. O termo *exclusão*, portanto, somente pode ser empregado tecnicamente no caso de constituição do ato ilícito posteriormente à lavratura da norma individual e concreta em face do contribuinte.

Hugo de Brito Machado, por exemplo, defende que “dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indica não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada”²⁷¹.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em recente parecer – PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 –, externou seu novo entendimento sobre a matéria, qual seja, de que a responsabilidade de que trata o art. 135, do CTN, é marcada pela solidariedade:

Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.

E quando se trata de precedentes jurisprudenciais a confusão é ainda maior. Para este específico dispositivo legal, é possível identificar decisões no sentido de que se trata de responsabilidade *i.* solidária, *ii.* subsidiária, *iii.* exclusiva ou mesmo *iv.* solidária e subsidiária simultaneamente.

[...] 3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa á época dos fatos geradores. 4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas

²⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 572.

obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei 6.404/76). 5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN). [...]. (STJ, AgRg no Ag 930334/AL, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 01.02.08)²⁷².

[...] 2. A indicação, na CDA, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. 3. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária. [...]. (STJ, REsp 900371/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Teori A. Zavascki, DJ 02.06.08)²⁷³.

Acreditamos, todavia, que estas posições não se sustentam em face da própria literalidade do art. 135. As consequências que o legislador atribuiu à realização de fato que preenche integralmente os requisitos indicados no referido dispositivo legal foram justamente a impossibilidade de responsabilização do realizador do fato tributado e a imputação de responsabilidade exclusiva ao infrator. Se desejasse dispor em sentido contrário, teria que ter empregado outro vocábulo²⁷⁴ que não *pessoal*.

²⁷² No mesmo sentido: AgRg no REsp 885430/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 02.06.08; REsp 1017732/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 07.04.08; AgRg no REsp 933964/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 28.06.07.

²⁷³ No mesmo sentido: REsp. 1004908/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 21.05.08; AgRg no Ag 921362/BA, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 31.03.03; REsp 987991/MG, Rel. Min. Castro Meira, DJ 28.11.07.

²⁷⁴ Quanto ao tema, esclarece Ives Gandra da Silva Martins que “contrariamente ao dispositivo anterior em que o legislador fala em responsabilidade solidária, [...] o dispositivo comentado fala apenas em responsabilidade pessoal”. E acrescenta: “deve-se notar que tanto foi a intenção de o legislador criar para um campo a responsabilidade substitutiva (art. 135) e para outro aquela solidária (art. 134) que ajustou as expressões adequadas para cada caso, graduando a participação da pessoa em função do mal praticado, ou seja, através de responsabilidade solidária nos casos de culpa e de pessoal nos casos

3.5.4 Responsabilidade por infrações

A despeito de os arts. 134 e 135 configurarem hipóteses de responsabilidade tributária decorrente da prática de atos ilícitos, conforme pensamos ter deixado claro no item anterior, o legislador alocou apenas as situações descritas no art. 137 na Seção IV, do Capítulo V, do Título II, por ele intitulada de *responsabilidade por infrações*. Trate-se, a nosso ver, de *discriminen* que não se justifica, na medida em que todas elas são atribuídas a *terceiros* em face do cometimento de *infrações*.

Mais inusitado ainda é perceber o critério que supostamente afastaria essas duas realidades. Enquanto a lei exige, a depender da espécie de *responsabilidade de terceiros* de que se trate, a presença do dolo ou da fraude para configurar o ato ilícito que lhe serve de fundamento, no que se refere à *responsabilidade por infrações*, a princípio, a culpa seria suficiente. Ou seja, justamente para imputar *responsabilidade por infrações*, o legislador dispensa a intenção do agente diretamente dirigida ao resultado, salvo disposição de lei em contrário, a teor do que prescreve o art. 136 do CTN.

Com efeito, de acordo com que deixamos consignado no item sobre a *responsabilidade tributária sancionatória* (3.1.1), a inteligência do art. 136 do CTN é no sentido de que o elemento subjetivo é essencial para a conformação do ilícito tributário. Se não houver, ao menos, a prática de ato culposo, não há que se falar em responsabilidade por infrações. O que se dispensa, tão-somente, é a intenção do infrator diretamente dirigida ao resultado. Este mesmo enunciado normativo prevê, todavia, a possibilidade de esta regra vir a ser excepcionada. Isso significa que, nas situações em que a lei expressamente dispuser em sentido contrário, o dolo poderá ser requisito indispensável para a

de dolo”. (Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 5. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1980, p. 306-307).

tipificação da responsabilidade por infrações. O que não se admite, em qualquer caso, é a imputação de responsabilidade objetiva nessa matéria.

E o próprio art. 137 parece configurar exceção a essa regra, na medida em que imputa responsabilidade *pessoal* ao agente por conta da realização: *i.* de infrações definidas 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 (inciso I); *ii.* infrações em cuja definição requeira a presença de dolo específico do agente, na qualidade de condição elementar (inciso II); e *iii.* infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas (art. 137, III). Ou seja, o dolo, e, em algumas situações, o dolo específico, é uma constante nesses enunciados prescritivos, o que só dificulta a tentativa do intérprete de identificar critérios precisos para diferenciar a natureza jurídica das normas agrupadas nas Seções III e IV, do Capítulo V, do Código Tributário Nacional.

Diante da configuração de qualquer dos fatos ilícitos acima discriminados, opera-se a modificação da sujeição passiva, existindo permissão para o Fisco constituir o crédito tributário exclusiva e integralmente contra o infrator²⁷⁵. Da mesma forma que nas situações expostas nos itens anteriores, a aplicação da norma de responsabilidade por infrações implicará: *i.* a necessidade de revogação do crédito tributário, caso já constituído em face do contribuinte; ou *ii.* impedirá o seu lançamento contra esta pessoa, por força da ineficácia técnica sintática que produz relativamente ao enunciado da sujeição passiva da regra-matriz em sentido amplo.

²⁷⁵ Rubens Gomes de Souza discorda desse posicionamento: “parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa”. (*Compêndio de legislação tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93).

Como bem chama a atenção Fábio Fanucchi, “esta é a forma pela qual a legislação tributária se dirige em proteção dos dependentes de terceiros, punindo os que por eles são responsáveis pelo crédito tributário, sempre que ajam dolosamente contra os representados”²⁷⁶.

Nessa mesma Seção do Código, verifica-se, ainda, a positivação de regra de exclusão da *responsabilidade por infrações*: a denúncia espontânea do infração tributária²⁷⁷, acompanhada, se for o caso, do pagamento²⁷⁸ do tributo devido e dos juros de mora ou do depósito da

²⁷⁶ FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 261.

²⁷⁷ Atualmente, prevalece na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça o entendimento no sentido de que inexistente denúncia espontânea quando o pagamento se refere a tributo declarado pela pessoa jurídica. Como nessas hipóteses o crédito tributário já foi previamente constituído, aquela Corte considera que o recolhimento realizado será sempre extemporâneo, não podendo, por esta mesma razão, ensejar a aplicação dos benefícios do art. 138 do CTN. (Precedentes da 1ª Seção: AGERESP 638069/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.06.2005; AgRg nos EREsp 332.322/SC, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 21/11/2005). Todavia, esta E. Corte entende que, ainda que se trate de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caso a pessoa jurídica não o constitua, seja porque não entregou a correspondente declaração, seja porque a entregou com informações incompletas, a posterior confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo, caracteriza denúncia espontânea, autorizando a aplicação do art. 138. (Precedente: AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005). Isso fica muito evidente na ementa abaixo:

“1. Em regra, a denúncia espontânea é aplicada para qualquer tributo, independentemente da sua forma de lançamento. Entretanto, quando houver declaração do contribuinte e, só após, em atraso, for efetuado o pagamento da dívida, não há que se falar na sua caracterização, uma vez que já constituído o crédito tributário.

2. A tese do recorrente, de que a denúncia espontânea não poderia ser aplicada aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não pode aqui ser aplicada, uma vez que não restou evidenciada a circunstância de ter o contribuinte previamente declarado o tributo e, em seguida, efetuado o pagamento em atraso. Sem essa premissa fática, impossível aplicar a jurisprudência pleiteada pelo INSS.

3. A expressão “multa punitiva” é até pleonástica, já que toda multa tem por objetivo punir, seja em razão da mora, seja por outra circunstância, desde que prevista em lei. Daí, a jurisprudência deste Superior Tribunal ter-se alinhado no sentido de que a denúncia espontânea exclui a incidência de qualquer espécie de multa, e não só a ‘punitiva’ como quer o recorrente.” (REsp 1029364/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03.04.2008, DJ 22.04.08).

Como se percebe, o STJ outorga tratamento mais benéfico àqueles que descumpriram a integralidades dos deveres fiscais.

²⁷⁸ Muito se discutia sobre a possibilidade de o pedido de parcelamento de débito feito antes que se iniciasse qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada ao ilícito poderia implicar os benefícios previstos no art. 138 do CTN. Inicialmente a jurisprudência se posicionava de forma negativa (Súmula nº 208 do TFR). Logo em seguida, foram exaradas decisões em sentido contrário, reconhecendo que o parcelamento nesses moldes também seria causa da exclusão de penalidades (Nesse sentido: EREsp 180.700; REsp 251.214). Após a edição da Lei Complementar nº 104/01, que introduziu o art. 155-A no CTN, a jurisprudência pacificou-se no sentido de que o parcelamento não exclui a exigência de juros ou de multa, de qualquer natureza.

importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração²⁷⁹.

Todavia, a confissão do infrator, para propagar as consequências jurídicas a que se propõe, deverá ser feita antes que se inicie qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada ao ilícito. Do contrário, não poderá ser incluída na classe dos fatos qualificados como “denúncia espontânea” e, via de consequência, implicar a exclusão da responsabilidade sobre as parcelas enumeradas no próprio art. 138.

Vale ressaltar que a iniciativa do responsável, promovida em estrita observância dos requisitos enumerados no art. 138, obsta exclusivamente a aplicação de multas de natureza punitiva, não afastando, todavia, a obrigação de pagar o tributo devido e os juros de mora²⁸⁰.

3.5.5 Substituição tributária

Talvez esteja na “substituição tributária”²⁸¹ um dos temas que mais atormenta os estudiosos da sujeição passiva dos tributos. Dificilmente se

²⁷⁹ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

²⁸⁰ O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que “o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação” (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.98).

²⁸¹ Por fugir ao tema ora proposto, não analisaremos a constitucionalidade da substituição tributária. A este respeito apenas entendemos oportuno deixar consignado que a jurisprudência do C. STF se posiciona no sentido da legitimidade da sua instituição: “[...] 2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa ‘constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide’. Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido”. (RE nº 194.382, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 25.04.03).

encontra eixo temático que desperta tanta polêmica e incertezas. E as discussões tomam corpo em razão proporcional à sua expansão.

Com efeito, a substituição é hoje uma realidade no Brasil, sendo cada vez mais utilizada como instrumento de

controle racional e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos. Entretanto, ao mesmo tempo em que responde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade²⁸².

Não existe consenso sequer quanto à possibilidade de incluí-la na classe da responsabilidade tributária. Aliás, muito do atraso no desenvolvimento do seu estudo se deve à importação de conceitos estrangeiros prontos, que em nada se aproximam da fisionomia traçada pelo direito pátrio.

A devida compreensão do tema exige, entretanto, uma tomada de posição firme perante o nosso sistema jurídico, em termos de vê-lo como um todo unitário, se distanciado totalmente de construções atreladas a enunciados normativos isoladamente considerados ou apegadas a meras questões terminológicas. Do contrário, teremos versões meramente parciais sobre o tema, que não refletem o fenômeno da substituição tributária em sua integridade.

Enfrentemos, logo de início, a primeira dúvida suscitada: substituição é espécie de responsabilidade?

Johnson Barbosa Nogueira, ao dispor sobre o tema, defende que responder positivamente a esta pergunta “é um erro muito arraigado na doutrina pátria, que transbordou para o Código Tributário Nacional, pelo menos segundo a intenção e o depoimento dos seus inspiradores.”²⁸³ Apoiado nos ensinamentos de um dos principais elaboradores do Código Tributário

²⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 662-663.

²⁸³ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *O Contribuinte Substituto do ICM*. tese aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, 1989, p. 89.

Nacional²⁸⁴, defende o autor que a substituição é espécie autônoma do gênero sujeito passivo, ao lado da responsabilidade tributária.

Renato Lopes Becho também compartilha desse entendimento:

Pela leitura isolada do art. 121, particularmente de seu parágrafo único, pode-se ter a errônea impressão de que só existem dois tipos de sujeitos passivos tributários: contribuintes e responsáveis. [...] Entretanto, a mera leitura de outro artigo do CTN aponta para a incompletude da divisão disposta no art. 121 e para a impossibilidade técnica de se colocar o responsável e o substituto com alguma raiz comum, que não o fato de serem sujeitos passivos²⁸⁵.

A nosso ver, essas críticas não se sustentam. De fato, não se nega a existência de diferenças substanciais entre as demais espécies de responsável tributário e o substituto. Contudo, há também pontos de conexão que aproximam estas realidades jurídicas, os quais correspondem justamente às notas que autorizam a inclusão de cada um desses sujeitos no conceito de classe “responsável”. São eles: *i.* tratar-se de pessoa indiretamente vinculada ao fato jurídico tributário ou direta ou indiretamente vinculada ao sujeito que o realizou e *ii.* estar presente no polo passivo da obrigação tributária..

Muito embora não tenha o legislador do CTN reservado uma Seção específica no Capítulo V, do Título II, para o *substituto tributário*, como o fez em relação às demais espécies de responsabilidade, não havendo, sequer, o uso desta locução no Código, concluimos que se trata sim de modalidade autônoma de responsável, submetendo-se, por conta disso, ao seu regime jurídico geral, bem assim a normas específicas. Afinal, preenchidas as características fundamentais da definição de responsável, não há como lhes outorgar natureza jurídica distinta. E esta ilação se fundamenta exclusivamente em disposições do direito positivo.

²⁸⁴ O próprio Rubens Gomes de Souza, todavia, modificou sua proposta classificatória, passando a considerar a responsabilidade como expressão sinonímia de sujeição passiva indireta, na qual estariam incluídas todas as demais espécies que não o sujeito passivo direto ou contribuinte.

²⁸⁵ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1012-1013.

Com efeito, o art. 150, § 7º, da Constituição, prescreve que

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

Também o art. 45, parágrafo único, do próprio CTN estabelece que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”²⁸⁶.

Não bastassem essas normas, há outras tantas na legislação esparsa. A título de exemplo, podemos citar os arts. 6º e 9º da Lei Complementar nº 87/96²⁸⁷, que autorizam a instituição de substituição tributária relativamente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS²⁸⁸; o art. 6º da

²⁸⁶ Muitos doutrinadores defendem que o fundamento de validade da substituição seria o art. 128 do CTN, o qual, a despeito de usar o termo responsável, melhor se aplicaria apenas a esta subespécie de sujeição passiva. Nesse sentido, esclarece Ricardo Lobo Torres que “o conceito de substituição se subsume à definição do art. 128 do CTN”. (Op. cit., p. 223). Não concordamos, todavia, com esta posição em face da própria redação da parte final do referido dispositivo legal, que assim determina: “*excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*”. Conforme demonstraremos no decorrer deste item, não são estes os efeitos da substituição. Com a sua instituição, desaparece a possibilidade de incidência em face do realizador do fato gerador, em regra. Sobremais, como bem lembra Vittorio Cassone, enquanto o art. 128 exige vinculação do terceiro ao fato gerador, na substituição isso não é imperativo (Cf. CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência*. 12. ed., São Paulo: Atlas, 2000, p. 175). Por conta disso, entendemos que a presente norma melhor se adequa às hipóteses de responsabilidade exclusiva, solidária ou subsidiária.

²⁸⁷ Mesmo antes da edição da Lei Complementar nº 87/96, já se aplicava o regime de substituição tributária do ICMS relativamente a algumas atividades, em face do que dispõe o art. 34, § 9º, do ADCT.

²⁸⁸ Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

Lei Complementar nº 116/03, referente ao Imposto sobre Serviços – ISS²⁸⁹; dentre outras.

A investigação destes fragmentos normativos permite, logo no primeiro exame, identificar a característica que separa a substituição das demais espécies de responsabilidade tributária.

Como vimos nos itens anteriores, é sempre uma *ocorrência posterior* ao evento tributário, lícita ou ilícita, que implica o nascimento da obrigação do responsável. Por força disso, em qualquer das situações já analisadas, há sempre a potencialidade de constituição do crédito contra a pessoa que realizou o suporte fático do tributo. Esta afirmação sequer é comprometida pelas hipóteses de responsabilidade exclusiva, desde que, é claro, a lavratura da norma individual e concreta se perfaça em momento anterior à própria realização do fato da responsabilidade.

Em resumo: é constante a possibilidade de mais de uma pessoa figurar no polo passivo da relação tributária, de forma concomitante, sucessiva ou mesmo substitutiva nos tipos de responsabilidade já estudados.

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

²⁸⁹ Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão 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, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Isto, todavia, não ocorre na *substituição tributária*. Aqui há um e apenas um sujeito qualificado como devedor. Desde o início, o aplicador não tem qualquer opção: poderá apenas exigir o débito do substituto.

O próprio Rubens Gomes de Souza já advertia para esta peculiaridade. Segundo o autor, a “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”²⁹⁰.

Paulo de Barros Carvalho também é enfático ao afirmar que

Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado²⁹¹.

Não é demais repetir que o legislador tem sempre autorização para se apropriar da pessoa que praticou o fato tributado, colocando-a na posição de sujeito passivo. Muitas vezes, porém, não se contentando com esta permissão, sai em busca de pessoa alheia aquele suporte factual, para fazer dele o devedor exclusivo, solidário ou subsidiário da prestação tributária. Portanto, o que separa as pessoas de quem se pode exigir o cumprimento da obrigação daquelas de quem não se pode é ato de valoração que antecede a própria configuração da norma, o qual deve observar apenas os limites constitucionais e as disposições de lei complementar.

²⁹⁰ SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93.

²⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 177.

Esse papel é realizado pelas normas de responsabilidade. Todas elas intrometem modificações no âmbito do critério pessoal da obrigação tributária. Guardando sua autonomia normativa, entram em cálculo de relações com a regra-matriz de incidência em sentido amplo, cujo resultado variará a depender da espécie de responsabilidade de que se trate.

No caso da regra de substituição, todavia, o resultado será sempre a mutilação parcial do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo. Como efeito do encontro dessas duas normas, inibe-se juridicamente a possibilidade de exigência do tributo da pessoa que realizou o fato tributado em qualquer circunstância²⁹², fixando-se, em contrapartida, sujeito diverso para ocupar o lugar sintático de devedor. É justamente o produto absoluto das relações que se estabelecem entre a regra de substituição e a norma-padrão em sentido amplo que fornecerá a verdadeira fisionomia da regra tributária em sentido estrito.

Assim, o que se nota é que, por força do estabelecimento da regra de substituição, o legislador, ele próprio, reduz parcela de sua competência, inviabilizando a exigência do tributo daquele que praticou sua materialidade.

Tamanha é a amplitude da ineficácia técnica produzida pelo preceito de substituição no critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo que ela pode ser equiparada a perda de sua funcionalidade. Isso porque, diferentemente do que se processa nas demais hipóteses de responsabilidade, na substituição não há, em qualquer caso, a possibilidade de incidência do enunciado da norma-padrão em sentido amplo que versa sobre o sujeito passivo.

²⁹² Não ignoramos a regra prescrita pelo Parecer Normativo do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação COSIT n° 01/02 relativamente ao regime de recolhimento do imposto não retido nem recolhido pela fonte nas hipóteses em que o ilícito é constatado após o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado. Todavia, entendemos que esta disposição não contraria nossas afirmações, vez que, nestes casos, o que se tem é norma nova, que entrado em relação com a regra de substituição, impede a sua incidência. Se o fundamento de validade, todavia, fosse apenas a norma de substituição, jamais poderia ser validamente constituída relação jurídica em face do realizador do fato tributário. Valendo-nos de trocadilho, nessas situações há verdadeira “substituição” da substituição. O contribuinte entra em cena, única e exclusivamente, por conta do efeito que esta nova norma provoca: a suspensão da ineficácia técnica do critério pessoal da regra matriz em sentido amplo que havia se configurado por força da regra substituição.

Ou seja, não haverá a possibilidade de constituição de crédito contra aquele que realizou o fato tributário (o substituído).

Como contraponto, adquire o substituto os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ficando autorizado a defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo, para sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado.

José Eduardo Soares de Melo sintetiza muito bem o que acabamos de expor:

Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído)²⁹³.

Como se pode perceber, o efeito produzido aqui é muito similar ao que ocorre com a norma de isenção²⁹⁴. Nos dois casos, o legislador tinha uma parcela de competência cujo âmbito é reduzido por um ato de vontade seu. A diferença básica que distancia estas duas realidades, todavia, é que, enquanto a regra de isenção, relativamente ao critério pessoal, se restringe a

²⁹³ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 171.

²⁹⁴ “As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua conseqüência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo conseqüente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo conseqüente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota. De qualquer maneira, a regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra-matriz, que continua atuando regularmente para outras situações.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 521-522).

retirar parcialmente um ou alguns sujeitos do campo de incidência dos tributos, a regra de substituição vai além, instituindo pessoa nova que deverá figurar no polo passivo da obrigação. Ou seja, enquanto o efeito imputado à isenção é apenas um (inutilizar parte da norma), na regra de substituição são dois (inutilizar parte da norma e agregar novo enunciado), o que dá efetivamente a sensação de permuta do sujeito passivo. Daí a razão do nome *substituição*, alvo de tantas críticas.

Feitas essas considerações, voltemos nossa atenção para outro ponto que desperta muita polêmica: o substituído é elemento pré-jurídico?

Acreditamos que não. Como afirmamos, a substituição ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência em sentido amplo, para destruí-la especificamente em relação ao realizador do fato tributado, indicando, em contrapartida, notas de sujeito diverso de quem se poderá exigir o cumprimento da obrigação. Mas, se há mutilação, é justamente porque se pressupõe a existência do substituído, não lhe sendo possível imputar as consequências jurídicas usuais da prática do fato tributário exclusivamente por conta da existência de norma de substituição. O encontro dessas duas forças normativas inibe juridicamente a exigência contra este sujeito, já que, nestes casos, a eficácia do enunciado mutilado não poderá irradiar-se.

De fato, o substituído não poderá integrar o vínculo tributário em nenhuma hipótese. A modificação subjetiva se produz com a própria edição da norma de substituição, em instante que coincide com a própria disciplina jurídica da matéria. Mas isso não nos autoriza a afirmar que ele esteja fora do direito positivo. Se efetivamente fosse assim, então como justificar que o regime jurídico aplicável ao substituto é sempre o do substituído? O legislador teria que ultrapassar as barreiras do jurídico, saindo à procura desse sujeito em outros sistemas? Indo mais a fundo: como explicar a aplicação de regime jurídico específico de um sujeito que não existe juridicamente? Dentro desse quadro, impõem-se, a nosso ver, a necessidade de repensar o assunto.

Como já tivemos a oportunidade de anotar, o critério material dos tributos é invariavelmente um verbo pessoal de predicação incompleta. Por conta disso, ali onde houver a execução da materialidade do tributo, haverá necessariamente um sujeito a realizando. A despeito de a construção linguística empregada no antecedente normativo ser usualmente a forma oculta, isso não equivale a dizer que não exista uma pessoa praticando o verbo, que ela não esteja presente.

Assim, o que constatamos é que, na maioria das situações, o substituído não aparece de forma ostensiva, permanecendo, todavia, na implicitude do texto legal. E é justamente isso que permite ao intérprete, sem ultrapassar as fronteiras do jurídico, sair à sua procura a fim de identificar o exato regime jurídico aplicável ao caso concreto. Afinal, é esse e apenas esse o dado subjetivo de que poderá se valer o legislador na definição da fisionomia do objeto da obrigação tributária, sob pena de violação dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do direito de propriedade.

Uma coisa, todavia, deve ficar clara: o que queremos dizer quando afirmamos que o substituído não é elemento pré-jurídico é apenas que ele está no direito positivo, na qualidade de realizador do evento tributado, não como sujeito passivo do vínculo tributário.

Sob esta perspectiva, caso seja revogada a regra de substituição, o realizador do evento tributário passa a assumir o lugar sintático de sujeito passivo do tributo sem que seja necessária a edição de qualquer outro enunciado prescritivo expresso. Respeitado o princípio da anterioridade, passará a ser legítima a exigência de tributo da sua pessoa, não na qualidade de substituído, mas de contribuinte.

Por fim, chame-se a atenção para outro argumento levantado por aqueles mesmos doutrinadores para inviabilizar a inclusão dos substitutos dentre as espécies de responsável tributário: a existência de norma que autoriza o ressarcimento. Conforme exaustivamente demonstrado, não se trata de

peculiaridade da substituição, sendo regra presente em toda e qualquer espécie de responsabilidade. Decorre, como vimos, dos limites constitucionais ao poder de tributar: vedação ao confisco, capacidade contributiva e direito de propriedade. A única diferença, se é que podemos falar efetivamente em diferença, está na constatação empírica de que em quase a totalidade dos casos de substituição há regra expressa de repercussão, nada mais.

3.5.5.1 Substituição convencional, para trás, para frente e o regime monofásico de tributação

Equacionadas essas dúvidas, passemos à análise da estrutura normativa da substituição tributária, bem como do cálculo de relações que se estabelece entre a regra-matriz de incidência em sentido amplo e cada uma das suas modalidades: *i. convencional*, *ii. para trás* e *iii. para frente*. Além disso, enfrentaremos o tema do regime monofásico de tributação, identificando a possibilidade de enquadrá-lo como espécie de substituição.

Na substituição convencional, o legislador escolhe outra pessoa, que não o realizador de um único fato jurídico tributário, para ocupar com exclusividade o pólo passivo da obrigação. O critério de *discrimen* que a afasta das outras modalidades de substituição reside na circunstância de a responsabilidade se referir a apenas um evento tributário, não a uma cadeia de deles. Exemplo típico desta subespécie de substituição é a *retenção na fonte*.

Duas são as consequências que provoca: *i.* a ineficácia técnica do critério pessoal da regra-matriz em sentido amplo e *ii.* a instituição de sujeito passivo novo, o qual deverá manter vínculo indireto com o fato jurídico tributário ou direto ou indireto com seu realizador.

Na substituição *para trás*, por sua vez, efetiva-se o evento tributário, com todos os seus contornos. Não obstante, por deliberação do legislador, geralmente motivada por razões de comodidade, esta ocorrência não é

suficiente para irradiar a incidência normativa. A inserção, no sistema, de regra desta natureza impede a positivação do tributo naquele momento, postergando-a para operação subsequente.

A despeito da aparência de mera regra de diferimento, a presente norma implica, também, a modificação do sujeito passivo do tributo, já que imputa a responsabilidade pelo dever fiscal à pessoa que realiza a etapa seguinte (ou final) da cadeia mercantil, a qual fica obrigada a recolher o valor relativo a duas ou mais operações: à sua própria e àquela(s) que a antecede(ram).

Em apertada síntese, a substituição para trás provoca três efeitos: *i.* a ineficácia técnica a termo de todos os critérios da regra-matriz em sentido amplo (exceção feita apenas ao pessoal), que somente poderão propagar seus efeitos com a ocorrência tributária posterior (a realização de etapa nova ou final da cadeia); *ii.* a ineficácia técnica pura e simples do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo, já que o crédito jamais poderá ser constituído contra a pessoa que praticou o fato jurídico tributário; e *iii.* a instituição de sujeito passivo novo, que, em regra, coincide com o realizador da etapa posterior ou final da cadeia.²⁹⁵

Nessa linha de raciocínio, a substituição *para trás* posterga o instante em que se deve constituir a obrigação tributária e efetuar o recolhimento do tributo, deslocando-os para o momento da ocorrência de novo fato tributário – etapa nova ou final da cadeia –, ao mesmo tempo em que institui novo sujeito passivo, imputando ao realizador desse fato tributário posterior o ônus de

²⁹⁵ “ICM. Diferimento. A imunidade ou a isenção de que goza a circulação posterior não se comunica à anterior, que não era objeto de um ou de outra. O diferimento nada mais é do que o adiamento da cobrança do imposto já devido. Essa cobrança, ao invés de ser exigida do contribuinte de direito (fornecedor da matéria-prima), o é do contribuinte de fato (o industrial a quem a matéria-prima é vendida), que se torna responsável pela obrigação tributária. Por isso, quando há imunidade ou isenção quanto a imposto relativo à operação de que o industrial é contribuinte de direito, tal imunidade ou isenção se adstringe a essa operação, não se comunicando à anterior, que não era objeto da imunidade ou de isenção, e que, se não houvesse o diferimento, obrigaria o fornecedor da matéria-prima a recolher o imposto devido. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE nº 111.427-4/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, DJ 22.09.89). Nesse mesmo sentido: RE 102.354/SC, DJ 23/11/84; RE 112.098-3/SP, DJ de 14/02/92.

recolher exclusiva e integralmente o tributo devido nas etapas anteriores do ciclo de produção ou circulação, além daquele devido por sua operação própria.

De modo diverso, na chamada substituição *para frente*, o legislador, partindo da mera presunção de que o fato tributário se realizará no futuro, prescreve a obrigação de promover antecipadamente o pagamento integral do tributo devido até o consumidor final. Ou seja, autoriza-se a transferência de parcela de riqueza ao Estado antes mesmo da sua manifestação, tributando-se, em última instância, *atos futuros*. Daí a razão de tantas críticas.²⁹⁶

Uma das peculiaridades que afasta a presente norma das demais hipóteses de responsabilidade é que o fato que desencadeia a substituição *para frente* é sempre tributário. Todavia, anterior e diverso àquele ao qual usualmente se imputaria o dever de pagar tributos. Expliquemos: a substituição tributária, em regra, é fixada apenas em relação aos tributos plurifásicos e não-cumulativos: ICMS, PIS, COFINS, IPI etc. A lei toma uma etapa da cadeia – a primeira, normalmente – como evento desencadeante de todas as obrigações subsequentes, com base na presunção de que os respectivos eventos tributários ocorrerão no futuro. A hipótese da substituição *para frente* é, assim, fato igualmente tributário, mas que não se identifica com aquele ao qual, em situações normais, se imputaria o dever que se está exigindo. De um único fato tributário, presume o legislador que os seguintes irão se efetivar, imputando ao seu realizador o dever de efetuar o recolhimento antecipado do tributo relativo às operações seguintes, além, é claro, do tributo referente à sua própria operação.

Analiticamente, podemos enumerar os seguintes efeitos que decorrem desse fato presumido: *i.* mutilação ou ineficácia técnica do critério

²⁹⁶ “Ora, se pensarmos que o direito tributário se formou como um corpo de princípios altamente preocupados com minúcias do fenômeno da incidência, precisamente para controlar a atividade impositiva e proteger os direitos e garantias dos cidadãos, como admitir um tipo de percussão tributária que se dê à margem de tudo isso, posta a natural imprevisibilidade dos eventos futuros? Se é sabidamente difícil e problemático exercitar o controle sobre os fatos ocorridos, de que maneira lidar com a incerteza do porvir e, ao mesmo tempo, manter a segurança das relações jurídicas?” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 664-665). Não aprofundaremos, entretanto, nessas discussões por se tratar de tema que foge aos nossos propósitos.

pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo; *ii.* instituição do sujeito passivo do tributo; e *iii.* antecipação da eficácia dos demais critérios da regra-matriz de incidência em sentido amplo.

O regime monofásico, de outra parte, é técnica de exigência tributária em que determinado gravame incide apenas uma vez na cadeia econômica. Pelo presente regime, tributa-se todo o ciclo produtivo em uma única etapa, porém com a previsão de alíquota mais elevada.

Observa-se, assim, a inexistência de identidade entre o regime monofásico e o da substituição tributária, seja *para trás*, *para frente* ou mesmo convencional. É certo que todos têm como finalidade simplificar a arrecadação e os próprios procedimentos fiscalizatórios, mediante a “redução” do número de sujeitos passivos do gravame. Todavia, algumas particularidades afastam esses fenômenos jurídicos.

Na tributação monofásica, exige-se o tributo em relação a um único fato concretamente ocorrido, impedindo-se, todavia, as operações subsequentes de irradiarem a incidência tributária em qualquer ocasião. Diversamente, a substituição tributária *para frente* e *para trás* apresentam-se como técnicas de arrecadação relativas a operações passadas ou futuras, ainda que presumidas. E se o paradigma for a substituição convencional, as diferenças ficam ainda mais visíveis, já que neste caso não há, sequer, que se falar em ocorrências passíveis de tributação anteriores ou posteriores.

Essas simples referências são suficientes para demonstrar a ausência de similitude entre essas figuras: enquanto na substituição tributária tem-se a exigência de tributo em relação a cada etapa da cadeia econômica, fazendo-o, contudo, de forma concentrada – postergada ou antecipada – e na pessoa do substituto; na tributação monofásica objetiva-se, exatamente, eliminar a plurifasia, aniquilando-se os próprios *atos geradores* possíveis da cadeia. Não há, portanto, mera instituição de sujeito passivo diverso ou alteração do instante em que se autoriza a constituição da obrigação tributária. Tem-se, pelo contrário,

uma única incidência possível, concernente a fato efetivamente verificado, impedindo-se a positivação nas demais fases do ciclo produtivo. Sua configuração envolve, portanto, não a substituição, mas a isenção das demais etapas da cadeia produtiva.

Num resumo, o sistema monofásico provoca as seguintes consequências: *i.* ineficácia técnica definitiva ou mutilação de todos os critérios da regra-matriz relativa às operações posteriores, que não poderão propagar seus efeitos, em qualquer situação; e *ii.* instituição de novos critérios da norma tributária, o que envolve, igualmente, o sujeito passivo, que, em regra, é o realizador da primeira etapa do ciclo produtivo (fabricação ou importação).

3.5.6 Síntese da responsabilidade tributária no CTN

Como forma de sintetizar o que acabamos de expor, apresentaremos quadro analítico das principais características que diferenciam as várias espécies de responsabilidade tributária.

Características Espécies	Norma primária dispositiva	Norma primária sancionatória	Impossibilidade total de constituição do crédito contra o realizador do fato tributado	Possibilidade de positivação de mais de uma norma individual e concreta	Imprescindibilidade de dolo específico para a caracterização do fato da responsabilidade
Responsabilidade por sucessão	Sim	Não	Não	Sim	Não
Responsabilidade de terceiros	Não	Sim	Não	Sim	Sim
Responsabilidade por infração	Não	Sim	Não	Sim	Não
Substituição tributária	Sim	Não	Sim	Não	Não

3.6 Considerações conclusivas

Nos itens anteriores, restringimo-nos a indicar como deve ocorrer o processo de positivação das normas de responsabilidade, sem, contudo, enfrentar as situações de anomalia, que exigem equacionamento pelo próprio sistema. Ou seja, trabalhamos apenas com a variável “como deve-ser”, não com a “como normalmente ocorre”, razão pela qual não procedemos à identificação das normas existentes no sistema para solucionar eventual disparidade entre essas duas realidades.

Não ignoramos, entretanto, que isso é uma constante. É muito comum, por exemplo, que a própria pessoa jurídica, contribuinte do tributo, constitua mas não pague o valor devido, vindo a ser descoberto o ilícito do sócio-administrador apenas no curso da execução fiscal. Esta situação e tantas outras despertam muitas dúvidas na identificação das medidas jurídicas cabíveis. Todavia, tendo em vista que isto alongaria por demais a discussão, distanciando-se do foco central do presente trabalho, decidimos enfrentar essas questões apenas nos casos de responsabilidade solidária e subsidiária.

CAPÍTULO 4 – SOLIDARIEDADE E SUBSIDIARIEDADE

Sumário:

4.1 Metodologia da Abordagem. 4.2 Solidariedade Civil. 4.2.1 Solidariedade passiva. 4.2.2 Classificação da solidariedade passiva: paritária e dependente. 4.2.3 Solidariedade: relação jurídica única ou múltipla? 4.3 Obrigações com benefício de ordem: solidariedade ou subsidiariedade? 4.4 Solidariedade tributária e o art. 124 do CTN 4.4.1 Solidariedade decorrente do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” – art. 124, I, do CTN. 4.4.1.1 Solidariedade entre pessoas jurídicas que integram grupo econômico. 4.4.1.2 Matriz e Filial: solidariedade ou sujeito passivo singular? 4.4.2 Solidariedade decorrente de “disposição legal” – art. 124, II, do CTN. 4.4.2.1 Um exemplo de solidariedade passiva previsto na legislação – art. 13 da Lei nº. 8.260/93. 4.5 O art. 134 do CTN: hipótese de solidariedade ou de subsidiariedade? 4.6 O art. 133, II, do CTN: outra hipótese de responsabilidade subsidiária. 4.7 Efeitos da solidariedade tributária – art. 125 do CTN.

4.1 Metodologia da abordagem

Nesta parte do trabalho buscaremos compreender o conteúdo e o alcance dos institutos da solidariedade e da subsidiariedade. Tomaremos como ponto de partida o tratamento que lhes é dispensado pelas normas de direito civil. Avançaremos na pesquisa de forma a verificar a existência de particularidades no regime jurídico outorgado pelo direito tributário às obrigações com essas características.

Feito isso, examinaremos as normas do Código Tributário Nacional, bem como algumas leis esparsas, na tentativa de identificar exemplos de obrigações solidárias e subsidiárias em matéria tributária. Somente assim, sentiremo-nos confortáveis para, no próximo Capítulo, apresentar, analiticamente, o processo de positivação de relações jurídicas marcadas pela presença desses traços.

4.2 Solidariedade Civil

Obrigação solidária é, nos termos da lei civil, aquela em que, havendo multiplicidade de credores e/ou devedores, cada um dos credores fica investido do direito subjetivo de exigir a totalidade da prestação e/ou cada devedor fica obrigado ao adimplemento integral do débito. Eis a fórmula literal do art. 264, do Código Civil: “Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Analisada a configuração jurídica deste instituto, verifica-se que três são as suas características principais: *i.* pluralidade de credores ou de devedores, ou ainda, de ambos; *ii.* identidade jurídica do objeto da obrigação, de sorte que cada credor possui o direito de demandar a integralidade do crédito e/ou cada devedor se obriga a saldar o débito todo; e *iii.* co-responsabilidade dos interessados, já que o adimplemento da prestação extingue o dever ou o direito de todos²⁹⁷.

Na solidariedade, diferentemente do que ocorre nas obrigações indivisíveis, a impossibilidade de fracionamento da prestação decorre do próprio vínculo, não de particularidades do seu objeto. As várias relações existentes

²⁹⁷ Maria Helena Diniz acrescenta, ainda, mais uma característica: a multiplicidade de vínculos (Cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 2, 23. ed.: Teoria Geral das Obrigações. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 157).

entre os credores ou devedores são unificadas por um vínculo normativo acessório, por virtude do qual se justifica a possibilidade de o credor solidário poder exigir a totalidade da prestação e o devedor solidário ser obrigado a satisfazê-lo integralmente²⁹⁸.

A solidariedade funciona, assim, como exceção ao princípio da divisibilidade do crédito e do débito entre os seus diversos titulares ativos ou passivos, decorrendo sempre: *i.* da deliberação das partes; ou *ii.* de determinação legal (art. 265, do CC). Tudo como forma de imprimir maior segurança e comodidade às relações obrigacionais²⁹⁹.

A regra, mesmo nos casos de pluralidade de devedores e/ou credores, é cada um exigir ou pagar apenas a parcela, positiva ou negativa, que lhe corresponde (pressupondo-se, é claro, a divisibilidade do objeto). Havendo, todavia, estabelecimento de solidariedade, esta lógica se inverte, de modo que cada um passa a ser titular do direito de reclamar a dívida em sua totalidade ou obrigado a adimpli-la nessas mesmas condições.

4.2.1 Solidariedade passiva

A solidariedade passiva, que é a que interessa ao desenvolvimento do presente trabalho, ocorre sempre que mais de um devedor se obriga ao cumprimento da integralidade do débito, como se o tivesse contraído sozinho.

Nas obrigações marcadas com tal característica, o credor tem o direito subjetivo de escolher, ao seu livre arbítrio, o codevedor de quem exigirá

²⁹⁸ COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das Obrigações*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 449.

²⁹⁹ Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil. Direito das Obrigações*. 1ª Parte. Das Modalidades das Obrigações. Dos Efeitos das Obrigações. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 173-174.

a prestação, total ou parcialmente, embora ao codevedor não seja permitido realizá-la em parte, acaso exigida por inteiro³⁰⁰.

O principal efeito da solidariedade passiva é, portanto, vincular os codevedores, de modo que todos se obriguem ao pagamento integral da dívida. Assim, “indiscutivelmente a garantia do credor aumenta, pois só deixará de receber a prestação inteira se todos os devedores solidários ficarem insolventes”,³⁰¹.

Ao dispor sobre a função da solidariedade passiva, Washington de Barros Monteiro nos explica:

Sua função primordial é a produção de segurança. Ela constitui realmente como diz Barassi, a mais importante garantia para a defesa do crédito, porquanto cada devedor responde *in totum et totaliter*, por si e pelos demais. [...]

Além da função da segurança, objetivando proporcionar integral satisfação ao credor, avulta ainda na *obligatio correalis passiva* outro importante traço, o de sua comodidade. Sendo vários os devedores, que respondem indistintamente pela totalidade do débito, escolhe o credor dentre eles, para exigir pagamento, o mais solvável, o de maior idoneidade financeira, ou então o mais fácil de ser encontrado, evitando assim, multiplicação de demandas e maior esforço no recebimento do crédito³⁰².

Cabe aqui uma consideração: ainda que cada devedor não possa, para se eximir da obrigação, pagar ao credor apenas sua quota-parte, isso não compromete a afirmação de que cada um deles, entre si, só deve o percentual que lhe corresponde. Tal fato decorre da circunstância de a solidariedade poder ser vista sob duas perspectivas distintas: *i.* uma externa, que se estabelece entre os vários devedores e o credor; e *ii.* uma interna, composta exclusivamente por devedores.

³⁰⁰ Código Civil: Art. 275. O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.

³⁰¹ RODRIGUES, Silvío. *Direito Civil – Parte Geral das Obrigações*. v. 2, 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 66.

³⁰² MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil. Direito das Obrigações*. 1ª Parte. Das Modalidades das Obrigações. Dos Efeitos das Obrigações. 14. ed., São Paulo: Saraiva: 1979, p. 177.

4.2.2 Classificação da solidariedade passiva: paritária e dependente

Muitas são as propostas classificatórias das obrigações solidárias. Para o desenvolvimento deste trabalho interessa-nos apenas aquela que utiliza o grau de participação dos sujeitos no suporte factual da obrigação como critério de *discrimen*, na medida em que se trata de dado de suma importância para a fixação das consequências jurídicas na esfera tributária.

Pois bem, com efeito, temos solidariedade paritária “quando dois ou mais sujeitos realizam ou participam da situação base, de sorte que há equivalência dos interesses convergentes no momento da constituição da obrigação”³⁰³.

A essa espécie, opõe-se a solidariedade dependente, na qual a prestação é devida por um sujeito, partícipe direto da situação-base, mas outra pessoa, alheia a este fato, se obriga juntamente com o primeiro. Nesses casos, explica Zelmo Denari que

ainda que o pressuposto típico esteja relacionado com uma só pessoa, subsiste a coobrigação solidária porque o legislador fez acrescer ao pressuposto monosubjetivo a figura do responsável. Tal modelo recebe o nome de dependente, terminologia que bem caracteriza a preeminência, ou melhor, a prejudicialidade da obrigação principal acrescida (dependente)³⁰⁴.

4.2.3 Solidariedade: relação jurídica única ou múltipla?

De posse dessas definições, surge, então, o contexto para questionar: na solidariedade a relação jurídica é única ou múltipla?

³⁰³ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 44.

³⁰⁴ Id. *ibid.*, p. 51.

Roberto de Ruggiero, Professor da Universidade Real de Roma, defende que na solidariedade “verifica-se uma verdadeira e própria unidade da obrigação, não obstante a pluralidade dos sujeitos”³⁰⁵. Arnaldo Wald também se posiciona a favor da unidade da obrigação na solidariedade. Segundo o jurista, examinado os textos de Justiniano chega-se à conclusão de que

enquanto certas obrigações solidárias perdiam esse caráter, em virtude da ‘constestatio litis’, ou seja, da ação movida contra um dos devedores, outras obrigações solidárias só se extinguíam para todos os devedores com o efetivo pagamento do débito por um deles³⁰⁶.

Zelmo Denari, de outra parte, defende que “a melhor doutrina se inclina pela pluralidade de vínculos, pois os atos praticados por um dos co-devedores e os fatos incorrentes, quando prejudiciais, não se comunicam aos demais sujeitos da relação obrigacional”³⁰⁷. Também nesse sentido são as lições de Maria Helena Diniz, segundo a qual

várias são as relações obrigacionais que se acham reunidas na obrigação solidária; cada devedor, porém, passará a responder não só pela sua quota como também pela dos demais, e se vier a cumprir por inteiro, a prestação, poderá recobrar dos outros as respectivas partes³⁰⁸.

Compartilhamos desse segundo posicionamento. Apesar da aparência de única relação, a solidariedade passiva encerra tantas obrigações quantas forem os devedores envolvidos.

Os próprios efeitos imputados pelo Código Civil à solidariedade passiva afirmam o motivo dessa conclusão. Diversas são as passagens em que fica evidente que cada devedor solidário é considerado pela lei como sujeito autônomo, livre na administração dos seus próprios interesses e, por

³⁰⁵ RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de Direito Civil*. v. 3, Campinas: Bookseller, 1999, p. 115.

³⁰⁶ WALD, Arnaldo. *Curso de Direito Civil Brasileiro. Obrigações e contratos*. v. II, 12. ed. revista, ampliada e atualizada por Semy Glanz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 62

³⁰⁷ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 41.

³⁰⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 2, 23. ed.: Teoria das Obrigações. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 156.

consequente, na estipulação de particularidades em seus respectivos laços obrigacionais.

A título de exemplo, podemos citar o art. 278, o qual prescreve que “qualquer cláusula, condição ou obrigação adicional, estipulada entre um dos devedores solidários e o credor, não poderá agravar a posição dos outros sem consentimento destes”. O art. 277, por sua vez, estabelece que “o pagamento parcial feito por um dos devedores e a remissão por ele obtida não aproveitam aos outros devedores, senão até à concorrência da quantia paga ou relevada”. No mesmo sentido, os arts. 276, 279, 280, 281 etc. A teoria da unidade de vínculos não resiste à presença de regras como estas³⁰⁹, que autorizam, de forma ostensiva, a possibilidade de regramento específico para cada um dos devedores solidários.

A despeito de estar prescrito textualmente no art. 264, do CC, que *na mesma obrigação* concorrem mais de um devedor, a análise sistemática das normas que regulam o presente instituto impõe conclusão em sentido contrário. Se efetivamente fosse una a relação, não se justificaria a outorga de regimes jurídicos diversos a cada um dos codevedores, em face das suas características pessoais. Tampouco se poderia aceitar que as deliberações de vontade que agravam ou minimizam a situação de um dos coobrigados aos outros não prejudica ou aproveita³¹⁰.

³⁰⁹ Também há disposições nesse sentido em relação às obrigações tributárias solidárias. Como bem lembra Fábio Fanucchi, o art. 125, II, do CTN, “determina que o débito tributário poderá ser fracionado na cobrança, desde que um ou alguns dos sujeitos solidários sejam beneficiados pessoalmente por isenção ou remissão. [...] em vez de restar para os demais a obrigação por inteiro, restará a seu saldo apenas, representado pelo fracionamento de seu montante em tantas partes quantos sejam os responsáveis excluídas as partes que toquem aos beneficiários da isenção ou da remissão pessoal”. (FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 251).

³¹⁰ Arnaldo Wald, a despeito de não apresentar qualquer justificativa para a suas conclusões afirma: “não vemos qual a diferença entre afirmar a pluralidade ou a unidade da relação, desde que se reconheça que, para cada sujeito, pode apresentar aspectos e características peculiares, podendo extinguir-se e relação um dos sujeitos e continuar em vigor para os outros.” (WALD, Arnaldo. *Curso de Direito Civil Brasileiro. Obrigações e contratos*. v. II, 12. ed. revista, ampliada e atualizada com a colaboração de Semy Glanz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 63). Com efeito, não conseguimos visualizar qualquer fundamento para essa afirmação. Sendo única a relação, como seria possível fracionar o vínculo entre os vários sujeitos envolvidos?

Essa percepção, por si só, demonstra que o legislador não agiu com rigor terminológico ao empregar a referida expressão no art. 264, do CC³¹¹. Quando se trata de solidariedade passiva, não se está diante de uma única obrigação, mas de tantos quantos forem os seus titulares, unidos pelo fim comum, podendo qualquer deles ser demandado ao pagamento integral da dívida. A identidade de objeto, todavia, não nos autoriza afirmar a unidade da relação.

Quanto ao tema, são bastante convincentes as explicações de Robert Joseph Pothier:

Talvez se dirá inaceitável que uma única obrigação tenha qualidades opostas, sendo pura e simples em relação a um dos devedores, e condicional em relação ao outro. A resposta é que a obrigação solidária é na verdade uma, em relação à coisa que dela é objeto, o sujeito e a matéria, mas é composta de tantos vínculos quantas forem as diferentes pessoas que a contratam, e essas pessoas sendo diferentes entre si, os vínculos que as obrigam são outros tantos vínculos diferentes que podem, em consequência, ter qualidades distintas, e é o quer dizer Papiniano quando diz: *et si maxime pacem causam suscipunt, nihilominus in cujusque persona, propria singulorum consistit obligatu* (dicto libro, L. 9^a, § 2^o). A obrigação é uma quanto ao seu objeto, que a coisa devida, mas, quanto às pessoas que a contratam, pode-se dizer que há tanto obrigações quanto pessoas obrigada³¹².

Nesse contexto, é importante que se registre que, ainda quando seja outorgado aos codevedores idêntico regime jurídico, teremos pluralidade de obrigações. Isso porque, a identidade, nesses casos, é meramente accidental, não uma decorrência necessária do objeto.

Mas não param por aqui os fundamentos dessa tomada de posição. Outro argumento pode ser considerado: a contemporaneidade não é elemento que caracteriza a solidariedade. Uma obrigação pode perfeitamente nascer simples e se tornar solidária em momento posterior, por conta da

³¹¹ Orlando Gomes, preso à literalidade do art. 896 do Código anterior – cuja redação é idêntica ao do art. 264 do CC/02 – afirma que o nosso sistema jurídico adotou a teoria da unidade, já que o legislador “se refere à mesma obrigação e à dívida comum” (Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 74-79).

³¹² POTHIER, Robert Joseph. *Tratado das obrigações*. Tradução de Adrian Sotero De Witt Batista e Douglas Dias Ferreira. Campinas: Servanda, 2001, p. 212-213.

ocorrência de novo evento ao qual se imputa essa consequência³¹³. À relação primitiva soma-se mais um vínculo em caráter solidário. Se fosse efetivamente uma a relação, como justificar essa sucessão de vínculos? Assim, fica ainda mais evidente a presença de uma multiplicidade de relações jurídicas na solidariedade, as quais se apresentam enfeixadas de tal forma que dão a aparência de uma única obrigação.

Todavia, quando o foco é o objeto prestação, as coisas mudam de figura. Os codevedores se obrigam, todos eles, pelo mesmo débito. É justamente esse traço que dá a sensação de unicidade de vínculo. Sob o ângulo externo, qualquer dos devedores pode ser demandado ao cumprimento integral da dívida, o que não equivale, entretanto, a afirmar que se trate de apenas uma relação, reafirme-se.

Orlando Gomes³¹⁴ bem esclarece que a obrigação solidária se caracteriza pela coincidência de causas³¹⁵ e interesses³¹⁶ para a satisfação dos quais se correlacionam os vínculos constituídos.

Zelmo Denari discorda desse posicionamento por entender que isto somente seria verdadeiro na hipótese de solidariedade paritária:

Em consequência não há que se falar em *comunhão de interesses*, parecendo-nos mais próprio invocar-se como fundamento da solidariedade a *comunhão de fins* a que alude Enneccerus: na dívida solidária vários devedores estão unidos voluntariamente ou em virtude

³¹³ “Pode surgir com a obrigação ou posteriormente, no mesmo texto ou em documento diverso. Assim, se algumas pessoas fazem uma confissão de dívida a um credor, podem posteriormente, em aditamento estabelecer entre elas um vínculo de solidariedade em relação ao débito reconhecido”. (WALD, Arnaldo. *Curso de Direito Civil Brasileiro. Obrigações e contratos*. v. II, 12. ed. revista, ampliada e atualizada com a colaboração de Semy Glanz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 63-64).

³¹⁴ Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 75.

³¹⁵ Antunes Varela se opõe a identidade de causas como elemento caracterizador da solidariedade. Nos casos de responsabilidade por actos de terceiros, por exemplo, “pode realmente suceder que a causa (fundamento) da obrigação seja diferente para cada um dos responsáveis solidários e que estas obrigações nasçam mesmo de factos distintos, não coincidentes no tempo”. (VARELA, Antunes. *Das obrigações em Geral*. v. I, 9. ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 618).

³¹⁶ O próprio art. 285 do Código Civil infirma a idéia de que a comunhão de interesses seja elemento caracterizador da solidariedade, já que regula justamente o direito de regresso nos casos em que a dívida interessar exclusivamente um dos devedores.

de disposição legal para conseguir o mesmo fim que, em última análise, se resolve na garantia e satisfação integral do crédito³¹⁷.

Pontes de Miranda, por outro lado, ensina que o mais apropriado é afirmar que “os credores ou devedores estão unidos, por força de lei ou voluntariamente, porque têm todos o mesmo fim. O fim é que é comum. Daí caracterizar-se [...] a solidariedade passiva pela satisfação do credor por qualquer um dos devedores”³¹⁸.

Outra advertência parece apropriada: para que uma obrigação seja solidária, não basta que cada um dos sujeitos passivos deva cumprir a prestação integralmente. A existência de vínculo específico entre os coobrigados é essencial para a sua configuração. É o que explica Robert Joseph Pothier:

Para que uma obrigação seja solidária, nem sempre é suficiente que cada um dos devedores seja devedor da coisa toda, que é o que ocorre em relação à obrigação indivisível e não susceptível de partes, que mesmo não tendo sido contratada solidariamente é necessário que cada um dos devedores o seja *totum et totaliter debeat*, ou melhor, que cada um se obrigue também totalmente à prestação da coisa, como se tivesse contratado sozinho³¹⁹.

É justamente essa nuance que diferencia as obrigações solidárias das *in solidum*. Como bem esclarecem Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, nessa espécie de relação jurídica, a despeito de concorrerem vários devedores,

os liames que os unem ao credor são totalmente distintos, embora decorram de um único fato. Assim, se o proprietário de um veículo empresta-o a um amigo bêbado e este vem causar acidente, surgirão obrigações distintas para ambos, sem que haja solidariedade entre eles³²⁰.

³¹⁷ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 45.

³¹⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo I. Campinas: Bookseller, 2000, p. 319.

³¹⁹ POTHIER, Robert Joseph. *Tratado das obrigações*. Tradução de Adrian Sotero De Witt Batista e Douglas Dias Ferreira. Campinas: Servanda, 2001, p. 211

³²⁰ GAGLIANO, Pablo Stolze, FILHO, Rodolfo Pamplona. *Novo Curso de Direito Civil*. v. II, Obrigações. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 68.

Noutras palavras, nas obrigações *in solidum* duas ou mais pessoas respondem, por causas diferentes, pela totalidade do débito, sem que se estabeleça entre elas qualquer tipo de relação. Em vista disso, os efeitos do ato praticado por um devedor a ele se restringe, não prejudicando ou beneficiando o outro. Sobremais, não há direito de regresso para o caso de adimplemento integral da dívida por um dos devedores.

Algo muito distinto se passa na solidariedade passiva. Nesse campo, cada codevedor pode ser compelido ao pagamento integral do débito, única e exclusivamente, por força do vínculo que os une, já que, em tese, é devedor apenas da sua quota-parte. Tanto é assim que, na hipótese de solver integralmente a dívida, fica investido do direito subjetivo de exigir dos demais codevedores a parcela que compete a cada um deles. Perante o credor, todos devem o débito por inteiro, mas, entre si, o devedor o é apenas da fração correspondente à sua participação.

Extinta a solidariedade pelo adimplemento, restabelece-se o princípio do benefício da divisão, o que importa na partilha da carga obrigacional entre os codevedores na proporção daquilo que efetivamente lhe cabe no pagamento. Isto, é claro, se se tratar de responsabilidade paritária, já que o adimplemento da prestação pelo coobrigado dependente produz efeitos jurídicos nitidamente diversos, como bem destaca Caio Mario da Silva Pereira:

Também uma consequência da distinção entre as relações internas e as relações externas, na solidariedade passiva, é esta: independentemente de ser a dívida solidária do interesse de um só dos devedores, o credor pode havê-la de qualquer deles. Mas, internamente, se for do interesse exclusivo de um só, responderá este por toda para com aquele que houver pago (Código Civil de 2002, art. 285). [...] É da essência da solidariedade que o devedor possa ser demandado pela totalidade da dívida (*totum et totaliter*) e sem benefício de ordem³²¹.

Dessa forma, em se tratando de solidariedade paritária, o devedor que satisfaz a dívida por inteiro tem direito de exigir de cada um dos co-

³²¹ PEREIRA Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. II, 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 101-102.

devedores sua quota-parte, a qual se presume igual a dos demais. E, no caso de insolvência de algum deles, sua parte será dividida igualmente por todos. Tratando-se, todavia, de solidariedade dependente, competirá ao devedor que interessar exclusivamente a obrigação proceder ao ressarcimento do valor integral que o outro codevedor desembolsar. É o que se depreende das prescrições constantes dos arts. 283 a 285 do Código Civil:

Art. 283. O devedor que satisfaz a dívida por inteiro tem direito a exigir de cada um dos co-devedores a sua quota, dividindo-se igualmente por todos a do insolvente, se o houver, presumindo-se iguais, no débito, as partes de todos os co-devedores.

Art. 284. No caso de rateio entre os co-devedores, contribuirão também os exonerados da solidariedade pelo credor, pela parte que na obrigação incumbia ao insolvente.

Art. 285. Se a dívida solidária interessar exclusivamente a um dos devedores, responderá este por toda ela para com aquele que pagar.

Antecipemos, desde já, a afirmação de que estas considerações aplicam-se, perfeitamente, ao direito tributário. Com efeito, também no Código Tributário Nacional é possível identificar normas autorizando a outorga de regime jurídico específico a cada um dos codevedores (*i.e.* art. 125, I e II), o que nos permite afirmar recair a solidariedade sob uma pluralidade de vínculos também nessas seara.

Isso não passou despercebido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que, ao emitir parecer sobre a responsabilidade prescrita no art. 135, do Código Tributário Nacional – Parecer PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009³²² –, esclareceu:

Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido

³²² Acatamos este posicionamento, porém, com pequenas ressalvas. Com efeito, segundo seu entendimento apenas as hipóteses de solidariedade imperfeita ou dependente encerrariam mais de uma obrigação. *A contrario sensu*, nos casos de solidariedade perfeita ou paritária, tendo em vista que o regime jurídico de todos os codevedores seria idêntico, haveria unidade de relação com pluralidade de sujeitos. A despeito de concordarmos que esta segunda espécie apresenta a aparência de vínculo único, não é possível esta equiparação, uma vez que a identidade de regime é mera coincidência e não uma necessidade ditada pelo objeto.

amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista no caput do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento dum obrigação é fato lícito; a outra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescriptor à obrigação tributária *stricto sensu*. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo nexo de adimplemento: o pagamento dum extingue a outra.

Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator, não temos uma obrigação solidária propriamente dita, senão obrigações solidárias. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. É o que a doutrina antiga chamava de solidariedade imprópria. [...]

A utilidade do conceito de solidariedade imperfeita para a análise da responsabilidade do terceiro infrator está em observar que sua obrigação não se confunde com a obrigação do contribuinte. As referidas obrigações nascem em momentos distintos, têm natureza distinta uma da outra e podem ser declaradas pela autoridade competente em momentos distintos; nesse sentido, são autônomas. Sem embargo disso, há entre elas nexo de adimplemento, de modo que o pagamento dum obrigação extingue a outra, por isso podemos dizer que são obrigações solidárias (solidariedade imperfeita).

De posse dessas considerações, fica evidente que na solidariedade passiva, seja ela de natureza civil ou tributária, existe pluralidade de relações e unidade de objeto.

4.3 Obrigações com benefício de ordem: solidariedade ou subsidiariedade?

Outra polêmica que gira em torno da solidariedade passiva diz respeito à possibilidade de estipulá-la com benefício de ordem ou de excussão.

É lugar comum na doutrina definir benefício de ordem ou de excussão como “seqüência preestabelecida para a execução de co-devedores,

operando-se primeiramente contra um, e só depois contra o outro”³²³, desde que frustrada a primeira tentativa, por conta da insuficiência de bens para garantir a dívida.

Trata-se, a toda vista, de condição de exequibilidade³²⁴ de um dos codevedores, correspondendo a impossibilidade de pagamento da dívida pelo codevedor principal ao evento futuro e incerto que a subordina³²⁵. Pendente essa condição, carece o credor de justo título para executar o coobrigado sobre o qual recai o benefício, sendo autorizado apenas a praticar atos conservatórios desse seu direito.

Ao dispor sobre o tema das condições na obrigação solidária, Maria Helena Diniz conclui que “não é incompatível com sua natureza jurídica a possibilidade de estipulá-la como condicional ou a prazo [...], desde que estabelecido no título originário. Isto é assim porque solidariedade diz respeito à prestação e não ao modo pelo qual é devida”³²⁶.

Complementando este raciocínio, Washington de Barros Monteiro afirma que o estabelecimento de condição

não repugna a relação solidária, cumprindo acrescentar que se admite toda e qualquer espécie de condição, isto é, de índole vária. Se um dos devedores, em virtude do implemento da condição ou do vencimento do termo, é obrigado a pagar primeiro, isso não prejudica os demais devedores³²⁷.

Pontes de Miranda, de outro lado, esclarece que “quem adere à dívida assume-a independentemente, e não acessoriamente, nem como obrigado secundário. Tal obrigação solidária pode ser sob a condição de não pagar o

³²³ MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 174.

³²⁴ Orlando Gomes, ao tratar especificamente da fiança, esclarece que “esse comportamento não passa de uma condição ao exercício do direito contra o fiador, nunca uma obrigação”. (GOMES, Orlando. *Contratos*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 437).

³²⁵ Obrigação condicional é a que contém cláusula subordinando sua eficácia a evento futuro e incerto.

³²⁶ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 2, 23. ed.: Teoria das Obrigações. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159.

³²⁷ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil. Direito das Obrigações*. 1ª Parte. Das Modalidades das Obrigações. Dos Efeitos das Obrigações. 14. ed., São Paulo: Saraiva: 1979, p. 162.

devedor originário”. Mais adiante, acrescenta: “também é admissível que as obrigações sejam distintas quanto ao termo de exigibilidade, ao lugar da prestação e à condição. Nada obsta a que se dê certa ordem à exigibilidade a respeito de cada devedor solidário³²⁸ .

Enfrentando de forma direta a presente dúvida, Zelmo Denari defende que apenas o benefício da divisão é incompatível com a solidariedade, sendo perfeitamente possível a sua estipulação condicionada pelo benefício de excussão ou de ordem:

Certo setor doutrinário – em função da estrutura igualitária da relação obrigacional solidária, antitética do benefício de excussão – sustenta serem incompatíveis entre si a solidariedade e a subsidiariedade. Não vemos essa incompatibilidade. O que é incompatível com a solidariedade é o *beneficium divisionis*, jamais o *beneficium excussionis*³²⁹ .

De posse dessas lições doutrinárias, e partindo da premissa que o benefício de ordem tem natureza jurídica de condição que subordina o direito de executar um dos coobrigados ao inadimplemento do outro, a princípio, seria perfeitamente defensável a possibilidade de estipulá-lo nas obrigações solidárias. Afinal, há previsão genérica no Código Civil autorizando expressamente a fixação de obrigações solidárias condicionais³³⁰ .

Não nos parece, todavia, ter sido esta a opção adotada pelo direito positivo brasileiro. A despeito de inexistir qualquer incompatibilidade estrutural ou ontológica entre a solidariedade passiva e o benefício de ordem, vários são os enunciados do próprio Código e de leis esparsas que conduzem à conclusão de que o legislador o excluiu da classe das condições que podem gravar as obrigações solidárias. A título de exemplo, podemos apontar os arts. 827 e 828, do Código Civil:

³²⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo I. Campinas: Bookseller, 2000, p. 336, 343.

³²⁹ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 45-46.

³³⁰ Art. 266. A obrigação solidária pode ser pura e simples para um dos co-credores ou co-devedores, e condicional, ou a prazo, ou pagável em lugar diferente, para o outro.

Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.

Parágrafo único. O fiador que alegar o benefício de ordem, a que se refere este artigo, deve nomear bens do devedor, sitos no mesmo município, livres e desembargados, quantos bastem para solver o débito.

Art. 828. Não aproveita este benefício ao fiador: [...]

II - se se obrigou como principal pagador, ou devedor solidário.

De acordo com os referidos enunciados normativos, se o fiador se obrigar como devedor solidário, o benefício de ordem não o aproveita. Essa prescrição e outras nesse mesmo sentido conduzem, inevitavelmente, à idéia de que o estabelecimento de uma ordem de preferência na execução dos co-devedores, ao menos na ordem jurídica nacional, é incompatível com o instituto da solidariedade. A presença dessa condição desnatura a solidariedade, transmudando-a em subsidiariedade.

Hugo de Brito Machado bem sintetiza esse posicionamento:

ressalte-se que o Código Civil, ao cuidar da solidariedade passiva (arts. 275-285), não se refere ao benefício de ordem, de sorte que ele não existe nesse tipo de obrigação mesmo no âmbito do direito privado. Não seria possível, portanto, invocar-se a aplicação subsidiária deste, de sorte que o CTN poderia ter silenciado a respeito³³¹.

É certo que não encontramos, no direito civil, ou em qualquer outro ramo do direito, um dispositivo que enuncie o que é subsidiariedade. Mas, sua etimologia, somada a diversos preceitos relativos ao tema, permite a definição do seu conceito, levando-nos a crer que o legislador diferenciou esse instituto jurídico da solidariedade exclusivamente em face da presença ou não de uma ordem na execução dos coobrigados.

³³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 174.

Originário do latim *subsidiarius* (que é de reserva, que é de reforço), o termo subsidiário designa o que é secundário, auxiliar ou supletivo³³², pressupondo, portanto, o principal a que vem fortalecer. A responsabilidade subsidiária decorre, assim, da inviabilidade de promover-se a execução contra o devedor originário: a reversão contra o responsável subsidiário depende, portanto, da fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e de eventuais responsáveis solidários.

Não se nega que o legislador não estava obrigado a criar uma figura jurídica autônoma para as situações com essas características. Pelo contrário, poderia tratar a subsidiariedade como mera espécie de obrigação solidária, marcada justamente pela presença do benefício de excussão (diferença específica). Afinal, este é o único traço que separa esses dois institutos. Preferiu, todavia, tomá-las como realidades distintas, atribuindo-lhes, inclusive, conceitos próprios. Fato é que, por opção do legislador, não há possibilidade de estipular benefício de ordem nas obrigações solidárias³³³. Presente esse traço, a conversão da sua natureza jurídica em subsidiariedade é inevitável³³⁴.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a despeito de se valer de premissa diversa, qual seja, de que nos deveres solidários há unidade de vínculo, também alcança semelhante conclusão:

[...] O artigo 124, do Codex Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça entre as pessoas que tenham

³³² Cf. CARMO, Laura do; HOUAISS, A.; VILLAR, M. S. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

³³³ Marcos Neder defende posição em sentido contrário: “desse modo, verifica-se que a solidariedade não é incompatível com a previsão de benefício de ordem. A solidariedade é uma característica da obrigação entre devedor e credor, que está livre para exigir o débito inteiro de qualquer co-devedor e o adimplemento da prestação por um dos devedores liberará a todos ante o credor comum. Nada impede que existam outras relações jurídicas internas entre devedores solidários, como ocorre no caso de existir a prioridade na cobrança do débito tributário estabelecida pelo caput do art. 134 do CTN. (NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 73).

³³⁴ Em nossa opinião, foi justamente por conta de não ser incompatível o benefício de ordem com a natureza jurídica da solidariedade que o legislador positivou expressamente o parágrafo único do art. 124, do CTN. Trata-se de referência que afasta qualquer dúvida a respeito da aplicação desta limitação também em matéria tributária.

interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e entre as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II), o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do *beneficium excussionis* decorre da essência do instituto em tela.

Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem *in totum et totaliter* pela dívida integral. (REsp 446955/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 19.05.08)

Assim, toda vez que a lei se referir à solidariedade fica implícita a inexistência de qualquer sequência pré-estabelecida na execução dos coobrigados. Nesses casos, o sujeito ativo tem a prerrogativa de exigir o pagamento de um, alguns ou todos, simultânea ou sucessivamente.

Por outro lado, fazendo menção à obrigação subsidiária, subentende-se que o credor está obrigado a cobrar inicialmente de um sujeito específico para, apenas em seguida, depois de frustrada a primeira tentativa, poder invadir a esfera patrimonial do outro.

Em síntese: enquanto na responsabilidade solidária ocorre a corresponsabilidade patrimonial dos devedores, sem qualquer benefício de divisão ou de ordem, mesmo que apenas um deles tenha contraído pessoalmente a dívida; na responsabilidade subsidiária, há um devedor principal e um subsidiário, sendo que este é chamado para satisfazer o débito apenas na eventualidade de aquele não ser encontrado ou possuir patrimônio insuficiente para saldar dívida.

Neste ponto, assevera Pontes de Miranda³³⁵ que

o credor pode exigir toda prestação, simultânea ou sucessivamente, a todos os devedores solidários. Tal não acontece com o devedor que

³³⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo I. Campinas: Bookseller, 2000, p. 344.

apenas subsidiariamente tenha de responder, porque a simultaneidade está, aí, pré-excluída, conceptualmente³³⁶.

Assim, em caso de ser proposta execução inauguralmente contra sua pessoa, tem direito a opor exceção e exigir que sejam primeiro executados os bens do devedor original. “É como se a subsidiariedade surgisse na fase de execução, onde a constrição atingiria inicialmente os bens do devedor principal, findos os quais poderiam ser executados bens daquele que subsidiariamente garante a execução”³³⁷.

Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona Filho explicam que nas obrigações subsidiárias

existe uma preferência (dada pela lei) na ‘fila’ (ordem) de excussão: no mesmo processo primeiro são demandados os bens do devedor (porque foi ele quem se vinculou de modo pessoal e originário à dívida); não tendo sido encontrados bens do devedor ou não sendo eles suficientes, inicia-se a excussão dos bens do responsável em caráter subsidiário, por toda a dívida³³⁸.

O que se percebe, portanto, é que o traço que distingue esses dois institutos se resume à presença de uma ordem de preferência na excussão dos patrimônios dos devedores que se encontram vinculados entre si e obrigados ao pagamento da integralidade do débito. No mais, o regime jurídico aplicável a essas duas espécies de características das relações que se estabelecem entre co-devedores é idêntica.

³³⁶ Renato Lopes Becho, ao se referir especificamente da matéria tributária, explica: “o Código Civil permite a apresentação de exceções pessoais e comuns, no art. 281: devedor demandado pode opor ao credor as exceções que lhe forem pessoais e as comuns a todos; não lhe aproveitando as exceções pessoais a outro co-devedor. Tais exceções são oponíveis, ao nosso sentir, nas dívidas tributárias, tanto quanto nas civis. A exceção a que mencionamos, não oponível na seara tributária, é exclusivamente quanto ao benefício de ordem”. (BECHO, Renato Lopes. *Comentários dos artigos 121 a 137*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1019).

³³⁷ CARREIRO, Luciano Dórea Martinez, FILHO, Rodolfo Pamplona. Repensando a exegese do art. 455 da CLT. *Revista Ciência Jurídica do Trabalho*. Ano 1. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições, 1998, p. 88.

³³⁸ GAGLIANO, Pablo Stolze, FILHO, Rodolfo Pamplona. *Novo Curso de Direito Civil*. v. II, Obrigações. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 78.

É importante que se esclareça, todavia, que o mero emprego de um ou de outro termo não é suficiente para determinar a realidade que se está regulando, cabendo ao intérprete examinar o contexto normativo no qual está inserido, a fim de identificar, com segurança, o tipo de vínculo que efetivamente foi positivado. Afinal, atecnia é uma constante nos textos legais.

Pois bem, são essas as considerações sobre a solidariedade e a subsidiariedade civil que entendemos relevantes para o desenvolvimento desse trabalho.

O presente estudo se justifica na medida em que o direito tributário é uma linguagem de sobreposição. Assim, para que os institutos jurídicos assumam configuração específica em matéria tributária é necessário que suas regras lhes imputem consequências distintas. Caso contrário, o regime jurídico será idêntico ao outorgado no campo civilístico. É justamente isso que iremos investigar nos itens seguintes.

4.4 Solidariedade tributária e o art. 124 do CTN

Em matéria tributária, a solidariedade é expediente jurídico muito utilizado para atender à comodidade administrativa do Estado, imprimindo maior eficiência à arrecadação.

Havendo solidariedade tributária passiva, os coobrigados são considerados como um todo homogêneo, possibilitando ao Fisco a cobrança da totalidade da dívida de qualquer um deles, de alguns ou ainda de todos, simultânea ou sucessivamente. O credor público tem direito subjetivo de acionar qualquer um dos devedores solidários, escolhendo, se o quiser, o de maior idoneidade financeira. Trata-se de prerrogativa importante que resguarda os interesses arrecadatórios do Estado, tutelando com mais vigor os créditos fiscais.

O Código Tributário Nacional fixou, em seu art. 124, alguns requisitos para se estabelecer a solidariedade pelo pagamento do tributo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Grande parte da doutrina costuma denominar essas duas regras de solidariedade como: *i.* de fato (inciso I) e *ii.* de direito (inciso II). A classificação proposta repousa na idéia de que, enquanto a primeira norma teria como pressuposto uma realidade fáctica – o interesse comum na situação que é fato gerador da obrigação principal –, a segunda decorreria de mera disposição legal. As premissas firmadas ao longo desse trabalho, entretanto, nos impedem de compartilhar esse entendimento.

É bem verdade que o legislador complementar usou a expressão *designadas por lei* apenas no inciso II do art. 124, do CTN. Isso, num primeiro momento, poderia sugerir que a previsão legal seria um traço distintivo dessas duas normas. Todavia, o intérprete não pode manter-se preso ao plano da literalidade de um único dispositivo legal, esquecendo-se do contexto normativo do qual faz parte. Afinal, espera-se um mínimo de racionalidade do sistema.

Com efeito, conforme esclarecemos no Capítulo 2, em face do princípio da estrita legalidade ou tipicidade tributária todos os elementos da regra-matriz de incidência dos tributos devem ser definidos por lei formal. O critério pessoal não é exceção a essa regra. Daí por que entendermos que a referida proposta classificatória não reflete o direito positivo brasileiro. Afinal, em qualquer hipótese o devedor solidário deverá ser necessariamente introduzido por veículo legal.

Analisando com mais vagar o presente texto, o que se percebe é que o legislador complementar positivou dois enunciados sobre a solidariedade

tributária, os quais integram duas normas de competência diferentes, com conteúdo e destinatários igualmente distintos.

O primeiro deles (inciso I) se dirige à norma que regula o lançamento do crédito tributário, autorizando o sujeito competente a constituir norma individual e concreta em face de todas as pessoas que tenham interesse comum na situação que é “fato gerador” da obrigação principal. Já o segundo (inciso II) interfere diretamente na norma de competência para instituir tributos, estabelecendo expressa permissão para o ente político definir denotativamente outros vínculos de solidariedade, inclusive entre sujeitos passivos distintos daqueles enumerados no próprio Código.

Em estreita síntese, o legislador complementar: *i.* definiu, ele mesmo, uma causa para a instauração de vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos tributários (inciso I); e, ao mesmo tempo, *ii.* outorgou competência para o legislador, ordinário em regra, fixar outras situações fácticas às quais é igualmente imputada tal consequência jurídica (inciso II).

Também é esta a interpretação que Luciano Amaro imprime ao art. 124, do CTN:

O art. 124 prevê hipótese de solidariedade (item I), admitindo que a lei possa definir outras situações de solidariedade (item II). [...] Anote-se, em primeiro lugar, que se os casos de interesse comum precisassem ser explicitados em lei, como disse Aliomar Baleeiro, o item I do art. 124 seria inútil, pois as hipóteses todas estariam na disciplina do item II. Nos casos que se enquadrarem no questionado item I a solidariedade passiva decorre do próprio dispositivo, sendo desnecessário que a lei de incidência o reitere. Situações outras não abrangidas pelo item I, é que precisam ser definidas na lei quando esta quiser eleger terceiro como responsável tributário. Sabendo que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele seja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ele ter ‘interesse comum’ no fato gerador (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor se diria, as situações com as quais

ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável³³⁹.

É a partir dessas premissas que trataremos cada um desses enunciados normativos nos itens seguintes.

4.4.1 Solidariedade decorrente do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” – art. 124, I, do CTN

Nas situações em que mais de um sujeito tenha *interesse comum* no fato descrito como hipótese de incidência tributária, poder-se-á atribuir-lhes, em caráter solidário, o dever de adimplir a obrigação tributária. É o que determina o art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

Por conta da literalidade do seu texto, é praticamente pacífica, na doutrina e na jurisprudência, a idéia de que a lei instituidora do tributo estaria dispensada de repetir previsão nesse sentido. O fundamento para a imputação de solidariedade, nesses casos, seria o próprio art. 124, I, do CTN, cujo comando dirigir-se-ia diretamente ao agente da administração pública competente para lançar o crédito tributário, autorizando-lhe a indicar como sujeito passivo todas as pessoas que tenham *interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*.

Aliomar Baleeiro³⁴⁰, entretanto, defende que, mesmo nesses casos, o responsável deve ser definido pela lei que institui o tributo. Segundo o autor, os arts. 42 e 66, do CTN, por exemplo, remetem a situações em que caberia solidariedade passiva por interesse comum, desde que previstas na lei instituidora do tributo.

³³⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 314-315.

³⁴⁰ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 471-472.

Fábio Fanucchi vai além. Defende que, independentemente das disposições do CTN, para se imputar em concreto a responsabilidade tributária, seja ela solidária, subsidiária ou por sucessão, seria necessária específica previsão da lei instituidora do tributo nesse sentido. Nas suas palavras:

Tenha-se em vista, porém, que a responsabilidade só se transfere a terceiros por força de disposição da lei específica ao tributo, não bastando, para que ocorra transferência, a alegação de que o C.T.N. já a consagra. O Código apenas aponta caminhos legítimos ao legislador. Suas regras não se bastam neste assunto para terem aplicação, diante do silêncio da legislação específica do tributo³⁴¹.

Segundo Luciano Amaro³⁴², esse posicionamento é insustentável, na medida em que torna o inciso I do art. 124 do CTN totalmente inútil, na medida em que suas disposições passam a coincidir com as do inciso II. É a esse raciocínio que nos filiamos. Para nós, configurado o referido interesse comum, deve ser aplicada a solidariedade, independentemente de previsão nesse sentido de qualquer outra lei.

Feitos esses esclarecimentos, podemos avançar para a dúvida central que o presente comando jurídico desperta: qual conteúdo semântico deve ser atribuído à expressão *interesse comum*?

Ao associá-la ao enunciado *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade. É necessário que se trate de interesse no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Ao decompor analiticamente o presente enunciado normativo, Marcos Vinícius Neder esclarece que “a aceção mais consentânea com os propósitos do CTN da expressão ‘situação que constitua o fato gerador da

³⁴¹ FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 252.

³⁴² Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 299.

obrigação principal’ é aquela que aponta para uma relação jurídica a qual se extrai o fato tributário”. E acrescenta:

essa relação será uma situação jurídica, quando a tributação derive diretamente dessa própria situação (ex: propriedade) ou uma relação privada subjacente ao fato (ex: contrato de compra e venda), nos casos em que a lei prevê a ocorrência de uma situação de fato para desencadear a incidência tributária (ex: ganho de capital)³⁴³.

O mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo, todavia, não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo³⁴⁴. É o que nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

[...] o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.³⁴⁵

Para que não remanesçam dúvidas quanto à configuração do interesse comum prestigiado pelo legislador no art. 124, I, do CTN, tomemos

³⁴³ NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 175.

³⁴⁴ Marcos Vinícius Neder chama a atenção para o seguinte ponto. Quando o legislador afirmou no art. 116 que o fato gerador pode ser uma situação de fato ou uma situação jurídica, quis deixar evidente duas coisas: (i) o fato subjacente à tributação pode ser tanto uma relação jurídica de direito privado, como uma situação jurídica (unilateral); e (ii) o direito tributário pode se apropriar tanto de “fatos brutos” como de fatos já juridicizados por outros ramos do direito. Nas suas palavras: “Essas classificações, todavia, são irrelevantes para a interpretação do disposto no art. 124 do CTN. Tanto numa quanto noutra, há uma relação jurídica na qual o legislador extrai o fato que interessa ao Direito Tributário”. (Id. *ibid.*, p. 174)

³⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 179.

como exemplo um contrato de compra e venda de mercadorias, celebrado com pluralidade de pessoas. Nesse caso, apesar de ser indiscutível que tanto vendedores como compradores tenham interesse na realização do negócio – ambos desejam que o contrato seja celebrado –, ele é antagônico. Os sujeitos envolvidos possuem necessidades contrapostas: comprar e vender mercadorias, respectivamente.

O mesmo se repete nas prestações de serviços, gravadas pelo ISS. Tanto o prestador quanto o tomador do serviço tem interesse na realização do evento, mas nem por isso se pode afirmar que ele seja comum. Suas expectativas na contratação são nitidamente distintas: receber o preço e obter a utilidade.

Nos negócios jurídicos marcados pela bilateralidade, o interesse comum³⁴⁶ identifica-se somente em cada uma das extremidades da relação: entre os vendedores de mercadorias ou prestadores de serviços e, de outro lado, entre os diversos compradores ou tomadores. Apenas a esses conjuntos de pessoas – vendedores/prestadores ou compradores/tomadores –, que realizam, lado a lado, a materialidade do tributo, é que se pode atribuir obrigação solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN.

Em qualquer outra situação, para que se possa imputar validamente o vínculo da solidariedade, é necessária previsão legal expressa nesse sentido, conforme exige a regra de competência prescrita no inciso II do art. 124 do CTN.

³⁴⁶ Neste contexto, são muito elucidativas as lições de Alf Ross sobre as diferenças entre interesse comum e interesse coincidente: “Imaginemos dois indivíduos, A e B, prisioneiros de uma cela. Ambos querem fugir. Os dois têm, cada um de sua parte, interesse em sair da prisão. Nessa medida, pode-se afirmar que seus interesses coincidem. Suponhamos, além disso, que a fuga requer necessariamente a cooperação dos dois. Cada um deles tem, portanto, interesse em ajudar o outro, não por razões altruísticas, mas porque a fuga de cada um depende da cooperação que possibilita também a do outro. Nessa medida, pode-se dizer que seus interesses estão ligados. Finalmente, podemos imaginar que cada um sente tal impulso altruísta de ajudar o outro a ponto de levar a ambos a pensar na fuga comum, não como a fuga de A ou de B, mas como a fuga comum, a fuga (A + B). “Temos que tentar fugir”, dizem. Em tal medida, podemos dizer que seus interesses são ‘comuns’”. (ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Edipro, 2003, p. 416).

Embora, em nosso entendimento, seja essa a única interpretação do art. 124, I, do CTN, que se ajusta aos limites estabelecidos pela Constituição da República e pelo próprio legislador complementar (art. 128 do CTN), a doutrina e, especialmente, a jurisprudência não são pacíficas em relação à matéria. É o que demonstram as ementas abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. [...]

4. Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. *Ad exemplum*, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. [...] 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo. 10. *In casu*, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. [...] (REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 15.10.07).

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. DIREITO DE OBTENÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. GRUPO ECONÔMICO. DÉBITOS DE UMA DAS INTEGRANTES. SOLIDARIEDADE. CTN, ART. 124. SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CTN.

1. O direito fundamental de obter dos órgãos públicos qualquer certidão para esclarecer situação individual, previsto no art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal vigente, não é absoluto, podendo a legislação ordinária condicioná-lo a requisitos. 2. Em se tratando de grupo econômico, surge o instituto da solidariedade (art. 124 do CTN), que estabelece serem solidariamente obrigadas pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. 3. Tendo a empresa débito tributário regularmente lançado, a obtenção de certidão negativa de débito pressupõe o pagamento do tributo devido ou a suspensão da sua exigibilidade, nos

casos previstos no art. 151 do CTN. Precedentes deste Tribunal. 4. Apelação improvida. (TRF 1ª Região - AMS -01000638046/DF, Segunda Turma Suplementar, Rel. Gilda Sigmaringa Seixas, DJ 18.06.03).

Com efeito, o primeiro acórdão transcrito sintetiza muito bem o que acabamos de expor, ao consignar expressamente que

o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

Por outro lado, a segunda decisão, ao imputar dever solidário a sujeito pela simples circunstância de pertencer ao mesmo grupo do realizador do fato tributário, sugere que o mero interesse financeiro na prática do pressuposto do tributo seria suficiente para a aplicação do art. 124, I, do CTN, o que, ao menos em nossa opinião, não encontra fundamento legal.

Cabe aqui mais um esclarecimento: entendemos que, caso não existisse regra expressa determinado a solidariedade por interesse comum, não se poderia exigir o pagamento integral da dívida de apenas um dos copartícipes do fato jurídico tributário, por duas razões fundamentais: *i.* tratando-se de obrigação divisível, como é o caso de qualquer dívida pecuniária, esta presume-se dividida em tantas partes distintas quantos forem os devedores; e *ii.* se a solidariedade tributária não se presume, resulta sempre da lei, inexistente esta, inviável aquela.

Ou seja, mesmo na copropriedade ou na coparticipação no evento tributário, como cada uma das pessoas envolvidas possui apenas uma fração ideal do bem ou do negócio tomado como pressuposto da tributação, não se pode afirmar que seja contribuinte em relação ao todo. Esses sujeitos realizam apenas parcialmente o fato jurídico tributário. Por conseguinte, se não houvesse regra de solidariedade tornando-os obrigados ao pagamento da dívida toda, apenas seria possível exigir-lhes, legitimamente, o valor proporcional à sua efetiva participação no fato, ou seja, a sua cota-parte do débito. Daí a razão de

entendermos que, mesmo nesses casos, a solidariedade é tipo de vínculo que se estabelece entre contribuinte e responsável.

Esse posicionamento, todavia, é alvo de severas críticas. Aires Barreto, por exemplo, é categórico ao afirmar que

Relativamente a empresas que se consorciaram para prestar serviços, sujeitos ao ISS, não se há de falar em responsável pelo imposto, senão de contribuinte, é dizer, pessoa obrigada ao seu pagamento, por serem, elas mesmas, agentes do fato imponible. [...] ambas realizam o fato econômico prestar serviços, seguindo-se daí que ambas figuram no pólo passivo da relação tributária tendo por objeto o ISS. E já se adianta que a sujeição passiva, aqui, é direta: ambas as empresas relacionam-se, pessoal e diretamente, com o fato jurídico, de conteúdo econômico, 'prestar serviços de construção civil', correspondente à hipótese de incidência do imposto municipal; daí que elas próprias, como agente o fato imponible, são os contribuintes do imposto.³⁴⁷

Prossegue o autor esclarecendo que não interfere na configuração do sujeito passivo do imposto o grau de sua participação no fato tributário. Isso porque, segundo seu ponto de vista, “não é passível de decomposição, fracionamento, seccionamento, ou divisão, para efeitos jurídicos, a atividade econômica, correspondente a hipótese de incidência do ISS, a cujo desempenho alguém se obriga, perante outrem.”³⁴⁸

A despeito das brilhantes considerações, neste ponto discordamos. Com efeito, caso fosse juridicamente impossível o fracionamento do objeto da obrigação, como justificar, por exemplo, os efeitos imputados à isenção ou remissão pessoal nos casos de solidariedade (art. 125, CTN)? Não bastasse esse argumento, entendemos ser várias e não apenas uma relação jurídica que se instaura com cada um dos devedores, o que, por si só, esvazia a presente dúvida.

Sob a aparência de situação una, duas são as obrigações, assim como dois são os pressupostos de fato que devem ser autonomamente

³⁴⁷ BARRETO, Aires F. ISS – Consórcio para execução de obras de construção civil – Solidariedade passiva das empresas consorciadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 43, abr. 1999, p. 179.

³⁴⁸ Id. *ibid.*, p. 183.

considerados. “Há de um lado, o pressuposto principal típico, ou ainda primário, relacionado com a obrigação tributária a cargo do contribuinte, e, por outro, ainda equivalentes, o pressuposto dependente, relacionado com a coobrigação do responsável tributário.”³⁴⁹

Quanto ao tema, são precisas as lições de Luciano Amaro:

O interesse comum no fato gerador põe os devedores solidários em uma posição também comum. Se, em uma dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei, define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seria qualificável como terceiro, pois ambos ocupariam no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela do tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pelo seu quinhão de interesse. O que determina o CTN (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, donde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que cabia ao outro.³⁵⁰

São também muito elucidativas as considerações de Marcos Vinícius Neder sobre o assunto:

Em que pese, nesse caso sob análise, todos os co-obrigados tenham relação direta com a ocorrência do fato jurídico tributário e possam ser tratados como contribuintes, a norma da responsabilidade tributária autoriza a Fazenda Pública a cobrar de cada co-obrigado o débito integral, o que representa parcela de tributo superior à que seria devida pela participação de cada um na riqueza pressuposta da incidência do tributo, ou seja, além de sua capacidade contributiva. [...] De fato, cada co-obrigado se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e como responsável pelo pagamento dos tributos excedente em relação ao que lhe cabe. Nessa relação de solidariedade paritária, haverá direito de regresso da fração excedente do tributo paga pelo proprietário no papel de responsável tributário.³⁵¹

³⁴⁹ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 53.

³⁵⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 307-308.

³⁵¹ NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 63.

Assim, o que se percebe é que, em consequência da regra prescrita no art. 124, I, do CTN, configura-se situação híbrida em que, um único sujeito, ao mesmo tempo, reúne as condições de contribuinte e responsável, a depender do ângulo de análise. Por conta disso, cada um desses devedores submeter-se-á, simultaneamente, a dois regimes jurídicos diferentes.

É importante que se esclareça que não se está aqui defendendo a autorização para se seccionar o fato jurídico tributário, inegavelmente uno, incidível. Nossas afirmações dirigem-se apenas à possibilidade da existência de tantas relações jurídicas que lhe correspondam quantos forem os seus realizadores, bem como à permissão para que cada um desses sujeitos possa a um só tempo compor relações distintas, submetidas, inclusive, a diferentes tratamentos.

Em estreita síntese, o art. 124, I, do CTN, serve como fundamento para a imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

- i.* consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente. Advirta-se que, nessas situações, os sujeitos passivos assumem, a um só tempo, o papel de contribuinte e responsável, já que cada um deles é efetivo devedor apenas da parte do débito que correspondente à sua quota na propriedade desses bens;
- ii.* nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições adversas e, por isso mesmo, com objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo pólo da relação e tão-somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo,

no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.³⁵²

Ainda no que se refere à extensão e alcance do art. 124, I, do CTN, existem posicionamentos isolados no sentido de que a solidariedade por interesse comum poderia ser também aplicada nas hipóteses de ser mais de um os sujeitos a realizarem o suporte factual que dá ensejo à incidência das regras de responsabilidade. Ou seja, a presente norma compreenderia não só os sujeitos que têm interesse comum na situação que constitui o *fato gerador da obrigação principal*, mas também aqueles que têm interesse no fato tomado pelo legislador como pressuposto para a imputação da responsabilidade. É o que defende³⁵³ Hugo Barreto Sodré Leal:

Também nos termos do art. 124, I, do CTN, entendemos que há solidariedade entre os responsáveis tributários que realizem conjuntamente o suposto de fato que deu origem à sua responsabilidade, assim, por exemplo, entre os sócios que derem causa, de comum acordo, à liquidação irregular de sociedade de pessoas (art. 134, VII), ou entre dois ou mais administradores comuns de um mesmo bem pertencente a terceiro, pelos atos ilícitos que tenham em conluio praticado (art. 134, III).³⁵⁴

A despeito de reconhecermos tratar-se de interpretação que melhor aplica o princípio da equidade, com ela não compartilhamos. E a justificativa para a adoção dessa postura decorre das definições, estabelecidas

³⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 179-180.

³⁵³ Marcos Neder também se posiciona nesse sentido: “pode haver solidariedade por interesse comum, prevista no art. 124 do CTN, entre a pessoa jurídica e uma das pessoas arroladas pelo art. 135 do CTN, quando houver a comprovação de benefício comum pela prática do ilícito. Nesse caso, o ilícito é praticado pelo responsável (v.g., administrador) e o resultado dessa conduta dolosa é, posteriormente, partilhado entre ambos. Mas esse é um caso de interesse comum e, portanto, abrangido pela aplicação do art. 124 e não do art. 135 do CTN”. (NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 76).

³⁵⁴ LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 88.

pelo próprio Código Tributário Nacional, para os conceitos *fato gerador* e *obrigação principal*.

Com efeito, prescreve o art. 113, § 1º, do CTN, que “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”. O art. 114, por outro lado, determina que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Sendo este o contexto normativo no qual está inserida a expressão *interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal*, entendemos que apenas se pode validamente imputar solidariedade com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN àqueles sujeitos que tenham interesse jurídico comum no fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência e não em qualquer outro fato, como o é o fato da responsabilidade.

Afinal, se a solidariedade tributária não se presume, decorre sempre de previsão legal, e não foi esta a opção adotada pelo legislador, que a restringiu às hipóteses de interesse comum no fato jurídico tributário, não é o intérprete que poderá ampliá-la de modo a alcançar realidades não contempladas pela lei.

Assim, entendemos que na hipótese de mais de um sujeito realizar o pressuposto de fato da norma de responsabilidade tributária – por exemplo, três pessoas adquirem a titularidade de um mesmo estabelecimento empresarial ou dois sujeitos atuam com excesso de poderes, incorrendo em sonegação fiscal –, certo é que todos ficarão individualmente obrigados ao pagamento do tributo, sem, todavia, que se estabeleça entre eles qualquer vínculo – nos exemplos dados, com fundamento no art. 133 e 135, do CTN, respectivamente. Por consequência, não haverá direito de regresso para o caso de o pagamento ser realizado exclusivamente por qualquer deles, mas tão somente direito de repercussão em face do realizador do fato tributário.

4.4.1.1 Solidariedade entre pessoas jurídicas que integram grupo econômico

A experiência profissional tem mostrado que inúmeras são as decisões dos Tribunais Superiores declarando a solidariedade tributária entre empresas que integram grupo econômico. Daí a razão de reservarmos um item específico para a análise da compatibilidade desses julgados com os limites legais e constitucionais sobre a matéria.

Em virtude do princípio da autonomia da vontade, máxima que rege as relações de direito privado, aos administrados é permitido fazer tudo aquilo que não estiver proibido em lei.

São inegavelmente lícitas as atitudes dos particulares que objetivam a reorganização de seus negócios. A própria Constituição da República, ao garantir o direito de propriedade, a livre iniciativa e a liberdade contratual, confere-lhes permissão para ordenar-se do modo que melhor lhes aprouver. Assim, para otimizar suas atividades e alcançar os resultados econômicos pretendidos, estão habilitados a realizar cisões, incorporações, fusões ou simplesmente reestruturar-se em grupos empresariais.

O direito positivo brasileiro prevê duas espécies de grupo de empresas: *i.* o de fato (não convencional), regulado pelos arts. 243 a 264 da Lei nº 6.404/76; e, *ii.* o de direito, disciplinado pelos arts. 265 a 278 desse mesmo diploma legislativo.

Para a configuração do grupo de fato, basta que *i.* uma das sociedades tenha, no mínimo, 10% (dez por cento) do capital social da outra, sem controlá-la (coligadas); ou *ii.* uma das “empresas seja titular de direitos de sócio sobre a(s) outra(s) que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial, o de eleger a maioria dos administradores”, hipótese em que será considerada sociedade controladora.

Tratando-se de grupo de direito³⁵⁵, entretanto, é necessário que as sociedades empresárias, vinculadas entre si pelo nexu do mesmo controle ou não, combinem expressamente recursos e esforços para a consecução de objetivos e atividades comuns, mediante convenção ou consórcio.

Todavia, independentemente da espécie de grupo de empresas de que se trate, as sociedades que o integram mantêm sua autonomia jurídica e econômica. Ou seja, ainda que componham uma unidade empresarial, com objetivos e metas comuns, mantêm íntegras suas personalidades jurídicas, com patrimônios individualizados, nos termos dos arts. 266 e 278, § 1º, do referido diploma legal.

Tal é a independência das sociedades que o compõem que a Lei das Sociedades por Ações foi expressa ao prescrever que não haverá presunção de responsabilidade solidária entre elas, devendo cada uma responder por suas obrigações, exceto nas hipóteses expressamente previstas na legislação (art. 278, § 1º).

A existência de grupos econômicos, portanto, não compromete ou desnatura a identidade das empresas associadas, que permanecem como pessoas jurídicas distintas e autônomas, respondendo cada uma pelo pagamento das dívidas contraídas de forma isolada, exceto quando haja disposição legal em sentido contrário.

³⁵⁵ Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Em matéria tributária, esse quadro poderá vir a ser alterado em duas situações especiais: *i.* interesse comum de seus membros no fato jurídico tributário; ou *ii.* abuso da personalidade jurídica.

Quando se aborda a questão do interesse comum é preciso, mais uma vez, tomar cuidado para não confundir interesse jurídico com interesse econômico. Aliás, talvez resida aqui o motivo de tanta confusão em torno do tema.

Uma coisa é as empresas coligadas terem interesse econômico comum na execução da atividade negocial que é tomada como materialidade de tributos. Outra, bem diferente, é terem interesse jurídico nessa mesma situação. Na primeira hipótese, o interesse comum se perfaz, por exemplo, com a mera expectativa no aumento da lucratividade da empresa. Se “A” tem participação acionária em “B”, é do seu interesse a realização de toda e qualquer atividade de “B”, já que isto irá repercutir na sua participação nos lucros, no valor das ações etc. Já em se tratando de interesse jurídico comum, exige-se que ambas realizem concomitantemente fato descrito no antecedente de regra-matriz de incidência tributária. Ou seja, para sua configuração é necessário que ambas prestem simultaneamente um mesmo serviço, que participem da venda de uma mercadoria, que adquiram um imóvel etc.

Apenas nesse segundo caso há autorização para se imputar obrigação solidária, nos termos do art. 124, I, do CTN. Afinal, se a solidariedade tributária não se presume, deriva sempre da lei, e não há, salvo raras exceções³⁵⁶, norma jurídica dispondo que a simples circunstância de empresas estarem reunidas por vínculos de controle ou coligação implica solidariedade entre elas, a conclusão é imediata: o Fisco não está autorizado a exigir o pagamento integral

³⁵⁶ Neste ponto, deve-se registrar, por exemplo, que a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 30, IX, estabelece expressamente a responsabilidade solidária das empresas que integram um mesmo grupo econômico no que diz respeito ao pagamento das contribuições discriminadas na referida lei, nos seguintes termos:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.”

da dívida de empresas associadas que não contribuíram para a realização do fato jurídico tributário.

A despeito dessas razões jurídicas, a jurisprudência oscila muito sobre a matéria. Várias são as decisões reconhecendo que a existência de grupo econômico é suficiente para, por si só, implicar a solidariedade tributária entre as empresas que o integram. A título de exemplo, apresentamos a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL DE OBTER CERTIDÃO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. GRUPO ECONÔMICO. DÉBITOS DE UMA DAS EMPRESAS INTEGRANTES. SOLIDARIEDADE. CTN, ART. 124. SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CTN, ART. 151 E INCISOS. 1. O direito fundamental de obter dos órgãos públicos qualquer certidão para esclarecer situação individual, previsto no art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal vigente, não é absoluto, podendo a legislação ordinária condicioná-lo a requisitos. 2. Em se tratando de grupo econômico, surge o instituto da solidariedade (art. 124 do CTN), que estabelece serem solidariamente obrigadas pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. 3. Tendo a empresa débito tributário regularmente lançado, a obtenção de certidão negativa de débito pressupõe o pagamento do tributo devido ou a suspensão da sua exigibilidade, nos casos previstos no art. 151 do CTN. Precedentes deste Tribunal. 4. Apelação improvida. (TRF 1ª Região - AMS 01000638046/DF, Rel. Gilda Sigmaringa Seixas, DJ 18.06.03).

No entanto, as decisões mais recentes do Superior Tribunal de Justiça apontam para direção contrária:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. [...] 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse

comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. [...] 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. [...] 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o banco safra S/A. (STJ, REsp 884.845/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Data do julgamento 05.02.09)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador"). 2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico. 3. Recurso especial desprovido. (STJ, REsp 834044/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 15.12.08).³⁵⁷

Outra hipótese que pode ensejar o dever de empresa do mesmo grupo econômico responder por débitos tributários das outras, ainda que

³⁵⁷ No mesmo sentido: REsp 1001450/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 27.03.08; REsp 28168/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 07.08.05.

contraídos exclusivamente no interesse de uma delas, é a comprovação de que agiu de forma dissimulada: *i.* desviando dos fins estabelecidos nos seus atos constitutivos para mascarar a realização do fato tributário ou *ii.* transferindo parcela de seus bens de sorte a ficarem sem patrimônio suficiente para pagar suas dívidas.

Configurada a dissimulação ou a fraude, surge a permissão para a autoridade fiscal desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados³⁵⁸, atingindo-se indistintamente os bens particulares das empresas que compõem o grupo. Ignora-se a separação societária meramente formal, tratando seus patrimônios como uma unidade para fins de satisfazer as obrigações contraídas.

O que implica o dever de empresas coligadas ou unidas por controle responderem por débitos tributários umas das outras, sem qualquer divisão ou ordem de preferência não é, portanto, a circunstância de formarem grupo econômico, mas, sim, a dissimulação, a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade com o intuito de fraudar credores.

Firmada essa premissa, fica claro que, tecnicamente, sequer podemos falar em solidariedade nesses casos. Há, isso sim, extensão dos efeitos de certas e determinadas relações jurídicas aos bens das demais sociedades, em razão de abuso da personalidade jurídica. Alguns são os precedentes jurisprudenciais nesse sentido³⁵⁹:

³⁵⁸ Entendemos ser possível aplicar, nessas situações, o art. 116, parágrafo único, do CTN ou mesmo o art. 50 do Código Civil, considerando as empresas envolvidas como uma única pessoa relativamente a algumas operações realizadas de forma fraudulenta:

- Código Tributário Nacional: “Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

- Código Civil: “Art. 50 – Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento das partes, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

³⁵⁹ No mesmo sentido: REsp 63652-SP; REsp 211619-SP; REsp 170034-SP; REsp 158051-RJ; RMS 12872-SP.

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE. 1. Recurso especial contra acórdão que manteve decisão que, desconsiderando a personalidade jurídica da recorrente, deferiu o arresto do valor obtido com a alienação de imóvel. [...] 3. A desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupos econômicos, deve ser reconhecida em situações excepcionais, onde se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. No caso *sub judice*, impedir a desconsideração da personalidade jurídica da agravante implicaria em possível fraude aos credores. Separação societária, de índole apenas formal, legítima a irradiação dos efeitos ao patrimônio da agravante com vistas a garantir a execução fiscal da empresa que se encontra sob o controle de mesmo grupo econômico (Acórdão *a quo*). 4. Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legítima a desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores. A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência, poderá o Juiz, incidentemente no próprio processo de execução (singular ou coletiva), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja terceiros envolvidos, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra terceiros (RMS nº 12872/SP, Rel. Min. Nancy Andrichi, DJ 16/12/2002). 5. Recurso não-provido. (STJ, REsp 767021/RJ – Primeira Turma – Rel. Min. José Delgado, DJ 12.09.05).

Em face do exposto, constata-se que, a despeito de ser muito evidente a inexistência de fundamento legal para se imputar solidariedade tributária entre empresas que compõem grupo econômico, pelo simples motivo de ostentarem essa condição, é cambiante o posicionamento jurisprudencial sobre o tema.

Com efeito, muitos são os precedentes decidindo por a possibilidade de integrante do mesmo grupo vir a ser responsabilizada por débitos tributários decorrente de fatos praticados exclusivamente por outras, não só na hipótese de ficar comprovada a prática de ato fraudulento ou dissimulado

contra interesse dos credores, mas também com suposto fundamento no art. 124, I, do CTN, o que merece censura.

4.4.1.2 Matriz e Filial: solidariedade ou sujeito passivo singular?

Outra dúvida recorrente quando o tema é solidariedade tributária diz respeito à possibilidade de se exigir débitos tributários de matriz e filiais indistintamente.

A noção de “filial” está diretamente relacionada com a existência de pluralidade de estabelecimentos empresariais, situados em diferentes localidades, mas pertencentes à mesma empresa.

Tanto a matriz como as suas filiais são estabelecimentos autônomos, com capital social próprio e registro individualizado nos respectivos órgãos competentes, distinguindo-se entre si apenas pelo fato de ser, normalmente, atribuído à matriz o poder de mando e direção. É na matriz que se centralizam as deliberações societárias de todos os estabelecimentos do mesmo titular.

A própria legislação tributária, em inúmeras oportunidades, reconhece expressamente a autonomia dos estabelecimentos empresariais. A título de exemplo, podemos citar o art. 51, parágrafo único, do CTN, o qual prescreve que, para fim de incidência do IPI, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento importador, industrial, comerciante ou arrematante. O art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, por sua vez, autoriza a incidência do ICMS sobre as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, justamente por pressupor sua independência.

A despeito disso, é controvertido o reconhecimento de personalidade jurídica própria das filiais. Isso porque, ainda que possuam

inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, administração autônoma, patrimônio individualizado, com exigências fiscais correspondentes, inclusive no que se refere ao cumprimento de deveres instrumentais, não se pode negar que são partes integrantes de uma única empresa.

Essa questão se agrava diante da presença de determinação legal para que se centralize na matriz a apuração e recolhimento de alguns tributos federais³⁶⁰. Outro ponto para o qual se deve chamar a atenção é que, desde 29 de maio de 2006, as certidões de regularidade de débitos tributários federais passaram a ser emitidas exclusivamente para o CNPJ da matriz, deixando de existir certidão individualizada para as filiais. Ou seja, passou-se a considerar todos os estabelecimentos empresariais como uma única pessoa jurídica, ao menos para estas finalidades.

Inúmeros são os precedentes jurisprudenciais no sentido de que matriz e filiais devam ser considerados como um único contribuinte. Referidas decisões partem da premissa de que os estabelecimentos empresariais, isoladamente considerados, são meras universalidades de fato, despersonalizadas, especialmente nos casos em que o recolhimento de tributos é centralizado na matriz:

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "C" - SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO - ALÍQUOTA - GRAU DE RISCO - FIXAÇÃO COM BASE EM CADA ESTABELECIMENTO – PRECEDENTES. [...] Convém ressaltar que o fato de uma entidade possuir inscrição no CNPJ não é suficiente por si só para considerá-la uma pessoa jurídica. Um comerciante, pessoa física, pode estar registrado no CNPJ como firma individual e nem por isso passará a condição de pessoa jurídica. Vários entes despersonalizados são cadastrados no CNPJ [...] Este fato também ocorre com a filial ou

³⁶⁰ Lei nº 9.779/99:

Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:
 I - o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos;
 II - a apuração do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata a Lei no 9.363, de 13 de dezembro de 1996;
 III - a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
 IV - a apresentação das declarações de débitos e créditos de tributos e contribuições federais e as declarações de informações, observadas normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

sucursal que apesar de possuir inscrição individualizada no CNPJ, não possui, a rigor, personalidade jurídica própria. Somente a empresa, da qual a filial ou sucursal é parte integrante, goza de personalidade jurídica. Assim não se deve confundir personalidade jurídica com o fato de estar o estabelecimento inscrito no CNPJ. Razões de administração tributária justificam que o CNPJ contenha dados de filiais e sucursais de uma entidade. [...] AGRAVO DE INSTRUMENTO. ILEGITIMIDADE PASIVA DA AUTORIDADE IMPETRADA. INEXISTÊNCIA DE PRONUNCIAMENTO DO JUÍZO A QUO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. DÍVIDAS DA MATRIZ. IRPJ, RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA FILIAL. PROVIMENTO. A responsabilidade decorre da personalidade jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, pelo que a dívida da empresa matriz também é da filial, mero órgão descentralizado da entidade, despersonalizado. Irrelevante para fins de simples controle da Administração Tributária apresente a filial CGC diverso da matriz. [...]. (TRF 5ª Região, AG 44246, Rel. Des. Alcides Saldanha, DJ 17.02.04).

Por outro lado, existem julgados esparsos reconhecendo que as filias possuem personalidade jurídica própria, devendo ser consideradas para todos os efeitos, como sujeitos autônomos³⁶¹. A maioria dessas decisões³⁶², no entanto, foi proferida em processos em que se pleiteava a expedição isolada de certidão de regularidade de débitos dos estabelecimentos filiais. Ocorre que, conforme esclarecido, atualmente esses documentos são emitidos apenas em relação ao CNPJ da matriz, por expressa determinação normativa.

Dito isso, consta-se que quando o tema é o pagamento de tributos, o Fisco costuma considerar estabelecimento filial e matriz como uma unidade, de sorte que, na eventualidade de um deles não possuir bens suficientes

³⁶¹ TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. FILIAL. PENDÊNCIA DA MATRIZ. POSSIBILIDADE. 1. O artigo 127, I, do Código Tributário Nacional consagra o princípio da autonomia de cada estabelecimento da empresa que tenha o respectivo CNPJ, o que justifica o direito a certidão positiva com efeito de negativa em nome de filial de grupo econômico, ainda que restem pendências tributárias da matriz ou de outras filiais. Precedente da Primeira Turma (REsp 938.547/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 02.08.07). 2. Recurso especial não provido. (REsp 1003052/RS, Rel. Ministro Castro Meira, 2ª Turma, DJ 02.04.08).

³⁶² Por outro lado, existem decisões administrativas isoladas, todas anteriores à unificação dos débitos na matriz, declarando a nulidade da autuação, por erro na identificação do sujeito passivo quando lavrados em nome da filial e os débitos eram da matriz e vice-versa: "IPI. AUTONOMIA ENTRE ESTABELECEMENTOS CONTRIBUINTE DO IPI. ERRO IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Para a legislação do IPI os estabelecimentos são autônomos não podendo um, mesmo que seja a matriz, responder pelas obrigações tributárias e infrações praticadas por outro (filiais). O lançamento constituído em nome da matriz mas que se refere a infrações praticadas pelas filiais é nulo em decorrência de erro na identificação do sujeito passivo. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 126375, Quarta Câmara, Rel. Nayra Bastos Manatta, DJ 27.02.07) No mesmo sentido: Numero do Recurso nº 123557.

para assegurar a execução dos débitos tributários, invade-se a esfera patrimonial do outro.

Nesses casos, todavia, não se trata de aplicação de regra de responsabilidade, tampouco de imputação de solidariedade. Os vários estabelecimentos são considerados como uma pessoa jurídica única, como um único contribuinte.

Em suma, percebe-se, com certa facilidade, a ausência de um critério uniforme no tratamento dessas criações jurídicas, aplicando-se dois pesos e duas medidas, a depender do interesse que esteja em jogo.

Assim, quando a questão se volta para a incidência de tributos, matriz e filial são tratadas pela lei como pessoas jurídicas autônomas e distintas o que legitima, inclusive, o enquadramento das operações realizadas entre elas na categoria dos fatos jurídicos tributários.

Todavia, se o tema é a arrecadação, a lógica se inverte: desconsidera-se a presente ficção, passando matriz e filial a serem tratadas como partes de um todo, o que, via de consequência, aumenta as garantias do Fisco, que pode se valer do patrimônio de uma ou de outra, indistintamente.

4.4.2 Solidariedade decorrente de “disposição legal” – art. 124, II, do CTN

Demarcada a configuração jurídica da norma prevista no inciso I do art. 124 do CTN, voltemos nossa atenção para o inciso II desse mesmo dispositivo, que declara serem solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Num primeiro contato travado com o texto, o intérprete é levado à conclusão de que o art. 124, II, do CTN, teria outorgado liberdade ampla e irrestrita ao legislador para imputar vínculo de solidariedade entre quaisquer sujeitos passivos dos tributos, desde que o fizesse mediante lei. Essa

primeira impressão, entretanto, é facilmente afastada quando se coteja o presente enunciado com os limites da Constituição da República e de normas gerais.

O campo de eleição dos sujeitos passivos tributários em geral e, não diferentemente, dos solidários está adstrito aos contornos objetivos ou subjetivos do suporte fático da tributação.

Nesse sentido, são precisas as lições de Hamilton Dias de Souza:

Com efeito, a solidariedade legal há de observar os parâmetros definidos no Código Tributário Nacional, sob pena de configurar-se “delegação em branco” de matéria reservada à lei complementar para a lei ordinária, em violação ao art. 146, III, da Constituição Federal. Realmente, se o legislador tributário pudesse atribuir responsabilidade solidária a pessoas diversas daquelas que podem ser consideradas responsáveis nos termos do Código Tributário Nacional, restariam inócuas e sem sentido as normas gerais que cuidam exaustivamente do tema.³⁶³

Assim, a princípio, o legislador somente poderá imputar o dever de pagar tributos aos sujeitos que: *i.* mantenham relação, ainda que indireta, com o fato jurídico tributado; ou *ii.* com a pessoa que o realizou. Afinal, apenas nessas circunstâncias assegura-se a repercussão do ônus tributário para a pessoa que realizou o seu suposto de fato, respeitando-se, via de consequência, os limites constitucionais e legais que regulam a matéria.

Utilizamos, todavia, a expressão *a princípio*, já que, conforme esclarecemos nos itens anteriores, esses requisitos não são de observância obrigatória quando o antecedente da norma de responsabilidade descreve uma ocorrência ilícita. Nessas situações não se exige a vinculação indireta do responsável ao fato imponível ou ao seu realizador, já que a repercussão jurídica não é regra que limita o exercício da competência, tampouco que informa o seu regime jurídico, sendo a sua fixação mera liberalidade do legislador. Num

³⁶³ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 137, fev. 2007, p. 50.

resumo: apenas se o legislador se apropriar de fato ilícito como antecedente da regra de responsabilidade solidária e se valer de lei complementar para introduzir a presente norma no sistema será dispensado da observância dos limites a que nos referimos no parágrafo anterior.

É importante que se perceba que os referidos limites repercutem na instituição de obrigações solidárias, não porque a solidariedade seja, em si, espécie autônoma de responsabilidade tributária, mas porque ela pressupõe a definição dos sujeitos passivos que vinculará.

Com efeito, a solidariedade passiva não é forma de inclusão de terceiro na relação tributária, mas tipo de nexos que se estabelece entre codevedores. Configurando específica modalidade de liame jurídico que se estabelece entre os vários sujeitos passivos de uma única dívida tributária, a solidariedade passiva não institui qualquer devedor, antes, pressupõe a sua instituição. É o que bem explica Misabel Derzi:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.³⁶⁴

Luiz Fux, no julgamento dos Embargos ao Recurso Especial nº 446.955/SC, também manifestou entendimento nesse sentido:

Por oportuno, forçoso ressaltar que a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau

³⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 729.

de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuinte e responsável) pode ser solidária ou subsidiária (STJ - EREsp 446955/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 19.05.08)

No campo do direito tributário, a solidariedade pode reunir vínculos jurídicos de naturezas distintas, já que pode ser estabelecida entre: *i.* responsáveis exclusivamente; ou *ii.* contribuintes e responsáveis tributários.³⁶⁵

Assim, para exercer a competência que lhe foi outorgada pelo inciso II do art. 124 do CTN, o legislador terá três alternativas: *i.* se apropriar de responsáveis já definidos pelo Código, estabelecendo entre eles a solidariedade; *ii.* instituir, ele próprio, outros responsáveis solidários, o que exige, além da fixação desse tipo de laço jurídico, a determinação de todos os contornos das normas de responsabilidade; ou *iii.* fixar a solidariedade entre contribuinte e responsáveis, relacionados no Código ou inauguralmente instituídos³⁶⁶. Em qualquer desses casos, exige-se, por óbvio, a prévia observância dos requisitos a que nos referimos³⁶⁷.

Cabe aqui, todavia, uma observação. Conforme registramos no capítulo anterior, está expressamente positivado nas normas do Capítulo V do Código Tributário Nacional o cálculo de relações que se estabelece entre a regramatriz de incidência em sentido amplo e cada uma das espécies de

³⁶⁵ Entendemos que não é possível a fixação de solidariedade exclusivamente entre contribuintes por força do que expomos no item 4.4.1.

³⁶⁶ De acordo com Marcos Neder, “embora o art. 124 esteja localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguintemente, fora do capítulo específico que regula a Responsabilidade, esse dispositivo enquadra-se na categoria de normas jurídicas de responsabilidade tributária”. (NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 67). Entendemos, todavia, que existem razões para tanto. Conforme esclarecido, a solidariedade pode vincular não apenas responsáveis, mas também contribuintes. Isso, por si só, justificaria a sua não alocação no Capítulo reservado às espécies de responsáveis. Não bastasse isso, o art. 124 não pode ser qualificado pura e simplesmente como mais uma hipótese de responsabilidade tributária. Afinal, o inciso II apenas outorga competência para o ente tributante estabelecer vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos já existentes ou por ser criados. Mais um argumento para justificar sua localização topológica.

³⁶⁷ Perceba-se que, no inciso I, o legislador complementou e identificou os sujeitos que qualificou como solidários: os contribuintes parciais dos tributos que tenham interesse comum na situação que constitui a sua hipótese de incidência.

responsabilidade por ele discriminadas, ou melhor, o tipo de vínculo existente entre o dever do realizador do fato tributário e o dos responsáveis que enumera. Por conta disso, caso o legislador pretenda modificar essas consequências, passando a vincular essas mesmas pessoas pelo laço da solidariedade, terá que fazê-lo mediante veículo de idêntica natureza ontológico-formal, ou seja, por meio de lei complementar.

Com efeito, o art. 128 do CTN estabelece que a lei que atribuir responsabilidade tributária a terceiro poderá excluir a responsabilidade própria do contribuinte, ou mantê-la em caráter “supletivo” (subsidiário) do cumprimento total ou parcial da obrigação do responsável. E embora não conste na literalidade do texto, entendemos que também é possível instituir hipóteses de “solidariedade” entre contribuinte e responsável tributário. Nessas circunstâncias, o fundamento de validade para a instituição deste específico vínculo será o próprio art. 124, II, não o art. 128, do CTN.

Para que fique mais claro o que acabamos de expor, tomemos o art. 130 do CTN a título de exemplo. Nele está prescrito literalmente que os “créditos tributários relativos aos impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis sub-rogam-se na pessoa do respectivo adquirente”, que passa a ser o único sujeito passivo dos respectivos tributos. Ou seja, estabelece que a obrigação do responsável exclui a do realizador do fato tributado.

Nesse contexto, caso o legislador deseje introduzir regra mantendo o dever do contribuinte em caráter solidário, o instrumento adequado será a lei complementar. Do contrário, ter-se-á norma inidônea para dispor sobre esta específica matéria e, assim, alterar a disposição do Código Tributário Nacional que fixa obrigação exclusiva do sucessor.

Pretendendo, por outro lado, estabelecer nexos de solidariedade entre responsáveis que acaba criar, poderá fazê-lo valendo-se de veículo normativo idêntico ao utilizado para inserir esses novos sujeitos passivos no

sistema. Assim, se as pessoas eleitas para responder pelo débito fiscal pertencerem à classe dos sujeitos que mantêm relação indireta com o fato jurídico tributário, o enunciado da solidariedade poderá ser introduzido via lei ordinária³⁶⁸. No entanto, se a escolha recair sobre sujeitos que mantêm vínculo apenas com o realizador do suporte factual do tributo, retoma-se a necessidade introdução por lei complementar. Num e noutro caso, a fixação da espécie de instrumento adequado se dá em razão do que prescreve o art. 128, do CTN.

Em suma: (i) se o laço de solidariedade unir pessoas que têm relação indireta com o suporte fático do tributo, sua introdução no sistema poderá ser feita mediante lei ordinária; (ii) caso este vínculo recaia sobre pessoas que mantêm relação apenas com o sujeito que realizou o pressuposto de fato da tributação, então o único instrumento que poderá instituí-lo será a lei complementar.

Neste ponto é importante que se registre, ainda, que o fato que desencadeia a responsabilidade solidária não se confunde com o fato jurídico tributário, podendo lhe ser anterior, concomitante ou mesmo posterior. Em algumas situações, entretanto, tamanha é a intimidade estrutural que mantêm entre si, que o fato da responsabilidade solidária pode ser qualificado como espécie de nova nota à descrição do fato tributário, mas sempre com a peculiaridade de não ter sido contemplada pela hipótese da regra-matriz de incidência tributária como situação relevante.

Isso é o que se verifica, por exemplo, com o art. 124, I, do CTN, que fixa a comunhão de interesses de duas ou mais pessoas na situação que constitui a hipótese de incidência do tributo como o evento que desencadeia a responsabilidade solidária. Por força dessa determinação, realizado o fato jurídico tributário por uma pluralidade de sujeitos e todas essas pessoas figuram, desde o início, como sujeitos passivos solidários do tributo. Apesar da

³⁶⁸ Utilizamos o termo *poderá*, já que sabemos que alguns tributos somente podem ser instituídos mediante lei complementar. Nesses casos, teremos exceção a esta regra, exigindo-se igualmente lei complementar para proceder ao estabelecimento do nexo de solidariedade.

sensação de evento único, tecnicamente duas são as ocorrências, na medida em que dois foram os cortes conceituais promovidos no suporte fático: realizar “parcialmente” o fato tributado e ter interesse jurídico na sua integral realização.

Noutras situações, o fato ao qual se imputa a responsabilidade solidária é totalmente alheio ao fato jurídico tributário. Poderia servir de exemplo uma situação em que a lei responsabiliza solidariamente o sócio-administrador pelo pagamento do Imposto sobre a Renda – IRPJ, em virtude da prática de ato ilícito tendente a dificultar ou impedir a positivação da regra-matriz de incidência desse imposto. Apenas com a realização desses dois eventos totalmente estanques (a empresa auferir renda e o seu sócio-administrador fraudar a contabilidade, ocultando algumas receitas) é que passa a existir fundamento legal para ambos os sujeitos figurarem ao mesmo tempo como devedores da integralidade do tributo.

Luciano Amaro também chama a atenção para essas particularidades. Em suas palavras:

O evento que provoca a solidariedade não integra a definição legal do fato gerador (hipótese de incidência ou fato gerador abstrato). Mas esse evento pode matizar o fato gerador concreto, cujo elemento subjetivo, no pólo passivo, nasce plúrimo. Vale dizer, ocorrido o fato gerador, tem-se desde logo mais de uma pessoa ocupando a posição de sujeito passivo, como se dá nas hipóteses de comunhão de interesses de duas ou mais pessoas na situação em que se traduza o fato gerador; realizado este, todas essas pessoas figuram como sujeitos passivos solidários.

Em outras circunstâncias, o evento que provoca a solidariedade é estranho ao fato gerador; este é realizado por uma pessoa, mas, em razão de evento (valorizado pela lei para tal efeito), outra pessoa é eleita como responsável solidário. É exemplo a situação em que a lei responsabiliza o usuário de um serviço pelo tributo devido pelo prestador do serviço, caso aquele efetue o pagamento sem exigir nota fiscal ou sem solicitar a prova de inscrição do prestador no cadastro de contribuintes. Se o contribuinte (prestador do serviço) não emite nota fiscal (ou não prova a sua inscrição no cadastro fiscal), o terceiro (usuário do serviço), que não é contribuinte nem sujeito passivo

dessas obrigações acessórias, acaba definido como responsável solidário pela obrigação principal do prestador do serviço.³⁶⁹

Note-se que, a bem do rigor, os fatos a que fizemos referência desencadeiam uma única consequência jurídica: a obrigação do terceiro de responder pelo débito tributário. Esta, por sua vez, existirá concomitantemente com a obrigação do contribuinte, sem qualquer ordem de preferência, uma vez que o legislador igualmente estabeleceu que o vínculo que os une é do tipo solidário. Insistimos, pois, que a solidariedade não é espécie de responsabilidade, mas, sim, de relação entre sujeitos passivos.

4.4.2.1 Um exemplo de solidariedade passiva previsto na legislação – art. 13 da Lei nº. 8.620/93

De posse dessas noções gerais a respeito do conteúdo e alcance do art. 124, II, do CTN, passemos à análise de uma dentre tantas hipóteses de solidariedade tributária, a fim de identificar se a presente outorga de competência vem sendo exercida pelo legislador em estrita observância aos limites materiais e formais que acabamos de expor.

A Lei nº. 8.620/93, em seu art. 13, determina:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

Antes de avançarmos no exame desses enunciados normativos, é preciso esclarecer que eles foram revogados pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, a qual, todavia, não foi até o

³⁶⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 301.

presente momento convertida em lei. Por conta disso e tendo em vista a sua total aplicação aos fatos pretéritos, entendemos oportuna a discussão sobre o tema, já que se trata de exemplo que ilustra muito bem os problemas mais recorrentes na aplicação do art. 124, II, do CTN.

Pois bem, analisando o referido fragmento de lei ordinária, identifica-se a instituição de duas normas de responsabilidade nas quais os novos devedores ficam vinculados ao contribuinte pelo laço da solidariedade e/ou da subsidiariedade.

A primeira norma, prevista no *caput*, imputa aos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada e aos titulares de firma individual, pela simples circunstância de ostentarem essa condição, o dever de pagar contribuições previdenciárias juntamente com a pessoa jurídica, sem qualquer ordem de preferência ou possibilidade de divisão.

O parágrafo único, de outra parte, estabelece que os acionistas controladores, administradores, gerentes e diretores que, por dolo ou culpa, provocarem o inadimplemento de tributos destinados à Seguridade Social, responderão *solidariamente e subsidiariamente* com a pessoa jurídica da qual fazem parte por referidos débitos.

A primeira perplexidade com que o intérprete se depara ao travar contato com o presente texto legal diz respeito à imputação simultânea de vínculo de solidariedade e subsidiariedade entre o contribuinte e os responsáveis que enumera no parágrafo único. Seria isso possível?

Alguns doutrinadores³⁷⁰ defendem que este enunciado prescritivo deve ser interpretado no sentido de que os acionistas controladores, administradores, gerentes e diretores somente poderão ser legitimamente chamados a responder pelas dívidas previdenciárias da pessoa jurídica caso não sejam encontrados bens suficientes para quitá-las. Mantém-se, todavia, a

³⁷⁰ Neste sentido se posiciona Alcides da Fonseca Sampaio (Contribuições Sociais - Responsabilidade Subsidiária das empresas - Retenção de 11% - Lei 9711. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 96, set. 2003, p. 9).

obrigação da sociedade para o caso de esta voltar ao estado de solvência. Ou seja, a princípio, a responsabilidade dos referidos sujeitos seria subsidiária, convertendo-se em solidária na eventualidade de serem localizados bens do contribuinte suficientes para adimplir os débitos fiscais.

Em que pese o esforço retórico desses ilustres juristas para apresentar uma justificativa à clara atecnia cometida pelo legislador, não nos parece sustentável essa posição. Conforme esclarecemos, solidariedade e subsidiariedade são conceitos excludentes entre si, havendo impossibilidade jurídica de invocá-los simultaneamente.

Nas relações solidárias, assim como nas subsidiárias, duas ou mais pessoas são obrigadas ao pagamento da integralidade do tributo. Todavia, enquanto na primeira o credor é totalmente livre para exigí-lo de qualquer dos coobrigados, podendo escolher aquele que repute mais conveniente, aquele que tem maiores condições de solvê-lo; na segunda, a exigência do débito em concreto de um dos codevedores depende da insolvabilidade do outro, já que é previamente fixada uma sequência para a execução dos respectivos patrimônios. Existindo o benefício de ordem, tem-se subsidiariedade; na sua falta dele, tem-se solidariedade, não havendo espaço para uma terceira opção.

De posse dessas considerações e tendo em vista o contexto normativo em que estão inseridos esses enunciados, afigura-nos mais defensável afirmar que a obrigação de que trata o parágrafo único do art. 13 da Lei nº. 8.620/93 é subsidiária. Isso porque, tendo sido empregado o termo *subsidiariamente* apenas no parágrafo único do artigo, parece-nos que a intenção do legislador foi justamente estabelecer vínculo diverso daquele prescrito no *caput*, este sim solidário.

Ultrapassado esse problema, outra questão que se põe é verificar se o legislador poderia, mediante lei ordinária, subverter o regime jurídico geral da responsabilidade tributária dos sócios previsto nos arts. 134 e 135 do CTN em relação às contribuições destinadas à Seguridade Social.

Ora, diferentemente do parágrafo único, em que é indiscutível o caráter ilícito do fato que desencadeia a responsabilidade dos sujeitos que enumera, no *caput* imputa-se aos sócios e titulares de firma individual responsabilidade solidária objetiva pelos débitos tributários junto à Seguridade Social, independentemente da demonstração de que atuaram com dolo ou fraude. A simples demonstração da falta de recolhimento de tributos pela pessoa jurídica é condição suficiente para executar o patrimônio pessoal dos titulares de participação societária, nos termos dessa lei.

Ocorre que a responsabilidade tributária desses sujeitos já havia sido genericamente regulada pelos artigos 134 e 135 do CTN, os quais exigem, além da demonstração de nexos causal entre o débito tributário e a conduta do agente, que esta atuação seja culposa ou dolosa, respectivamente.³⁷¹

Com efeito, de acordo como que prescreve o art. 134, do CTN, três são os requisitos para se imputar responsabilidade ao sócio: *i.* liquidação da sociedade; *ii.* impossibilidade de satisfação do crédito tributário pelo contribuinte; e *iii.* nexos de causalidade entre o ato omissivo ou comissivo do sócio e o inadimplemento da obrigação pelo contribuinte.

Por outro lado, para a configuração da responsabilidade pessoal do sócio nos termos do art. 135, do CTN, a qual se opera com a exclusão do dever da pessoa jurídica, exige-se atuação com *excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*. Noutros termos, é indispensável a presença de elemento volitivo, mais especificamente, de dolo.

³⁷¹ Emanuel Carlos Dantas de Assis sintetiza as diferenças entre as disposições do art. 134 e 135: “o inciso I do art. 135 fez referência expressa a todas as pessoas do art. 134. Assim, necessariamente há diferença entre os dois artigos. Não fosse assim, inócua seria a repetição. A diferença é exatamente o dolo: a intenção de atuar com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sabendo que a conduta é ilícita (dolo genérico) ou assumindo os riscos que tal atuação envolve (dolo eventual), embora sem visar um dano específico. Enquanto no artigo anterior as pessoas respondem pelos atos comissivos ou omissivos [...], bastando que haja o vínculo entre o comportamento dos responsáveis e o descumprimento da obrigação tributária, no art. 135 carece tenham praticado os mesmos atos com abuso de poder ou infração de lei, de contrato social ou estatuto. Naquele, basta a culpa; neste, é necessário o dolo”. (Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade dolosa e culposa dos sócios administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica, In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coords.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 154).

Confrontadas essas estruturas normativas, resta evidente que a única alternativa para “salvar” a regra de responsabilidade prevista no *caput* do art. 13 da Lei nº 8.620/93 é interpretá-la em conformidade com as disposições do Código Tributário Nacional. Afinal, a matéria por ela regulada está sob reserva de lei complementar (art. 146, III, b da CF). Assim, mesmo em se tratando de débitos para a Seguridade Social, apenas se poderá imputar responsabilidade tributária aos sócios da pessoa jurídica inadimplente caso concorram todos os requisitos prescritos no art. 134 ou no art. 135, ambos do CTN.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando nesse sentido. Reiterados julgados afastam a aplicação da responsabilidade solidária prevista no art. 13 da Lei nº 8.620/93, quando não estão presentes os requisitos dos art. 134 ou 135 do CTN:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. SOCIEDADE LIMITADA. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO DO STJ. [...] 2. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional. 3. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretendem alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar. 4. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN. [...] 7. O princípio normativo e geral é de que a responsabilidade dos sócios de sociedade limitada ou dos acionistas de sociedade anônima é restrita à participação que possuam na empresa. No primeiro caso, pelo montante representado pelas quotas, no segundo, pela expressão financeira do valor acionário no capital social, exceção que se faz, tão-somente, a casos de constatada ocorrência de culpa ou dolo. [...] (REsp 811692/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ 02.05.06).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ERRO MATERIAL - ACOLHIMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - SÓCIO-GERENTE - LEI 8.620/93, ART. 13 - CTN, ART. 135, III - INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA - RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA - [...] Este Tribunal firmou o entendimento de que os sócios-gerentes são responsáveis, por substituição, pelos créditos referentes a obrigações tributárias decorrentes da prática de ato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, porém, dependente de comprovação. Por isso, o simples inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal. Em se tratando de débitos com a Seguridade Social, o redirecionamento da dívida para os sócios da empresa executada depende, também, da observância das condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN. [...] (REsp 7204077/SP, Rel.Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 11.04.06).

No que se refere especificamente ao vínculo da solidariedade, tendo em vista que também ele foi introduzido por lei ordinária, entendemos que não tem força vinculante suficiente para alterar as disposições do Código Tributário Nacional, devendo prevalecer, por conseguinte, as características da exclusividade, no caso de a ocorrência fáctica se enquadrar ao antecedente do art. 135, e da subsidiariedade, se a subsunção se perfizer com as notas descritas na hipótese do art. 134.

A despeito dessas razões jurídicas, até o presente momento não foi declarada a inconstitucionalidade deste enunciado normativo³⁷². Justamente por consta disso, os agentes do Fisco previdenciário permanecem incluindo, de forma desmotivada, os sócios de empresas e os titulares de firma individual na qualidade de responsáveis solidários nos autos de infração lavrados contra as pessoas jurídicas, ao menos em relação aos fatos ocorridos anteriormente à vigência da Medida Provisória nº 449/08.

³⁷² A validade do art. 13 da Lei nº 8.620/93 é objeto da ADI nº 3.672, o qual se encontra, desde o dia 27.07.06, concluso ao Rel. Min. César Peluso.

4.5 O art. 134 do CTN: hipótese de solidariedade ou de subsidiariedade?

O art. 134 do Código Tributário Nacional, primeiro dispositivo da Seção sobre a Responsabilidade de Terceiros, determina:

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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

A simples leitura do presente dispositivo legal revela serem dois os requisitos para a imputação de responsabilidade tributária aos agentes que discrimina: *i.* intervenção ou omissão de um dever que lhes competia e *ii.* impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

Também aqui a providência sancionatória aparece de modo nítido, confirmado o uso recursivo desse expediente – atribuição do dever de pagar tributos a terceiros – como forma de punir aqueles que provocam situações indesejadas pela ordem jurídica tributária³⁷³. O *caput* do artigo é expresso ao

³⁷³ Renato Lopes Becho atribui interpretação bastante diferente ao presente enunciado normativo. De acordo com as lições do autor, a impossibilidade a que se refere este artigo se refere às situações em que o contribuinte se vê impossibilitado de apresentar-se perante a Administração Tributária, devendo ser representado pelas pessoas arroladas nos incisos do artigo. E arremata: “a norma tem finalidade processual, de mera representação, não é juridicamente possível que o síndico represente a massa

estabelecer que a responsabilidade dos sujeitos que enumera em seus incisos³⁷⁴ fica condicionada ao oferecimento de provas³⁷⁵ que atestem que sua atuação – comissiva ou omissiva – concorreu para o inadimplemento da obrigação tributária, seja no sentido de impedir a sua constituição, seja inibindo o seu pagamento.

De fato, a simples circunstância de ser pai, tutor, curador, administrador de bens de terceiros, inventariante, síndico, comissário, serventuário de ofício ou sócio não é suficiente para implicar dever de pagar tributos³⁷⁶. Nos exatos termos prescritos pelo art. 134, do CTN, o que gera a responsabilidade é a condição de administrador de bens alheios conjugada com a prática de ato culposo que resulta, necessariamente, em inadimplência tributária.

A relação de causa e efeito entre a comissão ou omissão do responsável e o não pagamento do tributo deve estar presente para que se legitime a imputação de dever tributário aos sujeitos arrolados no art. 134. Não configurado o nexo causal e ter-se-á responsabilização arbitrária.

Esse entendimento fica bastante evidente nas lições Ives Gandra Martins:

falida junto com esta, ou o pai respondendo junto com seus filhos menores”. (Comentários dos artigos 121 a 137. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1043).

³⁷⁴ Comenta Zelmo Denari que em todos os casos do art. 134, do CTN, há um critério de imputação legal fundado numa relação de parentesco, cargo, ofício ou função, unindo o responsável ao realizador do pressuposto de fato da tributação. (Cf. Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 5. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1980, p. 121).

³⁷⁵ “A conduta culposa deve ser demonstrada pela fiscalização, por meio de provas ou indícios, contidos no processo administrativo referente ao lançamento do crédito tributário cuja responsabilidade se atribui aos sócios e administradores. Não se deve admitir a transferência da responsabilidade sem que haja qualquer pronunciamento da autoridade administrativa lançadora. Afinal a responsabilidade não é objetiva. [...] Quando o processo administrativo não fizer qualquer referência à culpabilidade dos responsáveis tributários, os nomes dos sócios não deve constar na Certidão da Dívida Ativa”. (ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade dolosa e culposa dos sócios administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica, In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 149).

³⁷⁶ “EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DIRETORES. NÃO APURAÇÃO DE ATO ILÍCITO. RESPONSABILIDADE INEXISTENTE. [...] IV - A responsabilidade tributária solidária prevista nos Artigos 134 e 135, III, alcança o sócio-gerente que liquidou irregularmente a sociedade limitada. O sócio-gerente responde por ser gerente, não por ser sócio. Ele responde, não pela circunstância de a sociedade estar em débito, mas por haver dissolvido irregularmente a pessoa jurídica.” (REsp 260.524/RS, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, DJ 01.10.01).

O que vejo é o seguinte: nos casos de impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, pressupondo todo um patrimônio sendo administrado por terceiros, respondem solidariamente com este, e só nessa hipótese, nos casos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis. É evidente que o ato em que veio a intervir o representante é um ato que terminou representando uma obrigação tributária não cumprida. Se não praticou ato nenhum que tivesse de alguma forma alterado, por exemplo, as obrigações de uma massa falida em que o síndico sabe que a massa falida ser insuficiente para pagar e ele a administra rigorosamente dentro da lei de falências e concordatas, vale dizer, ele fez diversos atos sem pagar tributos, mas ele não pode ser responsável porque não praticou nada que tivesse dado causa a essa situação. Agora, se ele, tendo patrimônio, resolve fazer um leilão infeliz em que houve erros, aí sim, ele dilapidou o patrimônio e será responsabilizado. Só nesse caso ele é solidário.³⁷⁷

Também nesse sentido se posiciona Paulo de Barros

Carvalho:

A cabeça do artigo já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis porque revela a existência de um indisfarçável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa. Não fora isso, e todos os incisos confirmariam a presença de um dever descumprido, na base da responsabilidade solidária. Para evitar o comprometimento, as pessoas arroladas não devem intervir com zelo e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta a punição. Para rematar, o parágrafo único fortalece ainda mais a convicção, restringindo a responsabilidade unicamente às penalidades moratórias, que têm caráter de sanção civil. E por que não estendeu às multas administrativas? Logicamente, porque haveria sobreposição de penalidades.³⁷⁸

Em suma, o fato que enseja a responsabilização dos referidos sujeitos é ilícito, não se confundindo, por isso mesmo, com o fato jurídico tributário. Isso, todavia, não equivale a dizer que lhe seja totalmente estranho. Para a correta aplicação dessa regra, compete ao Agente Fiscal demonstrar “que a

³⁷⁷ BECHO, Renato Lopes; MARTINS, Ives Gandra. *Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil*. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. Cap. 2.. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 81-82

³⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 327.

intervenção ou a omissão concorreu [...] para o descumprimento da obrigação tributária”³⁷⁹.

Mas, se a definição do conteúdo e alcance desse primeiro requisito legal não desperta muita discussão, o mesmo não se pode dizer relativamente ao segundo. Não há qualquer consenso quanto às características da responsabilidade imputada pelo art. 134 do CTN. Seria ela solidária? Subsidiária? Ou, ainda, solidária e subsidiária simultaneamente?

Grande parte da doutrina, acompanhada da jurisprudência³⁸⁰, defende que, conquanto o legislador tenha usado o termo *solidariamente* em seu texto, instituiu verdadeira hipótese de responsabilidade subsidiária, já que a condicionou à *impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*.

Nesse sentido, afirma Luciano Amaro que

o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é obvio); já o art. 134 claramente dispõe em contrário, o que infirmaria a solidariedade. Em suma, o dispositivo cuida de responsabilidade não solidária, e sim subsidiária.³⁸¹

Hugo de Britto Machado sustenta que o legislador cometeu verdadeiro *desvio conceitual* ao empregar o termo *solidariamente* no art. 134 do CTN. Segundo autor, no direito privado e, com mais razão ainda, no direito tributário, não é possível estabelecer uma ordem de preferência na execução dos

³⁷⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 111.

³⁸⁰ “[...] 9. Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem *in totum et totaliter* pela dívida integral. 10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, uma vez cedejo que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária. (EREsp 446.955/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 19.05.08).

³⁸¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 326.

coobrigados solidários, salvo se existisse específica disposição em sentido contrário, o que não é o caso:

O Código Civil, ao cuidar da solidariedade passiva (arts. 275-285), não se refere ao benefício de ordem, de sorte que ele não existe nesse tipo de obrigação mesmo no âmbito do direito privado. Não seria possível, portanto, invocar-se a aplicação subsidiária deste, de sorte que o CTN poderia ter silenciado a respeito. De todo modo, a norma do parágrafo único do art. 124 do CTN tem função esclarecedora que afasta controvérsias. As dívidas tributárias, portanto, quando exista solidariedade passiva, podem ser cobradas de qualquer dos sujeitos passivos. Salvo, é claro, a incidência de dispositivo específico de lei tributária.³⁸²

Parte da doutrina, entretanto, defende tratar-se o art. 134 do CTN efetivamente de hipótese de responsabilidade solidária. Zelmo Denari, por exemplo, afirma de forma categórica que “os responsáveis tributários a que alude o art. 134 do Código Tributário Nacional, respondem solidariamente pelo recolhimento do tributo. Contudo, podem exigir que primeiramente sejam executados os bens do devedor principal”³⁸³.

Marcos Vinícius Neder compartilha desse segundo entendimento. Nas suas palavras:

A diferença primordial entre a solidariedade passiva do art. 124 e a prevista no art. 134 é o benefício de ordem na cobrança do débito. Ambas prescrevem solidariedade, a primeira paritária (sem benefício de ordem) e a outra (com benefício de ordem). O conflito normativo entre os dispositivos legais é apenas aparente, o art. 134 é uma norma específica em relação à norma geral de solidariedade prevista no art. 124.³⁸⁴

Com o devido respeito que merecem todos esses autores, ousamos discordar desse segundo posicionamento. Afinal, se, por um lado, não se pode ignorar a literalidade do texto do art. 134, do CTN, atribuindo-lhe

³⁸² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 174-175.

³⁸³ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 54.

³⁸⁴ NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 66.

sentido incompatível com seu plano de expressão, por outro, não é permitido ao intérprete considerar as normas isoladamente, desprestigiando todo o contexto que as circunda.

Como pensamos ter deixado claro nos itens anteriores, a definição de uma ordem de preferência na execução dos bens dos codevedores, *a priori*, não seria suficiente para desnaturar a solidariedade. A despeito disso, o legislador do Código Civil adotou posição diversa, transmudando-a, nessas circunstâncias, em subsidiariedade.

Assim, para que a solidariedade apresente, nas relações jurídicas tributárias, características diversas daquelas estabelecidas no direito privado é necessário que preencha cumulativamente os seguintes requisitos: *i.* não ser sido utilizada pelas Constituições das pessoas políticas para definir ou limitar competências tributárias, em face do que prescreve o art. 110, do CTN; e *ii.* ter recebido particular tratamento pelas normas deste específico ramo do direito. Do contrário, ter-se-á que “importar” este instituto com configuração idêntica àquela definida pelo direito civil.

Quanto à primeira condição, não temos dúvida em afirmar que a solidariedade não foi empregada pela Constituição da União, dos Estados, do Distrito Federal ou pela Lei Orgânica dos Municípios para definir ou limitar competências. Afinal, tratando-se de característica da responsabilidade, jamais poderia cumprir esta função.

Já em relação ao segundo requisito, não nos parece que as disposições do parágrafo único do art. 124 ou qualquer outra do Código Tributário Nacional sejam suficientes para construir ilação no sentido de que ele tenha sido observado.

Com efeito, prescreveu o legislador do CTN que *a solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem*. A fórmula textual desse enunciado poderia até sugerir que, sendo outro o fundamento de

validade da instituição da solidariedade – que não o próprio art. 124 –, sobre ela não recairia a referida limitação (ordem de preferência).

Não obstante, o que percebemos é que essa disposição se presta muito mais a reforçar as características da solidariedade (civil), do que propriamente a criar exceção específica para as obrigações tributárias solidárias.

Nesse contexto, parece-nos muito mais convincente afirmar ter o legislador incorrido em atecnia, ao empregar, de forma imprópria, o termo *solidariamente* no art. 134, do que defender que foram remodelados os predicados desse instituto, distanciando-se daqueles presentes na teoria geral do direito, especialmente quando a única prescrição do Código Tributário Nacional sobre as características da solidariedade estabelece textualmente que ela não comporta benefício de ordem.

Afinal, sendo a linguagem do legislador livre, descomprometida, penetrada apenas em pequena porção por termos científicos, não raros são os erros identificados nos textos legais. Assim, por que não admitir mais este equívoco?

Logo, diante da inexistência de qualquer passagem normativa que possa servir de fundamento para a conclusão de que o instituto da solidariedade, em matéria tributária, comporta benefício de ordem, preferimos dizer que a responsabilidade prevista no art. 134 é subsidiária.

Em síntese, no caso do art. 134, mesmo se afirmando existir solidariedade tributária no texto legal, há vínculo de subsidiariedade entre contribuinte e responsáveis.³⁸⁵ Isso significa, em última instância, que uma eventual execução fiscal terá que ser proposta inicialmente contra a pessoa jurídica e, apenas na hipótese de se demonstrar a insolvência, a insuficiência ou

³⁸⁵ Também nesse sentido, manifestou-se a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009: “A tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – peca por ler implícito no art. 135 do CTN a condição de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (pessoa jurídica), condição esta que só está expressa no art. 134 do CTN, que, de fato, instituiu responsabilidade subsidiária para as pessoas ali descritas. Demais disso, se a responsabilidade do art. 135 do CTN também fosse subsidiária, perderia sentido o inciso I desse mesmo art. 135”.

inexistência de bens patrimoniais passíveis de constrição judicial, aí sim redirecionar os atos executivos para os sujeitos enumerados nos seus incisos, desde, é claro, que estejam presentes os demais requisitos de ordem formal e material para a imputação da presente responsabilidade.

Paulo César Conrado sintetiza muito bem o que acabamos de expor:

Me parece que na hipótese do art. 134, do ponto de vista processual, haveria uma subsidiariedade nesse específico foco temático. Em relação ao aspecto processual, isso significaria que uma execução fiscal teria que ser proposta primeiro contra a pessoa jurídica e, posteriormente, verificado o fato descrito no art. 134, aí sim direcionar-se os atos executivos para a pessoa do sócio. Isso me parece que remodelaria o predicado. Solidariedade há sim, mas é uma solidariedade diferente daquela que nós exploraríamos na teoria geral do direito, aquela segundo a qual o credor estaria habilitado desde o início a cobrar de ambos os devedores.³⁸⁶

De posse dessas considerações, verifica-se que a exigência do crédito tributário dos responsáveis relacionados no art. 134 está condicionada não apenas à satisfação de requisitos de ordem material – certificação da prática de ato ilícito que contribui para o inadimplemento da obrigação tributária –, mas também de ordem processual – a cobrança do terceiro somente poderá efetivar-se caso sejam estéreis todas as tentativas disponíveis ao Fisco para executar os bens do sujeito passivo originário.³⁸⁷

³⁸⁶ CONRADO, Paulo César. Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. Debates. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. Cap. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 85.

³⁸⁷ Ao analisar as condições para se exigir o pagamento do tributo de responsável subsidiário em casos análogos ao presente, o Superior Tribunal de Justiça assim decidiu:
 “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXECUÇÃO FISCAL. LEI 8.212/91, ART. 30, VI. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO CONDOMÍNIO EM RELAÇÃO À CONSTRUTORA. REDIRECIONAMENTO PARA O REPRESENTANTE LEGAL DO CONDOMÍNIO POR DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS DA CONSTRUTORA. IMPOSSIBILIDADE. 1. A responsabilidade do dono da obra é subsidiária, razão pela qual a sua submissão patrimonial somente se revela lícita em face do malogro da execução fiscal contra o construtor, nos termos da Súmula 126, do extinto TFR, mesmo após o advento da Lei 8.212/91, que traçou distinção entre as situações fáticas definidas nos arts. 30, VI, e 31, ambos da Lei 8.212/91 (ERESP 186540 / RS, de relatoria do Min. Castro Meira, publicado em 01/07/2005). [...] 3. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração

Ainda a respeito da responsabilidade prevista no art. 134, cabe uma observação relevante. Diferentemente da *responsabilidade em sentido estrito* a que se referia Rubens Gomes de Souza³⁸⁸, o mero inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte não satisfaz os requisitos de aplicação dessa regra. No presente caso, assim como em qualquer outra hipótese de responsabilidade subsidiária, o legislador estabeleceu autêntica ordem de preferência na execução dos bens do responsável, autorizando-a apenas se ficar comprovado que o Fisco empreendeu todos os meios disponíveis para a cobrança do contribuinte e que, ainda assim, não obteve a satisfação do crédito tributário.

Ou seja, além do não pagamento do tributo no prazo legal, é necessária a demonstração de que o patrimônio do devedor principal é insuficiente para quitá-lo. É, pois, imprescindível a configuração da insolvência civil e não apenas da insolvência comercial³⁸⁹, que diz respeito apenas à falta de pontualidade do devedor original, para que se tenha o perfeito cumprimento deste requisito legal³⁹⁰. Afinal, foi com esta extensão que o direito positivo tomou a responsabilidade tributária subsidiária.

Este entendimento foi, inclusive, expressamente acatado pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer/PGFN/CRJ/CAT n° 55/09:

à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. 4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 720.253/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 29.05.06).

No mesmo sentido: REsp 225413 / RS , 1ª Turma, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 12.08.02; REsp 178115 / RS, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 17.05.99.

³⁸⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 93.

³⁸⁹ “A insolvência comercial não se funda no desequilíbrio patrimonial do devedor, isto é, na inferioridade do ativo sobre o passivo. Manifesta-se pela impontualidade do pagamento da obrigação líquida, no dia de seu vencimento. Desta forma, pode mesmo ocorrer que o ativo do comerciante se apresente em superioridade ao passivo. Tanto basta, para ser considerável insolúvel, caindo no estado de insolvência, que não pague obrigação líquida e certa, no dia de seu vencimento. Mostrando-se, pois, a impossibilidade de pagar, a insolvência comercial firma-se na impontualidade do pagamento, que é devido e exigível no dia do vencimento da obrigação, sem relevante razão de direito” (DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 24. ed. Atualizado por Nagib Slaibi Filho Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro, 2004, p. 88).

³⁹⁰ Esclarece Ives Gandra da Silva Martins que “a formulação original do anteprojeto, que previa duas hipóteses, ‘falta de pagamento’ e ‘impossibilidade de exigência’, foi reduzida à sua última enunciação, na qual o legislador pretendeu, de forma inequívoca, dar um caráter subjetivo à razão pela qual criara a solidariedade, isto é, impossibilidade de ser atendida a obrigação principal pelo contribuinte”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II, 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 263-264).

Assim, o art. 134 do CTN acolheu a visão de responsabilidade atada ao conceito de insolvência civil, e não ao conceito de insolvência comercial, este mais ligado à idéia original de Gomes de Souza.

De fato, enquanto não esgotarem os meios legais para localizar bens do contribuinte, não se terá suporte factual suficiente para legitimar a exigência dos responsáveis enumerados no art. 134, do CTN. O legislador, neste ponto, foi bastante objetivo ao afirmar que a responsabilidade decorre da *impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*.

Em casos como o presente, é perfeitamente possível que o responsável subsidiário venha a ser compelido ao pagamento integral da dívida tributária, mas apenas em um segundo momento, após frustradas todas as tentativas de receber o tributo do devedor principal.

Isso porque, enquanto na solidariedade ocorre a imediata corresponsabilidade dos devedores, na responsabilidade subsidiária há um devedor principal que, não sendo encontrado ou não possuindo patrimônio, é sucedido no processo de execução pelo responsável subsidiário. Enquanto não tiver sido executado todo o patrimônio do devedor principal, o responsável subsidiário, ainda que tenha comprovadamente praticado ato que concorreu para o inadimplemento da obrigação tributária, não poderá ser chamado a responder pelo tributo.

Nesse contexto, Ricardo Lobo Torres afirma que

a consequência processual da subsidiariedade é que a Fazenda credora pode dirigir a execução contra o responsável, se o contribuinte não possui bens para a penhora, independentemente de estar indicado o seu nome na certidão de dívida ativa (RE 107.322, RTJ 116/718, cit., p. 219).³⁹¹

E acrescenta: “do ponto de vista processual, ao contrário do que ocorre nas hipóteses do art. 134, é necessário no art. 135 (solidariedade) que

³⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito Financeiro e Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 227.

o auto de infração consigne o nome do responsável e que se lhe assegure direito de defesa”³⁹².

Quanto à natureza dos débitos que estariam incluídos na responsabilidade de que trata o art. 134 do CTN, o legislador foi expresso ao prescrever que *o disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório*.

Ao assim dispor, afastou qualquer controvérsia relativa à extensão dos débitos transferíveis para os responsáveis, excluindo apenas as verbas de caráter punitivo decorrentes do não pagamento do tributo no prazo legal. Ao enfrentar o tema, Aldo de Paula Júnior foi enfático ao esclarecer que “no art. 134, parágrafo único, devemos entender o termo penalidades moratórias como sanções moratórias/compensatórias, ou seja, a sanção coação pelo pagamento do tributo e os respectivos acessórios, os juros e a correção monetária”³⁹³.

4.6 O art. 133, II, do CTN: outra hipótese de responsabilidade subsidiária

Retomemos a hipótese de responsabilidade por sucessão disciplinada no art. 133, II, do Código Tributário Nacional:

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

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

³⁹² Id. *ibid.*, p. 228.

³⁹³ PAULA JÚNIOR, Aldo de. *Responsabilidade por infrações tributárias*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação de Mestrado na PUC/SP, 2007, p. 214.

De acordo com o referido dispositivo legal, na hipótese de ocorrer a sucessão da titularidade de bens em decorrência da aquisição de estabelecimento empresarial com a continuação das respectivas atividades pelo alienante, os novos titulares passam a responder pelos tributos relativos aos bens adquiridos e devidos até a sucessão em caráter subsidiário.

Decompondo-se analiticamente essa estrutura normativa, verifica-se a presença, no antecedente, de três pressupostos para a configuração do fato da responsabilidade.

O primeiro deles diz respeito à natureza do fato que culmina na transferência do *fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional*. A leitura apressada da presente norma poderia sugerir que qualquer fato que implique a aquisição da titularidade desses bens seria suficiente para caracterizar o cumprimento desse requisito legal. Isto tendo em vista o emprego da expressão *por qualquer título* em seu texto. Essa primeira impressão, todavia, é facilmente contornada quando se analisa todo o contexto normativo. Com efeito, ao associar a referida locução aos signos *adquirir, de outra e*, mais em seguida, *alienante*, o legislador restringiu o alcance do signo *adquirir*, demarcando a amplitude dos fatos que implicam responsabilidade tributária.

Correlacionados os referidos termos, a conclusão é imediata: apenas a transferência definitiva da propriedade (alienação), decorrente de negócio jurídico *inter vivos*, celebrado entre duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, de direito privado é suficiente para a sua configuração. Ou seja, o objeto da relação jurídica qualificada como suposto da presente regra de responsabilidade deverá, necessariamente, enfeixar todos os direitos que recaem sobre o bem (uso, gozo e fruição). Somente nesses casos será possível falar em irrelevância do título, da causa da sucessão, que poderá ser um contrato de compra e venda, doação, permuta, ou qualquer outra avença que tenha por objeto a transferência de domínio³⁹⁴.

³⁹⁴ Nesse sentido foi proferido Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 02/72 prescrevendo: “4 – Adquirir, juridicamente, é o ato através do qual se incorpora completa e

Por conta disso, ficam afastadas do âmbito de abrangência objetiva da presente regra figuras como a aquisição originária de propriedade ou aquelas decorrentes de sucessão *mortis causa*, na medida em que estes atos não se incluem na classe alienação³⁹⁵. Também o usufruto, o comodato, o arrendamento, o penhor etc. ficam excluídos da classe dos fatos que ensejam a responsabilidade por sucessão³⁹⁶, já que nesses atos negociais não ocorre transferência de patrimônio.

Nesse sentido, são as lições de Maria Rita Ferragut:

O início do caput do artigo 133 refere-se ao vocábulo adquirir, que significa obter, conseguir, alcançar, comprar, passar a ter. Nesse sentido, se não houver aquisição, não haverá responsabilidade por sucessão. A aquisição que importa a sub-rogação da obrigação tributária é a aquisição da propriedade do estabelecimento. Por isso, o fato de alguém arrendar máquinas, adquirir apenas parte dos ativos do estabelecimento, ao invés de todo o patrimônio líquido; locar o prédio onde a devedora exercia suas atividades; explorar a mesma atividade comercial no local onde antes estava instalada a pessoa jurídica devedora, etc., não se constituem em fatos suficientes para justificar a responsabilidade, por sucessão, pelo pagamento do crédito tributário.

³⁹⁷

definitivamente ao patrimônio do seu sujeito os direitos inerentes ao seu objeto. Portanto, quando a lei se refere à aquisição de estabelecimento ou fundo, é necessário determinar quais são os direitos relativos ao fundo ou estabelecimento que estão abrangidos pelo dispositivo. Qualquer dos direitos, alguns ou todos? ‘Aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio’ é expressão que tem o sentido de ‘aquisição do domínio sobre estabelecimento’, pois se a lei não explicita a quais direitos se refere a aquisição deve-se entender que é a todos e só o domínio enfeixa os direitos sobre o respectivo bem”.

³⁹⁵ Quanto ao tema, são muito elucidativas as lições de Hugo Barreto Sodré Leal: “Além disso, nos incisos I e II do art. 133, foi também empregado o vocábulo “alienante”, o qual designa a pessoa que pratica um ato de alienação. A alienação é ato pelo qual alguém torna de outrem determinado bem ou direito. Abrange qualquer ato, inter vivos, oneroso ou gratuito, que tenha por objeto a transferência de bem ou direito de uma para outra pessoa. Como se vê, o conceito de alienação também denota menos do que o conceito de aquisição, pois requer a existência de um vínculo jurídico entre pelo menos dois sujeitos de direito, o transmitente e o adquirente, por força do qual o segundo sucede ao primeiro, ocupando a sua posição em determinada relação jurídica. Também não abrange, portanto, as hipóteses de aquisição originária.” (LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 168).

³⁹⁶ Figuras como a incorporação, fusão, aquisição por sócios em processo de liquidação de sociedade também não ensejam a aplicação desta norma. Nestes casos, todavia, a despeito de ser perfeitamente possível a subsunção às regras do art. 133, em face do concurso com outras normas mais específicas do próprio CTN, afasta-se a sua aplicação. (Id. *ibid.*, p. 201-202).

³⁹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 87.

Ainda com relação a esse primeiro requisito legal, faz-se necessário definir os conceitos de estabelecimento industrial, comercial e profissional e fundo de comércio.

Não há qualquer consenso doutrinário. Alguns entendem que o fundo estaria relacionado apenas aos bens incorpóreos, enquanto que o estabelecimento aos bens corpóreos e vice-versa³⁹⁸. Outros imprimem definição mais restrita ao estabelecimento, entendendo que estaria relacionado apenas ao ponto, ao local onde se desenvolve a atividade empresária. Há ainda quem defenda o emprego indistinto desses conceitos para designar o conjunto de direitos que se estabelecem a favor do empresário.

Essas discussões, todavia, perderam força após a edição do Parecer Normativo CST nº 02/72 que sugere tratar-se de expressões sinônimas. Isso foi reforçado com advento do Código Civil de 2002 que positivou a definição de estabelecimento ao prescrever, em seu art. 1142, que “considera-se estabelecimento todo complexo organizado de bens, para o exercício da empresa, por empresário ou sociedade empresária”.

Diante dessas disposições normativas fica evidente que estabelecimento ou fundo é universalidade de fato. O caráter unitário deriva de ato de vontade do próprio empresário, que reúne os bens necessários para o desenvolvimento de sua atividade econômica, de sorte a formar o aviamento³⁹⁹ e captar a sua clientela. O que é relevante, portanto, é a destinação, a finalidade com que são empregados⁴⁰⁰. É justamente isto que autoriza tomá-los como um

³⁹⁸ Segundo Rubens Requião, “o fundo de comércio ou estabelecimento comercial é o instrumento da atividade do empresário. Com ele o empresário comercial aparelha-se para exercer sua atividade. Forma o fundo de comércio a base física da empresa, constituindo um instrumento da atividade empresarial. (REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 1, p. 270).

³⁹⁹ De acordo com De Plácido e Silva, entende-se por aviamento “o bom aparelhamento do comerciante para que seu negócio possa obter sucesso e possibilidade de lucros. É o resultado do nome comercial, a boa localização do estabelecimento, capital, pessoal devidamente preparado para atender à freguesia. O aviamento é formado com o tempo, com a obra diligente e contínua do comerciante, com excelência dos produtos, com a honestidade de sua forma de comerciar” (DE PLÁCIDO E SILVA. *Noções práticas de direito comercial*. 13. ed. atualizada por Waldir Vitral. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 144-145).

⁴⁰⁰ Nesse sentido, esclarece Tércio S. Ferraz Júnior que o estabelecimento empresarial é constituído “por força da vontade autônoma que conjuga bens e os destina a um fim. Conjugar e destinar são ações

todo, outorgando-lhes um único regime jurídico, independentemente daquele que seria aplicado aos bens isoladamente considerados.

Mas quais são os bens que podem integrar o estabelecimento empresarial?

De acordo com a lei civil, bem é tudo aquilo que tenha caráter patrimonial e que possa incorporar o patrimônio do seu titular. Conjugando essa prescrição com os limites do próprio art. 133, do CTN, verifica-se serem três os pressupostos que o objeto deve preencher para ser qualificado como integrante do estabelecimento: *i.* apresentar valor patrimonial positivo; *ii.* ser alienável; e *iii.* ser utilizado em função específica, qual seja, a exploração da atividade econômica.

Assim, tratando-se de negócio jurídico *inter vivos* cujo objeto seja a transferência definitiva de bens responsáveis para a formação do aviamento e da clientela do estabelecimento, ter-se a observância deste primeiro requisito legal.

O segundo pressuposto estabelecido pelo art. 133 para configurar o fato da responsabilidade é a continuidade da exploração da respectiva atividade empresarial. Não basta que se adquiram bens responsáveis pela formação do aviamento e da clientela do alienante. É necessário que o adquirente lhes dê a mesma destinação, os utilize na mesma finalidade. Ou seja, continue a empregá-los na exploração da atividade econômica em que era utilizado antes da sucessão.

responsáveis por um novo bem. Este novo bem, imaterial, tem a ver com a formação da clientela, razão pela qual, na doutrina de origem francesa, houve quem o identificasse com ela (Planiol, no seu *Traité Élémentaire de Droit Civil*). Com mais precisão, outros (La Morandière, *Droit Commercial*, 1965), a clientela está sujeita à concorrência, não podendo constituir um bem do comerciante. Seu direito é sobre os elementos que conjuga para conquistar, reunir a clientela. É esta organização (ação) que constitui o fundo de comércio. Na mesma direção, o belga Van Ryn fala em elementos unidos para exploração do estabelecimento”. (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Da inexistência de fundo de comércio nas sociedades de profissionais de engenharia. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. Nova Série, Ano XXXVI. São Paulo: Malheiros, n. 111, jul./set. 1998, p. 47).

O terceiro requisito é a existência de débitos tributários. Apesar de não estar expresso este requisito no texto legal, decorre da dependência lógica que existe entre a norma de responsabilidade e a regra-matriz de incidência tributária. Afinal, não sendo devido o tributo, não há que se falar em responsabilidade de qualquer espécie.

Pois bem, uma vez configurado o fato descrito no seu antecedente, conjugando-se a ele a continuação da atividade empresarial pelo sucedido dentro do prazo de seis meses, a contar da data da alienação, surge a obrigação de o adquirente do estabelecimento responder pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data da sucessão, em caráter subsidiário.

A primeira questão com que se depara o intérprete ao analisar este fragmento normativo é a seguinte: quais tributos estão abrangidos por esta regra de responsabilidade?

Esse tema é muito pouco tratado pela doutrina e praticamente não existem precedentes jurisprudenciais, administrativos ou judiciais, enfrentando diretamente a matéria.

Todavia, parece-nos que o legislador foi claro ao delimitar o conteúdo e alcance da presente regra de responsabilidade, limitando-a aos tributos direta e exclusivamente relacionados à exploração do estabelecimento empresarial cedido, ou seja, à atividade econômica referente aos bens transferidos. Afinal, qual seria a outra interpretação possível para a locução *tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido*, empregada em seu texto?

Hugo Barreto Sodré Leal é bem enfático ao externar este posicionamento:

O estabelecimento empresarial já foi definido como um conjunto de bens vinculados funcionalmente à exploração de determinada atividade econômica, resultando o seu conceito, portanto, da conjugação de elementos estáticos (bens) e dinâmico (atividade). Por

isso, nos termos do art. 133 do CTN, o adquirente somente é responsabilizado quando a par da aquisição dos ativos também dê continuidade à exploração da empresa. Nesse sentido, quando o art. 133 do CTN refere-se aos “tributos relativos” ao estabelecimento, entendemos que o que se busca alcançar são apenas os tributos que decorram da própria exploração do estabelecimento, isto é, tributos cujos fatos impositivos decorram, direta ou indiretamente, do exercício da atividade empresarial. Em uma palavra, tributos relativos ao estabelecimento são aqueles decorrentes da exploração da respectiva atividade econômica.

Diversamente, consideramos que o art. 133 do CTN não alcança tributos incidentes sobre a simples propriedade dos bens ou direitos integrantes do estabelecimento, considerados independentemente de sua utilização econômica, ou seja, tributos cujos supostos de fato não estejam relacionados ao desenvolvimento da empresa. No que toca aos tributos que incidem diretamente sobre a propriedade ou titularidade de bens ou direitos estaticamente considerados, a responsabilidade por sucessão é disciplinada por normas específicas (arts. 130 e 131 do CTN), o que também afasta a incidência do art. 133 do CTN.⁴⁰¹

Assim, para que o aplicador da lei tenha segurança na correta definição dos tributos alcançados pela presente regra de responsabilidade deverá identificar três elementos: *i.* o(s) objeto(s) social(ais) do alienante; *ii.* o(s) estabelecimento(s) empresarial(ais) efetivamente transferido(s) para o adquirente; e *iii.* os tributos cujas hipóteses de incidência são direta e exclusivamente relacionadas à exploração do(s) estabelecimento(s) empresarial(ais) transferido(s).

Isso porque é muito comum que uma empresa desenvolva mais de uma atividade em um mesmo local ou várias atividades em locais diferentes ou, ainda, uma única atividade em localidades diversas, o que implica uma pluralidade de estabelecimentos empresariais. Não bastasse isso, a alienação pode recair sobre bens utilizados em uma ou em várias finalidades sociais, o que igualmente interfere no número de estabelecimentos empresariais transferidos. Em face dessas possibilidades combinatórias, é necessário que se identifique(m) a(s) específica(s) atividade(s) em que os bens eram empregados anteriormente à transferência, posto que, só assim, será possível demarcar o(s) estabelecimento(s)

⁴⁰¹ LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 320.

empresarial(ais) efetivamente cedido(s), bem como os tributos a ele(s) vinculados.

Para facilitar a compreensão do que acabamos de expor tomemos como exemplo uma empresa “A” que presta serviços de telecomunicação e provimento de acesso à internet.

“A” aliena a “B” bens utilizados exclusivamente na exploração de serviços de telecomunicação, tais como postes, fios, antenas de transmissão e recepção de sinais eletromagnéticos. Nesse caso, preenchidos os demais requisitos legais, “B” poderá vir a ser responsabilizado pelos débitos de ICMS devidos até a data da sucessão, já que, sendo a hipótese de incidência deste imposto a prestação de serviços de comunicação, não há dúvidas de se enquadra entre os tributos direta e exclusivamente relacionados com a exploração do estabelecimento cedido.

O mesmo raciocínio não se aplica, todavia, em relação ao IRPJ e à CSLL. Com efeito, estes tributos incidem, respectivamente, sobre o acréscimo patrimonial e sobre o lucro, independentemente da origem das receitas. Ou seja, são tributos cujas hipóteses de incidência estão relacionadas à pessoa jurídica e não propriamente à atividade por ela desempenhada. Incide sobre o acréscimo, sobre o lucro e não sobre as receitas decorrentes da específica exploração da atividade econômica, não podendo, por esta simples razão, ser considerados como tributos vinculados ao estabelecimento empresarial.

Do mesmo modo, entendemos que a Contribuição ao PIS e a COFINS estão igualmente excluídas do âmbito de aplicação da presente regra de responsabilidade. Isso especialmente após a Emenda Constitucional n° 20/98 que alargou a base de cálculo desses tributos, que passou a ser a receita e não mais o faturamento.

Alguns doutrinadores, todavia, defendem que o adquirente de estabelecimento (“B”) poderá ser responsabilizado pelo pagamento das referidas contribuições desde que se segreguem as receitas operacionais das não

operacionais, havendo responsabilidade apenas em relação aos valores decorrentes da exploração das atividades sociais (faturamento).

Também incluímos no grupo ora examinado, os tributos que incidem diretamente sobre a receita bruta ou o faturamento decorrente das operações de venda de bens ou da prestação de serviços relativos ao estabelecimento, como é o caso da contribuição ao PIS e da Cofins. Embora a legislação do PIS e da Cofins não adote o princípio da autonomia dos estabelecimentos, devendo o sujeito passivo apurar e recolher essas contribuições de maneira consolidada, sobre o faturamento decorrente da exploração de todos os seus estabelecimentos, bem como de sobre outras receitas, é perfeitamente identificável a parcela desses tributos proveniente da exploração de cada um de seus estabelecimentos, justificando-se a aplicação do art. 133 do CTN. Ressalte-se que o adquirente somente responde pelo PIS e a Cofins calculados sobre as operações de venda de produtos e/ou serviços realizados por meio do estabelecimento que lhe foi transferido. As contribuições calculadas sobre receitas não-operacionais do alienante, ou sobre receitas financeiras, estão fora do alcance do art. 133 do CTN, pois não se tratam de receitas decorrentes da exploração do estabelecimento, ou seja, da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.⁴⁰²

Particularmente, entendemos não ser essa a melhor interpretação que se deva atribuir ao art. 133 do CTN, pois subverte o sistema, na medida em que resulta, em última análise, em verdadeira criação de regras-matrizes de incidência. Não bastasse isso, implica outorga de tratamento disforme ao realizador do fato jurídico tributário e ao responsável, que estariam compelidos ao pagamento de valores diversos, já que as respectivas bases de cálculo a que estariam submetidos seriam diversas.

Não se pode, todavia, estender esse entendimento às contribuições ao FUST, ao FISTEL ou ao FUNTEL. Esses tributos, apesar de terem como hipótese de incidência a receita bruta, suas bases de cálculo apontam exclusivamente para a receita decorrente da prestação do serviço de telecomunicação. Incidindo sobre fato diretamente relacionado com a exploração da atividade econômica da empresa, inquestionável a inclusão desses tributos no campo de aplicação da presente regra de responsabilidade.

⁴⁰² LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 322-323.

Dúvidas maiores suscitam os tributos relativos à propriedade de bens ou direitos, tais como o IPTU, o ITR e o IPVA, especialmente quando esses bens são utilizados para a exploração da atividade econômica, ou seja, quando o IPTU é relativo ao imóvel onde está localizado o estabelecimento ou quando o IPVA refere-se a veículos empregados na consecução da atividade econômica. Mesmo nesses casos entendemos que referidos impostos não são alcançados pela regra de responsabilidade. Isso por uma razão muito simples: a hipótese de incidência desses impostos é a propriedade de bens independentemente da destinação que se lhes dê, o que, por si só, impede a sua qualificação como tributo vinculado à atividade empresarial. Além disso, esses impostos são alcançados pelas regras de responsabilidade previstas nos arts. 130 e 131, do CTN.

Em suma, apenas os tributos cuja hipótese de incidência não possa ser algo considerado independentemente da sua utilização econômica são alcançados pela norma de responsabilidade prescrita no art. 133, do CTN.

Com a edição da Lei Complementar nº 118/05 – Nova Lei de Falências –, que acrescentou os parágrafos §1º, §2º e §3º ao art. 133, do CTN, foram introduzidas no ordenamento algumas hipóteses de exclusão da presente responsabilidade:

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

Antes dessas disposições, era muito difícil a realização de ativo em processos de falência ou de recuperação judicial. Pouquíssimos eram os interessados em adquirir bens de empresas nessas situações, justamente em razão do grande risco de ter seu patrimônio pessoal comprometido para o pagamento de tributos devidos pelo alienante. Assim, entendeu por bem o legislador estabelecer estas hipóteses de exclusão da responsabilidade dos adquirentes de estabelecimento empresarial, em que muito contribuiu para operacionalizar a reestruturação de sociedades em processo de falência ou de recuperação judicial.

Cabem aqui mais algumas considerações: apenas se exclui a responsabilidade nos casos de alienação judicial de bens. Assim, caso a alienação seja extrajudicial, ainda que homologada judicialmente, persistirá a responsabilidade.

Também não estão excluídos da incidência da regra geral prescrita no art. 133 os negócios jurídicos celebrados entre sujeitos vinculados entre si em razão de parentesco, sociedade ou representação. Nesses casos, estabeleceu o legislador hipótese de presunção legal absoluta de simulação, sendo irrelevante qualquer tentativa de demonstrar que o ato não visava fraudar interesses dos credores.

Pois bem, delimitada a configuração lógica da presente regra de responsabilidade, voltemos nossas atenções às suas características.

Diferentemente do inciso I, que suscita muitas dúvidas a respeito do tipo de responsabilidade de que se trata – se exclusiva ou solidária, e em relação ao qual tivemos a oportunidade de esclarecer tratar-se de responsabilidade exclusiva no item 3.5.2 – é praticamente pacífico o entendimento de que o art. 133, II, instituiu hipótese de responsabilidade subsidiária. Afinal, o legislador foi inequívoco ao empregar o termo *subsidiariamente* em seu texto.

Assim, na hipótese de o alienante prosseguir na exploração da atividade empresarial, somente depois de demonstrada a insuficiência de bens

para responder pelas dívidas por ele contraídas é que será possível invadir a esfera patrimonial do adquirente do respectivo estabelecimento. Apenas neste contexto é que haverá autorização para a ampliação da relação judicial, autorizando-se o redirecionamento da execução para o novo titular do estabelecimento. Ou, como bem sintetiza Maria Rita Ferragut, “a responsabilidade é subsidiária na medida em que a lei não permite que o terceiro responsabilize-se pela dívida sem que o credor certifique se de que o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte, é impossível.”⁴⁰³

Como se percebe, presumiu o legislador que o sujeito que continua a realizar a atividade econômica mantém certa capacidade para pagar suas dívidas tributárias, mesmo após a alienação de parte do seu patrimônio. Todavia, para o caso de ser infirmada essa presunção, prescreveu regra de responsabilidade, reforçando a garantia do Fisco, que passa a contar também com os bens do adquirente para a satisfação de seus créditos.

Dito de outra maneira, não há exclusão da obrigação tributária do alienante, mas acréscimo da obrigação do adquirente. Identificam-se, portanto, duas relações jurídicas distintas: *i.* a primeira, instituída em face do alienante; e *ii.* a segunda, que tem como sujeito passivo o adquirente e que surge apenas depois de frustradas todas as tentativas de extinguir a primeira.

4.7 Efeitos da solidariedade tributária – art. 125 do CTN

Os efeitos da solidariedade tributária estão expressamente positivados no art. 125 do Código Tributário Nacional:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

⁴⁰³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 111.

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Assim como ocorre no direito civil, o pagamento do tributo efetuado por um dos devedores solidários aos outros aproveita. Trata-se de característica essencial da solidariedade, de sorte que sua previsão expressa era desnecessária.

O que o legislador deveria ter positivado, mas não o fez, são as diferentes consequências que derivam desse pagamento, variáveis de acordo com o tipo de solidariedade de que se trate, bem como da espécie do sujeito passivo que efetuou o pagamento.

Assim, coloca-se a seguinte dúvida: diante das particularidades das relações internas entre os devedores solidários, quais são as possíveis configurações do direito de regresso?

- ✓ **Hipótese 01:** a solidariedade é estabelecida entre contribuinte e responsável e, este segundo paga a dívida tributária. Nesse caso, tem o *solvens* o direito de se reembolsar (ou mesmo reter) integralmente do valor desembolsado⁴⁰⁴;
- ✓ **Hipótese 02:** a solidariedade é estabelecida entre contribuinte e responsável e aquele paga a dívida tributária. Neste caso, não há que se falar, a princípio, em direito de reembolso ou retenção. Somente poder-se-á cogitar em direito de reembolso do contribuinte contra o responsável,

⁴⁰⁴ Mizabel A. Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho chamam a atenção para a impossibilidade de se aceitar responsabilidade solidária em algumas situações, especialmente quando o responsável é o substituto e o contribuinte é o substituído: “o mais pasmante é que a legislação do ICM, na totalidade, talvez dos Estados, vem estatuinto esta responsabilidade do substituído, o que é impraticável e injusto, pois ele já sofreu a repercussão do tributo. Ora, ao instituir o substituto tributário, a lei há de excluir o substituído de qualquer responsabilidade. Assim, é inconcebível a responsabilidade solidária ou mesmo subsidiária do substituído no esquema doutrinário da categoria de substituição tributária”. (*IRRF, CPMF e IOF – Responsabilidade Tributária de Correntistas e Instituições Financeiras. Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 133, out. 2006, p. 135)

caso aquele tenha que efetuar o pagamento de penalidades decorrentes de infrações cometidas exclusivamente pelo responsável, limitando-se o direito de reembolso nesta situação ao valor das penalidades, não alcançando o valor do principal correspondente ao tributo devido.⁴⁰⁵

- ✓ **Hipótese 03:** a solidariedade é estabelecida entre realizadores do fato jurídico tributário, os quais reúnem, a um só tempo, tanto a característica de contribuinte como de responsável, e apenas um deles paga o débito tributário. Neste caso, o sujeito que pagou a dívida inteira tem o direito de haver de cada um dos demais coobrigados solidários sua respectiva quota-parte, a ser definida em razão do tamanho da sua participação no fato tributado (percentual na propriedade do imóvel, do automóvel etc.);
- ✓ **Hipótese 04:** a solidariedade é estabelecida entre realizadores do fato jurídico tributário, os quais reúnem, a um só tempo, tanto a característica de contribuinte como de responsável, e cada um deles paga o valor correspondente a sua respectiva quota-parte. Neste caso, não há que se falar em direito de reembolso ou retenção;
- ✓ **Hipótese 05:** a solidariedade é estabelecida entre responsáveis e apenas um deles paga a dívida tributária. Neste caso, o responsável que solveu a dívida tem o direito de exigir do realizador do fato tributado, mediante retenção ou reembolso, o valor por ele desembolsado. Nada será devido, todavia, pelos demais corresponsáveis;
- ✓ **Hipótese 06:** a solidariedade é estabelecida entre responsáveis e cada um deles paga um percentual da dívida tributária. Nesta hipótese, todos os responsáveis terão direito de reembolso ou retenção da quantia desembolsada contra o realizador do fato tributado, não existindo, todavia, possibilidade jurídica de exigir esses valores dos outros responsáveis.

⁴⁰⁵ LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 93.

Como se pode perceber, se o pagamento é feito pelo devedor a quem a dívida solidária interessa exclusivamente, não há direito de regresso, ou seja, não poderá demandar do outro devedor qualquer quantia que desembolsou. Por outro lado, sendo parcial o pagamento do tributo em qualquer desses casos, o direito à repercussão, acaso existente, será igualmente parcial.

Mais um ponto merece equacionamento. Como vimos, a responsabilidade pode ser classificada de acordo com a natureza do fato que lhe dá causa: se lícito ou ilícito. Quando a hipótese da responsabilidade solidária é lícita, o direito de regresso é incontroverso. Problema surge quando o dever de pagar tributo tem natureza de sancionatória. Há direito de regresso nessas situações?

A despeito de existirem inúmeras razões para concluirmos em sentido contrário, entendemos que mesmo no caso de a obrigação do responsável solidário derivar da prática de ato ilícito, é possível manter o direito de reembolso ou retenção contra o realizador do fato jurídico tributário, conforme já nos manifestamos no item 3.1.1⁴⁰⁶.

A justificativa para essa tomada de posição reside no fato de entendermos que, em situações como a exposta, estão em jogo três valores, os quais devem ser igualmente observados: *i.* a necessidade de punir a prática de

⁴⁰⁶ Hugo Barreto Sodré Leal, ao tratar especificamente sobre o direito de reembolso nas obrigações solidárias, faz algumas considerações que também se aplicam à presente hipótese: “ainda quando a obrigação do responsável derivar da prática de ato ilícito, apresentando natureza sancionatória, entendemos que há direito de reembolso contra o contribuinte embora, neste caso, sejam necessárias algumas ressalvas. Por exemplo, caso o tabelião, em virtude de omissão por ele praticada, seja responsabilizado (art. 134, VI, do CTN), e efetue o pagamento de valor correspondente ao imposto de transmissão *inter vivos* de bem imóvel devido à municipalidade pelo alienante, aquele poderá pleitear o reembolso desse valor do contribuinte. Não importa que a norma que lhe atribuiu responsabilidade apresente aí caráter sancionatório. A sanção legal consiste na atribuição de responsabilidade ao tabelião perante o Fisco, por valor equivalente ao valor do tributo inadimplido, e não na exclusão do seu direito de reembolso junto ao contribuinte. Com efeito, o que interessa ao Fisco é apenas a satisfação do seu crédito e não proporcionar um mecanismo de enriquecimento ilícito ao contribuinte, às custas de prejuízo causado ao responsável tributário. Além disso, veja-se que a negativa do direito de reembolso ao responsável tributário poderia conduzir a resultados desiguais e insustentáveis, como seja, se as autoridades fiscais dirigissem a execução fiscal contra o contribuinte, o responsável não teria qualquer diminuição patrimonial; no entanto, caso a cobrança fosse feita do responsável, esse não teria como recompor depois o seu patrimônio junto ao devedor principal”. (LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 92-93).

atos contrários à ordem jurídica; *ii.* a conveniência de reforçar as alternativas de satisfação do crédito tributário; e *iii.* a necessidade de se estabelecer mecanismos para que o ônus do tributo possa vir a repercutir sobre o realizador do fato tributário.

Manter o direito de regresso nessas situações significa, portanto: *i.* assegurar os interesses do Fisco – que terá mais chances de receber o pagamento do tributo; *ii.* punir o infrator – que terá seu patrimônio desfalcado, ainda que temporariamente, para a satisfação do crédito tributário; e, simultaneamente, *iii.* evitar a instituição de mecanismo de enriquecimento ilícito ao realizador do fato tributário – já que será ele quem irá suportar efetivamente com o ônus tributário.

Em outros termos, realiza-se o sobreprincípio da Justiça, na medida em que imprime tratamento isonômico aos sujeitos que realizam a materialidade de tributos, ao tempo em que se aplica sanção legal ao infrator, que, nesses casos, se resume à própria atribuição de responsabilidade tributária, respeitando-se todos os valores acima identificados.

De outra parte, a negativa de direito de regresso, a custa de imputar sanção mais gravosa àqueles sujeitos que praticam ilícitos contra a ordem tributária (arcar com a carga do tributo que não deu causa), conduziria a resultados desiguais, esbarrando em garantia igualmente constitucional.

Com efeito, não é suficiente o respeito a um único limite da Constituição. Antes, exige-se a observância conjunta de todos os valores de idêntica hierarquia como é o caso da Justiça e da Igualdade. Não fosse assim e teríamos que admitir a delegação, ao legislador ordinário, da faculdade de respeitar apenas as normas constitucionais que lhe fossem convenientes. Daí o motivo de preferirmos a primeira interpretação, apesar de reconhecermos ser igualmente sustentável a outra opção.

É o que bem explica Hugo Barreto Sodré Leal:

Se as autoridades fiscais dirigissem a execução fiscal contra o contribuinte, o responsável não teria qualquer diminuição patrimonial; no entanto, caso a cobrança fosse feita do responsável, esse não teria como recompor depois o seu patrimônio junto ao devedor principal. Inobstante, ressalvamos as situações em que a obrigação do contribuinte tenha sido inadimplida exclusivamente por dolo ou culpa do próprio responsável tributário. Nestes casos, entendemos que se o responsável efetuar o pagamento, o seu direito de reembolso terá como conteúdo apenas o valor principal do tributo, não alcançado os juros de mora e as multas cobradas, pois foi ele próprio que deu causa à infração. De igual modo, se ficar caracterizada a existência de conluio entre o responsável e o contribuinte, as penalidades decorrentes da infração, nas suas relações internas, devem ser divididas entre ambos. O valor do principal do tributo deve ser, contudo, suportado pelo contribuinte.⁴⁰⁷

Não obstante, ressalvamos as situações em que a obrigação do contribuinte tenha sido inadimplida exclusivamente por dolo ou culpa do próprio responsável tributário. Nesses casos, entendemos que, se o responsável efetuar o pagamento, o seu direito de reembolso terá como conteúdo apenas o valor principal do tributo, não alcançado os juros de mora e as multas cobradas, pois foi ele próprio que deu causa à infração. De igual modo, se ficar caracterizada a existência de conluio entre o responsável e o contribuinte, as penalidades decorrentes da infração, nas suas relações internas, devem ser divididas entre ambos. O valor do principal do tributo deve ser, contudo, suportado pelo realizador do fato jurídico tributário em qualquer situação.

Além dessa consequência, prescreve o inciso II do art. 125 que “a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo”.

Como é possível facilmente perceber, a ressalva prevista no presente enunciado aplica-se apenas aos casos de isenção ou remissão subjetiva. Afinal, tratando-se de isenção ou remissão objetivas, definidas em função dos aspectos do próprio fato jurídico tributário, aproveitam indistintamente todos os devedores.

⁴⁰⁷ LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 94.

Nos casos a que se refere o inciso II, cinge-se o objeto da prestação, excluindo-se do montante devido a quota-parte que caberia ao sujeito beneficiado pela isenção ou remissão. Além disso, como efeito reflexo, veda-se a possibilidade de exigir dessas pessoas (isentas ou remidas) o pagamento da quantia devida pelos demais devedores solidários.

É importante que se esclareça que essas consequências aplicam-se integralmente apenas aos casos de solidariedade paritária, ou seja, quando os codevedores têm interesse comum, por participarem concomitantemente da realização do suporte factual do tributo. Tratando-se, todavia, de solidariedade dependente, decorrente de disposição expressa de lei, entendemos que a solução será diversa.

Nesse sentido, são bastante elucidativas as lições de Luciano Amaro:

Se, porém, inexistir o interesse comum e a solidariedade decorre de outros eventos, por força dos quais a lei tenha elegido terceiro como responsável solidário, a solução – diante da isenção, da imunidade ou da remissão – põe-se em plano diverso. Se “A” pratica certo fato (em regra previsto como gerador de obrigação) e a lei indica terceiro como responsável, em razão de certo vínculo com a situação material em que se traduza o fato gerador, o terceiro só é devedor da obrigação na medida em que “A” também seja, efetivamente, devedor. Uma norma isencional que venha a desqualificar o fato como gerador da obrigação (ainda que levando em conta as condições pessoais de “A”), não deixa espaço para a responsabilidade do terceiro. Inexistindo “interesse comum” do terceiro no fato gerador, inexistirá medida em que ele possa permanecer como devedor tributário. O mesmo se diga quanto à imunidade e remissão.⁴⁰⁸

Apropriando-se do exemplo oferecido acima, pressupondo-se, todavia, que a isenção beneficia o terceiro, e não o realizador do fato tributário, teremos uma terceira solução: persistirá o débito tributário, que somente poderá ser exigido do contribuinte.

Assim, o que se percebe é que, tratando-se de solidariedade dependente, as consequências que derivam da outorga de isenção ou remissão

⁴⁰⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 317.

variam de acordo com a espécie de sujeitos vinculados pela solidariedade (se apenas responsáveis ou responsáveis e contribuinte), bem como em razão da pessoa a quem é concedida esse benefício legal. Se ao responsável, mantém-se exclusivamente o dever do contribuinte; se ao contribuinte, desaparece integralmente a obrigação tributária, exceto, é claro, se se tratar de solidariedade paritária, quando terão plena aplicabilidade as regras do art. 125, II, do CTN.

No que se refere ao inciso III, dada a clareza do texto empregado pelo legislador⁴⁰⁹, a dúvida maior que se coloca é se a presente regra aplica-se exclusivamente à prescrição⁴¹⁰ ou se é possível estender os seus efeitos

⁴⁰⁹ Vale aqui chamar a atenção para a existência de inúmeros precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça entendendo que a Fazenda Pública contaria com o prazo máximo de cinco anos, contados a partir da citação válida da pessoa jurídica, para requer o redirecionamento da execução fiscal para os responsáveis, por conta da aplicação extensiva do art. 40, § 4º, da Lei nº 6.830/80.

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. ART. 174 DO CTN. 1. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei nº 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal (Precedentes: REsp nº 205.887, DJU de 01.08.05; REsp nº 736.030, DJU de 20.06.05; AgRg no REsp nº 445.658, DJU de 16.05.05; AgRg no Ag nº 541.255, DJU de 11.04.05). 2. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios. 3. In casu, verifica-se que a empresa foi citada em 11/09/1998. O feito foi redirecionado e a citação do sócio ocorreu em 09/07/2004. Evidencia-se, portanto, a ocorrência da prescrição. 4. Agravo regimental desprovido. (STJ - AgRg no REsp 966.221/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 13.11.08). No mesmo sentido REsp 996.409/SC, Rel. Min. Castro Meira, DJ 11.03.08; AgRg no Ag 406.313/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 21.02.08.

Entretanto, recentemente, a i. Min. Eliana Calmon, em decisão monocrática, declarou que a citação válida da pessoa jurídica interrompe o prazo prescricional de todo e qualquer devedor, comprometendo o redirecionamento da execução tão-somente na hipótese ocorrer a prescrição intercorrente previamente ao pedido.

“[...] Partindo dessas premissas, se a citação da empresa também interrompe a prescrição em relação aos sócios, não há que se falar em prescrição, sendo indiferente o fato de ter decorrido mais de cinco anos da citação da empresa até a citação pessoal dos sócios, em atendimento a pedido de redirecionamento, exceto se ocorrida a prescrição intercorrente, que se dá quando o processo permanece paralisado (sem movimentação) por inércia do exequente por mais de cinco anos ininterruptos, tese não prequestionada na hipótese dos autos”.(AG 1.046.308/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 05.08.08).

A despeito desses julgados não se referirem especificamente às hipóteses de solidariedade, entendemos ser grande a possibilidade de o Superior Tribunal de Justiça aplicar este entendimento também às obrigações com esta característica, especialmente diante da existência de diversas decisões deste Tribunal declarando que a responsabilidade do art. 135 é solidária.

⁴¹⁰ Note-se que a solução dada pelo Código Tributário Nacional é diversa daquela positivada no Código Civil, *verbis*:

Art. 204. A interrupção da prescrição por um credor não aproveita aos outros; semelhantemente, a interrupção operada contra o co-devedor, ou seu herdeiro, não prejudica aos demais coobrigados.

a todos os prazos extintivos da obrigação tributária, especialmente aos casos de decadência.

Pois bem, o art. 111, do CTN, determina que se interprete literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário. Apesar de não se referir à extinção, entendemos que se tivermos que atribuir interpretação ampliativa a algum desses dois dispositivos, deve ser em relação ao art. 111, o que impede seja dilargada a abrangência do inciso III, do art. 125.

Ademais, deve-se ter presente o seguinte: no direito tributário, os vínculos surgem, em regra, por ato unilateral do próprio credor público. Daí a razão de ser constitucionalmente assegurado aos particulares ampla defesa e contraditório também na esfera administrativa. Mais uma razão para entendermos que o presente enunciado não se estende à hipótese de decadência, vez que o regular exercício desses direitos tem como pressuposto a notificação de cada um dos coobrigados. De qualquer forma, aprofundaremos a presente discussão no capítulo seguinte.

Por fim, é importante que se perceba que todas as disposições do art. 125, do CTN, têm caráter supletivo, em face da cláusula excepcionadora prevista expressamente no *caput*. Assim, é possível a fixação de regras específicas em sentido contrário.⁴¹¹

§ 1º A interrupção por um dos credores solidários aproveita aos outros; assim como a interrupção efetuada contra o devedor solidário envolve os demais e seus herdeiros.

§ 2º A interrupção operada contra um dos herdeiros do devedor solidário não prejudica os outros herdeiros ou devedores, senão quando se trate de obrigações e direitos indivisíveis.

§ 3º A interrupção produzida contra o principal devedor prejudica o fiador.

⁴¹¹ Sacha Calmon Navarro Coelho apresenta severa crítica à presente regra excepcionadora: “Um dos defeitos do CTN é o de sempre utilizar a ressalva da lei ordinária. Aqui, no art. 125, diz-se ‘salvo disposição de lei em contrário...’ É como se o enunciado do artigo somente valesse na ausência de disposição em contrário, fixada em lei federal, estadual ou municipal. No findo, o CTN é *lex legum* ou lei sobre como fazer leis, e essas ressalvas são impertinentes. Trazem a datação de um tempo em que ainda se temia a centralização, por força da CF/46, altamente descentralizadora. A federação fiscal impunha-se. O CTN não é, de modo algum, texto supletivo senão que dirigente, fundante, uniformizador”. (COELHO, Sacha Calmon N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, p. 687).

CAPÍTULO 5 – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E SUBSIDIÁRIA: NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA

Sumário:

5.1 Breves considerações sobre a metodologia da abordagem. 5.2 Modalidades de constituição do crédito tributário: lançamento, lançamento por homologação e auto de infração e imposição de multa. 5.2.1 A individualização do sujeito passivo como requisito de validade do ato de constituição do crédito tributário. 5.2.1.1 A necessidade de individualização do sujeito passivo e a extensão do direito de escolha do credor nos casos de solidariedade tributária. 5.2.1.1.a Diálogo com a Doutrina. 5.2.1.1.b Diálogo com a Jurisprudência. 5.2.1.1.c Diálogo com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. 5.3 O “ônus” da prova do fato que implica a responsabilidade solidária. 5.4 Alterabilidade do lançamento: revisão de ofício e invalidação. 5.4.1 Revisão de ofício do lançamento. 5.4.1.1 Revisão de ofício: instrumento hábil para promover alteração no elemento subjetivo do ato de lançamento? 5.4.2 Invalidação do lançamento em processo administrativo de controle de legalidade. 5.4.2.1 Individualização de um único sujeito no polo passivo do lançamento nas hipóteses de solidariedade: vício formal ou vício material? 5.5 Considerações conclusivas a respeito. 5.6. Considerações conclusivas a respeito da constituição do crédito tributário nas hipóteses de subsidiariedade.

5.1 Breves considerações sobre a metodologia da abordagem

Conduzimos nossa pesquisa buscando responder essencialmente às seguintes questões: Quais os limites constitucionais e legais para a escolha do sujeito passivo da relação jurídica tributária? Qual o cálculo de relações que se estabelece entre a regra-matriz de incidência tributária em sentido amplo e as normas sobre responsabilidade? Qual o conteúdo e alcance dos signos solidariedade e subsidiariedade em matéria tributária? Quando e como é

permitida a constituição do crédito contra pessoa diversa daquela que realizou o fato jurídico tributário, notadamente nas hipóteses de solidariedade e subsidiariedade?

Pensamos ter apresentado, nos capítulos anteriores, respostas possíveis para as primeiras indagações. Identificamos os requisitos para a instituição de normas de responsabilidade tributária, sua natureza jurídica, estabelecendo um especial paralelo com as regras de responsabilidade civil, dentre outros temas correlatos. Apresentamos, dinamicamente, os possíveis esquemas impositivos das demais espécies de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional. Avançando na pesquisa, examinamos a solidariedade e subsidiariedade sob o aspecto estático, apresentando as características que aproximam e afastam esses dois institutos jurídicos. Além disso, decompomos analiticamente os principais exemplos destas modalidades de vínculo previstas na lei tributária.

Por conta disso, nos itens seguintes, passaremos a estudar o procedimento para a expedição da norma individual e concreta da responsabilidade nas hipóteses de obrigações solidárias e subsidiárias. Nessa tarefa, destacaremos as particularidades dos regimes jurídicos existentes, os quais variam, essencialmente, de acordo com: *i.* as modalidades de constituição do crédito tributário previstas no ordenamento; *ii.* as próprias características da solidariedade, se paritária ou dependente; e *iii.* o momento da ocorrência do fato da responsabilidade.

Não é nosso objetivo analisar especificamente cada uma das hipóteses de enunciação, mas enfrentar, ainda que de revista, os pontos mais polêmicos deste tema que é justamente o final da trajetória do processo de positivação da regra de responsabilidade solidária e subsidiária. Com efeito, no âmbito do sistema de referência em que operamos, é imprescindível a emissão de norma individual e concreta para que os comandos gerais e abstratos possam interferir nas condutas intersubjetivas. É que a incidência jurídica não ocorre automática e infalivelmente.

Sem atividade humana, realizando a aplicação dos preceitos normativos, não há que se falar em fato jurídico, em relação jurídica, tampouco em sujeito passivo. É sempre o homem que movimenta as estruturas do direito positivo, num processo incessante de criação de novas unidades normativas, sacando, a partir de conceitos seletores de propriedades de fatos de possível ocorrência e de critérios para a constituição de vínculos jurídicos, outras estruturas, igualmente normativas, mas que chegam mais perto às condutas, disciplinando-as objetivamente.

Nessa linha de raciocínio, ensina-nos Paulo de Barros Carvalho:

A mensagem deontica, emitida em linguagem prescritiva de condutas, não chega a tocar, diretamente, os comportamentos interpessoais, já que partimos da premissa de que não se transita livremente do mundo do “dever-ser” para o do “ser”. Interpõe-se entre esses dois universos a vontade livre da pessoa do destinatário, influenciando decisivamente na orientação de sua conduta perante a regra do direito. [...] Creio ser inevitável, porém, insistir num ponto, que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais. [...] Sem uma norma individual e concreta, constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem o fato relacional, que deixa atrelados os sujeitos da obrigação, não há que se cogitar de tributo⁴¹².

Nesta parte do trabalho o desafio é maior. O estudo da responsabilidade, em especial as marcadas pela solidariedade e a subsidiariedade, nos domínios do procedimento de constituição do crédito tributário, tem-se mostrado sobremodo pobre, suscitando dificuldades imensas ao aplicador da lei fiscal, quer seja ele órgão do Poder Tributante, quer seja o próprio administrado.

⁴¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 221-222.

Essa realidade se deve, em muito, à ausência de preceitos legislativos específicos para os casos de imposições plurisubjetivas⁴¹³. De fato, enquanto não existir um critério jurídico bem definido para a expedição de normas individuais e concretas tributárias nas hipóteses em que mais de um sujeito figura no polo passivo da obrigação tributária, permanecerá esse clima de insegurança, sendo exarados atos jurídicos com os mais diversos conteúdos.

Para que se tenha uma noção da gravidade do problema que anunciamos, tomemos como exemplo uma das tantas tentativas de pesquisa sobre o tema. Identificamos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 284 (duzentos e oitenta e quatro) acórdãos versando sobre erro na individualização do sujeito passivo do tributo. Não obstante, nenhum deles enfrenta propriamente a questão da solidariedade. Deslocando a investigação para o campo doutrinário, a realidade se mantém. Apesar do esforço, coletamos pouquíssimos textos com dados que efetivamente auxiliaram no equacionamento das principais dúvidas que giram em torno das obrigações tributárias com essa característica. Apenas na jurisprudência judicial é que foi possível localizar alguns poucos julgados tratando da matéria.

Quando o objeto de análise é a subsidiariedade, a escassez de discussão, seja ela de ordem judicial, administrativa ou mesmo científica, assusta ainda mais o investigador. Tamanha é a míngua de debate sobre o tema que sequer localizamos manuais oferecendo uma definição clara para este conceito. Sendo essa realidade, o inusitado seria encontrar um estudo sistematizado a respeito dos critérios objetivos para a lavratura de norma individual e concreta em face de responsáveis subsidiários. Quando muito, identificamos textos que se resumem a afirmar que determinada disposição de lei é exemplo de responsabilidade subsidiária, o que, a nosso ver, não esclarecesse muita coisa.

⁴¹³ A ausência de preceitos legislativos sobre o referido tema tem provocado severas críticas, como se observa na assertiva de Paulo Celso Bonilha: “A legislação do processo administrativo tributário é lacunosa e assistemática” (BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 127).

Assim, a proposta neste capítulo é justamente analisar a integridade lógica da norma constitutiva do crédito tributário, indicando as possibilidades e os efeitos de sua produção nos casos de solidariedade e subsidiariedade.

5.2 Modalidades de constituição do crédito tributário: lançamento, lançamento por homologação e auto de infração e imposição de multa

Na esfera do direito tributário, duas são as alternativas regulares⁴¹⁴ para a expedição de norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, variáveis de acordo com o binômio sujeito/procedimento competente.

De fato, o critério de *discrimen* adotado pelo legislador do Código Tributário Nacional, nos arts. 147 e 149, para classificar referidos atos, reside no grau de participação do sujeito passivo com vistas a sua realização. O enfoque é no processo, não no produto. Assim, inexistindo atuação do administrado, vez que a integralidade das providências necessárias à apuração do débito é atribuída à própria Administração, teremos lançamento direto ou de ofício. Se, por outro lado, quase todo o trabalho é cometido ao sujeito passivo, teremos lançamento por homologação ou autolancamento⁴¹⁵. É o que nos explica Eurico Diniz de Santi:

⁴¹⁴ Apesar de o Código Tributário Nacional se referir, igualmente, ao lançamento por declaração no art. 148, dada a dificuldade de identificarmos, nos dias atuais, tributos sujeitos a esta modalidade de constituição, não o abordaremos no presente trabalho.

⁴¹⁵ Alguns doutrinadores, todavia, discordam da possibilidade de o próprio sujeito passivo constituir o crédito tributário, por entenderem tratar-se de ato privativo da Administração Pública. José Souto Maior Borges, por exemplo, defende que: “Entretanto, assim considerando o ‘autolancamento’, concluir-se-á – precisamente em sentido contrário aos termos em que é posta pela doutrina tradicional – que ele não é, em absoluto, elemento essencial e necessário para o surgimento da obrigação tributária. Esta pode nascer ou morrer na ausência de tais operações mentais integrativas do ‘autolancamento’. Ou se elas forem praticadas com defeito. Ou por vontade coacta. Se o pagamento, nada obstante, se conforma no seu montante à época do recolhimento, aos critérios legais, é ele por si só e objetivamente considerado, bastante para extinguir o crédito tributário. A eficácia objetiva do pagamento independe da ocorrência psicológica ou não dessas operações mentais de cálculo do tributo, relevantes sob prisma psicológico, moral etc., mais inteiramente irrelevantes sob o ângulo do

Os “lançamentos” por declaração e de ofício exigem a participação do agente público competente, para prática daqueles atos-fatos necessários para preencher os respectivos suportes fáticos, em conformidade com o esboço do art. 142 do CTN. Algo distinto ocorre, entretanto, nos chamados “lançamentos por homologação”. Nestes, o crédito apresenta-se formalizado independentemente de qualquer ato-fato administrativo; sem prescindir, entretanto, como veremos, de norma individual e concreta de similar estrutura àquela da relação jurídica intranormativa do ato-norma administrativo de lançamento tributário⁴¹⁶.

A maior parte dos tributos hoje existentes no Brasil é constituída mediante ato do particular. Nesses casos, determina a lei que, praticado o evento que se subsume aos critérios descritos em hipóteses de regras-matrizes de incidência tributária, cabe ao próprio sujeito passivo a tarefa de emitir a norma que relata o fato jurídico e constitui a respectiva obrigação e, em seguida, proceder ao pagamento antecipado do montante devido, sem que a Administração concorra com a prática de qualquer expediente⁴¹⁷.

A função do Poder Público, nessas situações, resume-se a controlar a regularidade⁴¹⁸ da linguagem emitida pelos administrados, homologando-a, expressa ou tacitamente (art. 150, do CTN). Assim, o

Direito Tributário. Se o pagamento for suficiente, extingue-se o crédito. Se insuficiente, subsiste esse débito, independentemente de qualquer atribuição de relevância jurídica, isto é, do reconhecimento, pelo ordenamento jurídico, de efeitos jurídicos autônomos a essas operações mentais de quantificação do débito tributário”. (BORGES, J. Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 89).

⁴¹⁶ SANTI, Eurico Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 175.

⁴¹⁷ “TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DO DÉBITO PELO CONTRIBUINTE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTE DE QUALQUER OUTRA PROVIDÊNCIA DO FISCO. [...] 1. A apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. Precedentes da 1ª Seção: AgRg nos ERESP 638.069/SC, DJ 13.06.2005; AgRg nos ERESP 509.950/PR, DJ de 13.06.05.” (STJ, 1ª Turma, REsp n. 701.634/SC, Rel. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06.3.06).

⁴¹⁸ “Quero insistir na proposição segundo a qual o ato homologatório exercitado pela Fazenda, ‘extinguindo definitivamente o débito tributário’, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele. Além disso, é bom lembrar que esse expediente se consubstancia num controle de legalidade, que o fisco pratica, iterativamente, também com relação a seus próprios atos. Os lançamentos celebrados pela Administração submetem-se, mesmo que o devedor não os impugne, a vários controles de legalidade, que, nem por isso, representariam novos lançamentos. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 450).

lançamento, quando existente, aparece apenas como sobrelinguagem, que substitui aquela inicialmente emitida pelo sujeito passivo ou que saneia a sua omissão. Daí o motivo de a manifestação expressa da Administração Pública alusiva aos créditos tributários submetidos a esta modalidade de constituição vir sempre acompanhada da aplicação de uma penalidade, objetivada num auto de infração e imposição de multa.

Neste ponto, esclarece Paulo de Barros Carvalho que:

Sob a epígrafe “auto de infração”, deparamo-nos com dois atos: um de lançamento, exigindo o tributo devido; outro de aplicação de penalidade, pela circunstância de o sujeito passivo não ter recolhido, em tempo hábil, a quantia pretendida pela Fazenda. Dá-se a conjunção, num único instrumento material, sugerindo até possibilidades híbridas. Mera aparência. Não deixam de ser duas normas jurídicas distintas postas por expedientes que, por motivos de comodidade administrativa, estão reunidos no mesmo suporte físico⁴¹⁹.

Com efeito, no exercício da atividade de fiscalização, compete ao agente público apurar, em estrita observância às regras pertinentes à produção de provas, os fatos praticados pelos particulares, o que inclui a realização: *i.* do evento tributário, *ii.* do evento da responsabilidade e *iii.* do próprio ilícito, decorrente do não recolhimento do tributo ou do seu pagamento a menor, acompanhado, ou não, da inobservância de dever instrumental – a própria expedição da norma individual e concreta que os constitui.

Verificado que essas ocorrências do mundo social se enquadram nos contornos definidos em hipóteses normativas e havendo tempo hábil, isto é, não tendo transcorrido o prazo decadencial, deve relatá-los em linguagem competente, imputando-lhes as respectivas relações jurídicas: tributária em sentido estrito e sancionatória. Tudo, geralmente, num único documento: o auto de infração e imposição de multa que, por funcionar também como verdadeiro “lançamento”, deve observância aos mesmos pressupostos de validade desse ato.

⁴¹⁹ Id. *ibid.*, p. 431.

Por outro lado, caso o administrado não concorde com o resultado da atividade de controle exercida pelo Fisco, poderá impugnar o ato, desencadeando, assim, uma série de outros atos e termos que compõem o processo administrativo fiscal.

Nesse contexto, é importante que se esclareça que, caso a omissão do particular se resuma ao não pagamento integral do montante devido, o débito poderá ser encaminhado diretamente à Procuradoria da Fazenda para inscrição em Dívida Ativa, e que seja necessária a prática de qualquer outro ato pelo Fisco. Afinal, nestes casos a constituição já foi corretamente realizada pelo sujeito competente: o administrado. É o que nos explica Marcos Vinicius Neder:

Assim, o contribuinte será exigido do valor do débito por ele informado na declaração. Não há, no entanto, possibilidade de o contribuinte apresentar impugnação e instaurar procedimento administrativo fiscal para anular cobrança baseada em débito declarado à repartição fiscal, pois se trata de valor informado pelo próprio interessado. Ressalte-se que, se ficar comprovado o erro no preenchimento da declaração, os efeitos da confissão podem ser elididos pela retificação da informação, que substituirá automaticamente a declaração original.

No procedimento de constituição do crédito tributário por ato do contribuinte, a participação do Fisco tem sido mínima, pois o débito não recolhido é remetido automaticamente para inscrição e cobrança judicial em um processo sumaríssimo, comparado a uma verdadeira linha de produção⁴²⁰.

A despeito de prevalecer esta realidade em relação à maior parte dos tributos, para alguns outros definidos em lei, como é o caso do IPTU e do IPVA, é imprescindível o lançamento, operando-se a incidência mediante ato exclusivo do Poder Público, que constitui o fato jurídico e irradia a obrigação do tributo, acompanhado, necessariamente, da respectiva notificação.

Tomando de empréstimo as lições de Paulo de Barros Carvalho, definimos lançamento tributário como:

ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a

⁴²⁰ NEDER, Marcos Vinicius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 93.

norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.⁴²¹

É o que se depreende do art. 142, do Código Tributário

Nacional:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Esta disposição do Código Tributário Nacional é desdobrada pelos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, que regulam o processo administrativo relativo à determinação e à exigência de créditos tributários federais e de consulta, os quais prescrevem que:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

⁴²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Cursos de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 404.

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Os enunciados normativos acima transcritos denunciam que a competência das autoridades fiscais para realizar o ato de lançamento está sujeita a limites de ordem formal e material. O legislador estabeleceu uma série de dados imprescindíveis à compostura do ato, bem como a sequência procedimental que deve ser observada na sua confecção. Com tais estipulações, coloca no mesmo plano o ato de aplicação da regra-matriz de incidência – o que inclui as regras de responsabilidade – e as normas sobre produção normativa.

Isso se dá essencialmente por conta de o signo *lançamento* poder ser tomado tanto na acepção de processo (norma introdutora) como na de produto (norma introduzida)⁴²², sendo certo que para a emissão de qualquer dessas duas linguagens não poderá a Administração atuar com discricionariedade, por expressa determinação legal.

Com pequenas reservas⁴²³, acompanhamos os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que

⁴²² Essa dualidade significativa do lançamento, e dos atos administrativos em geral, fica muito evidente nas lições de Eurico Marcos Diniz de Santi, segundo o qual: “residem no uso técnico-jurídico da locução ato administrativo duas acepções: uma, o ato-fato da autoridade que configurou o fato jurídico suficiente, fonte material, outra, o produto desse processo, o ato-norma administrativo, a norma individual e concreta que exsurge desse contexto. (...) Assim, convencionamos chamar de ato-fato administrativo, ao ato da autoridade administrativa, e ato-norma administrativo, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão ato administrativo para designar o gênero que envolve essas duas espécies. Nesse passo, importa diferenciar as seguintes realidades imanentes à dual dinâmica compositiva do ato administrativo: (i) a norma geral e abstrata que disciplina a criação do ato norma administrativo; (ii) o ato-fato da autoridade que compõe o suporte fático do fato “gerador” do ato-norma administrativo; (iii) o fato jurídico suficiente, resultado da completa conformação do suporte fático, fonte material para produção do ato-norma administrativo; (iv) o ato-norma administrativo, norma jurídica individual e concreta, que resultou desse processo; (v) motivo do ato, fato jurídico realidade que também compõe o suporte fático do fato jurídico suficiente para a criação do ato-norma; (vi) a motivação, descrição do “motivo do ato” que compõe o antecedente normativo do ato-norma administrativo e (vii) a relação jurídica intranormativa estabelecida nesta norma individual e concreta”. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 90-92).

⁴²³ Não concordamos apenas com idéia de restringir a vinculação ao procedimento. Em nossa opinião, também a definição do conteúdo está adstrita aos exatos limites da lei.

a vinculação do ato administrativo, que, no fundo, é a vinculação do procedimento aos termos estritos da lei, assume as proporções de um limite objetivo a que deverá estar atrelado o agente da Administração, mas que realiza, mediatemente, o valor da segurança jurídica⁴²⁴.

Mais adiante, complementa o autor:

Para imprimir teor de estabilidade nas relações do Estado-administração com o contribuinte, requer-se, nos tempos modernos, uma estreita aderência aos textos legais. E o sistema brasileiro adotou o princípio da reserva legal absoluta que, no dizer de Yonne Dolacio de Oliveira, implica reservar exclusivamente à lei a definição dos elementos ou notas características do tipo legal tributário. E anota que, sendo assim, obviamente esse tipo é cerrado, exige a subsunção do fato à norma legal, vez que a decisão do legislador é exaustiva e definitiva, vedando que o aplicador do Direito substitua o legislador, inclusive pelo emprego da analogia. Fique consignado que a autora citada usa “tipo” na acepção de “fato gerador”, o que suscitou a crítica de Misabel Derzi, ao ferir o tema do tipo, no sentido impróprio de “Tatbestand”, do seu aprofundado e valioso estudo sobre a matéria⁴²⁵.

O ato de lançamento, além de vinculado⁴²⁶, é obrigatório. Assim, ciente da ocorrência de eventos tributários⁴²⁷, impõe-se à autoridade administrativa o dever de realizá-lo, atendendo-se a todos os elementos que o tipo legal encerra, sem qualquer liberdade, seja no que se refere ao procedimento, seja no que toca ao conteúdo do ato que irá inserir no sistema, seja, ainda, no que diz respeito ao momento de expedi-lo.

Seguindo, passo a passo, a seqüência procedimental definida em lei, terá que, valendo-se dos dados concretos de que dispõe, devidamente lastreados em provas, produzir a linguagem que documenta o evento tributário, acompanhado, ou não do evento da responsabilidade, e constitui a obrigação, o

⁴²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Cursos de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 389.

⁴²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Cursos de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 389.

⁴²⁶ “É, outrossim, ato administrativo vinculado, pois o agente, ao expedi-lo, não interfere com apreciação subjetiva alguma, pois existia ‘prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta.’” (HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 67).

⁴²⁷ Referimo-nos aqui tanto às situações em que a Administração, desde o início, tem o dever de constituir o crédito, bem como às hipóteses em que sua competência deriva da constatação de inércia do particular.

que inclui a correta determinação do: *i.* sujeito passivo, *ii.* sujeito ativo, *iii.* alíquota e *iv.* base de cálculo.

Em outras palavras, estabeleceu o legislador, de forma minuciosa, todos os contornos da competência que definiu, o que compreende a indicação: *i.* de quem deve lançar, *ii.* mediante que procedimento, *iii.* em quais situações espaço e tempo e, igualmente, *iv.* o específico conteúdo sobre o qual o referido ato deverá versar. Tudo como forma de imprimir segurança e certeza às relações travadas com os administrados.

Fabiana Del Padre Tomé, aplicando as lições de Celso Antônio Bandeira de Melo ao Direito Tributário, adverte que o lançamento, como qualquer ato administrativo, apresenta aspectos internos à sua estrutura e outros externos, que antecedem sua formação: elementos e pressupostos, respectivamente. Composto os elementos, identificam-se: *i.* a forma, *ii.* a motivação e *iii.* o conteúdo. Já, no que se refere aos pressupostos, temos *i.* a competência, *ii.* o motivo, *iii.* as formalidades procedimentais, *iv.* a finalidade e *v.* a causa, assim definidos pela autora:

Pressupostos:

(i) competência: diz respeito ao sujeito produtor do ato, devendo ser agente público investido de poderes para fazê-lo; (ii) motivo: acontecimento no mundo fenomênico que exige ou possibilita a prática do ato, figurando como suporte fático da motivação; (iii) formalidades procedimentais: rito a ser observado pelo sujeito produtor do ato; (iv) finalidade: objetivo pretendido com a prática do expediente administrativo; (v) causa: conexão lógica entre o motivo do ato, motivação e conteúdo. [...]

Elementos:

(i) forma: modo pelo qual o ato se revela (suporte físico, em que se veicula linguagem escrita); (ii) motivação: descrição dos motivos de fato que ensejaram a produção do ato (antecedente da norma individual e concreta); (iii) conteúdo: prescrição normativa constante do ato (conseqüente da norma individual e concreta), que, nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Melo, encerra a “própria alteração na ordem jurídica produzida pelo ato”, abrangendo os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica, bem como seu objeto⁴²⁸.

⁴²⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 290-291.

Nessa linha de raciocínio, o exercício do lançamento sintetiza a decisão de obrigar os sujeitos passivos ao efetivo cumprimento da prestação tributária apenas na eventualidade de a lavratura da norma individual e concreta submeter-se a um procedimento particular e apresentar um conteúdo determinado, o que pressupõe a análise tanto dos enunciados-enunciados, como da enunciação-enunciada. Enquanto aqueles são índices para confirmar o perfeito quadramento da relação jurídica à regra-matriz de incidência em sentido estrito – a qual inclui as normas de responsabilidade –, por meio destes é possível verificar se o processo adotado guarda compatibilidade aos critérios formais definidos em lei para introduzir norma com este conteúdo no sistema.

Não preenchidos quaisquer desses elementos ou pressupostos, e se terá irregularidade no lançamento tributário, sanável ou não, a depender da natureza do vício de que se trate. A necessidade de observância de todos esses requisitos de ordem formal e material fica muito evidente nas palavras de Marcos Vinicius Neder:

Na medida em que a autoridade preenche os requisitos acima mencionados, é possível identificar, nos enunciados que compõem o ato de lançamento, as normas introdutoras e as introduzidas. Os enunciados que atendem aos requisitos “c” (descrição dos fatos) e “d” (disposição legal infringida) descrevem o motivo fático e legal do ato, formando a motivação que compõe o antecedente da norma individual e concreta introduzida pela edição do ato. Por sua vez, os enunciados “a” (qualificação do autuado) e “e” (determinação da exigência) descrevem o conteúdo do ato, isto é, a formalização do vínculo obrigacional constituído no conseqüente da mesma norma. Os enunciados “b” (local, data e hora da lavratura) e “f” (assinatura do autuante) são as marcas deixadas pela realização do procedimento anterior a lavratura do auto de infração (enunciação enunciada) que pertence ao antecedente da norma de produção normativa. E o enunciado “e” (intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias) descreve o início do procedimento de ciência do

interessado, que é condição de eficácia do ato e compõe o antecedente da norma de exigibilidade do tributo⁴²⁹.

É importante que se perceba que, para certificar a validade do ato de lançamento, não é suficiente que esse tenha sido celebrado mediante a conjugação de todos os aspectos tidos como substanciais. É imprescindível que esses mesmos elementos subsumam-se completamente aos critérios definidos conotativamente na lei que lhe empresta fundamento.

Assim, não basta, por exemplo, que o lançamento do IPTU indique uma das tantas perspectivas dimensíveis de determinado imóvel urbano. É necessário que esse valor mantenha perfeita consonância com os contornos do critério quantitativo prescrito pela regra-matriz de incidência em sentido estrito. Do contrário, ter-se-á, igualmente, comprometida a sua validade. Essa nuance é fundamental para a devida compreensão das conclusões vazadas ao longo desta investigação. Portanto, não a percamos de vista.

É com base nessas premissas que analisaremos, a seguir, o conteúdo e alcance dos enunciados normativos que obrigam a Autoridade Fiscal a identificar o devedor nos autos de infração e nas notificações de lançamento diante de obrigações solidária ou subsidiária, verificando, igualmente, as consequências jurídicas da eventual individualização de uma única pessoa no polo passivo nessas situações.

Antes, porém, retome-se a idéia de que, ontologicamente, não há qualquer traço que distinga o ato emitido pelo Órgão Público daquele confeccionado pelo particular⁴³⁰. A diferença se resume ao processo, sendo

⁴²⁹ NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 93.

⁴³⁰ Deixando entre parênteses as qualificações jurídicas inerentes à autoria, poderíamos mesmo dizer que, em substância, nenhuma diferença existe, como atividade, entre o ato praticado por agente do Poder Público e aquele empreendido pelo particular. Nas duas situações, opera-se a descrição de acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese de norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). Por isso mesmo, a consequência desse enunciado será, por motivo de

idêntico o produto. Por conta disso, todas as disposições relativas aos requisitos materiais do lançamento estendem-se ao lançamento por homologação.

5.2.1 A individualização do sujeito passivo como requisito de validade do ato de constituição do crédito tributário

Como já tivemos a oportunidade de anotar, muitas das dúvidas relativas às condições e requisitos para a legítima constituição do crédito tributário nos casos de solidariedade e subsidiariedade se devem à circunstância de não haver um modelo jurídico particular para as obrigações marcadas por essas características. Todavia, o fato de não existirem normas específicas sobre determinado tema não significa ausência de regramento jurídico, tampouco legitima o intérprete a imputar-lhe regime jurídico qualquer.

Nessas hipóteses, deve o aplicador da lei sair à procura do regime jurídico geral aplicável à matéria, fazendo incidir os comandos normativos que se dirigem, indistintamente, às mais diversas modalidades de relações, exceção feita apenas àquelas disposições que, apesar de aparentemente genéricas, são incompatíveis com peculiaridades do caso concreto. Trata-se de decorrência necessária da completude⁴³¹ do ordenamento jurídico.

necessidade deôntica, o surgimento de outro enunciado protocolar, denotativo, com a particularidade de ser relacional, vale dizer, instituidor de relação entre dois ou mais sujeitos de direito. Esse segundo enunciado, como seqüência lógica (não cronológica), há de manter-se, também, em rígida conformidade ao que for estabelecido nos critérios da conseqüência da norma geral e abstrata. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 448-449).

⁴³¹ “Essa pretensão de exaustividade com que o sistema abrangeria qualquer conduta possível, sendo completo, porque nenhuma conduta restaria deonticamente neutra, decorreria do ser mesmo do deôntico, da estrutura lógica e ontológica do Direito. O universo-da-conduta, que é ocorrência tempo-espacial, está, face a um sistema de normas, com seu âmbito-de-validade temporal e espacial, suficientemente repartido em conduta obrigatória, em conduta proibida ou vedada e em conduta permitida (na dúplici modalidade da permissão unilateral e da permissão bilateral: na primeira, só fazer, ou só omitir; na segunda, permissão de fazer e omitir). Quando dizemos, pois, que nem tudo do real é juridicamente relevante, há que se entender: nem todos os fatos meramente naturais estão qualificados num termo da proposição jurídica, na hipótese da proposição primária, ou da proposição secundária. Mas, não dar-se-ia o caso de que nem todos os fatos de conduta estão inseridos numa órbita de validade, necessariamente em qualquer desses lugares sintáticos de pressupostos ou hipóteses, e teses ou conseqüências, figurando numa ou noutra parte da proposição jurídica completa?”

Ao discorrer sobre o tema, Lourival Vilanova deixa evidente que

Os casos não abrangidos explícita ou implicitamente pelas normas jurídicas particulares, os casos não-regulados especificadamente, podem cair em duas órbitas diferentes. Ou no âmbito-de-validade de uma norma geral (includente), que os toma para sua órbita, considerando que são semelhantes aos casos regulados, ou no âmbito-de-validade de uma norma geral (excludente), que os remete para fora da incidência da norma particular. [...]

Creio, assim, ser conveniente aduzir à análise de Bobbio este ponto: a norma geral-excludente não remete necessariamente o caso não-previsto pela norma particular-includente a uma norma de sentido deôntico oposto (se a includente regra como proibidos, a excludente regra como juridicamente permitidos os casos não incluídos na proibição). Logicamente, tão-só logicamente, bem pode a norma geral exclusiva desqualificar deonticamente os casos juridicamente não-determinados pelas normas particulares específicas (especificadamente proibindo, obrigando ou permitindo). Vê-se que, na aplicação da norma geral-includente, usa-se o argumento por analogia. Na aplicação da norma geral-excludente, usa-se o argumento *a contrario sensu*. Agora, os casos não regulados (não abrangidos pelas normas particulares-includentes) podem ser incluídos quer na norma geral-includente, quer na norma geral-excludente⁴³².

Em face dessas diretrizes, não se pode admitir que, em nome da ausência de normas regulando diretamente as relações solidárias e subsidiárias, ignorem-se pressupostos e condições essenciais para a válida constituição de toda e qualquer obrigação tributária.

Com efeito, está prevista expressamente no art. 142, do CTN, a obrigatoriedade de identificação do sujeito passivo no ato de lançamento. Repetem esse comando os arts. 10, I, e 11, I, do Decreto nº 70.235/72, na hipótese de o veículo introdutor da norma que constitui o crédito tributário ser auto de infração ou notificação de lançamento, respectivamente.

Vê-se o contraponto dessa necessidade ontológica de regrar exhaustivamente a conduta na completude como categoria ou suposto gnosiológico do Direito (Cossio, *La Plenitud del Ordenamiento Jurídico*, p. 154-190).” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 204-205).

⁴³² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 240-241.

Pois bem, é matéria pacífica que a satisfação desse requisito legal exige a indicação do nome completo do devedor, de seu domicílio, do número de registro nos cadastros da pessoa física ou jurídica mantido pelas repartições públicas e demais dados que permitam a precisa individualização do sujeito passivo do tributo. Afinal, somente assim, viabiliza-se a sua notificação e, conseqüentemente, assegura-lhe o exercício do contraditório e da ampla defesa em face de títulos constituídos unilateralmente pelo próprio credor. Sob outro enfoque, permite-se seja alcançada a finalidade pretendida com a estipulação desse requisito.

Diante de sujeição passiva unipessoal é, portanto, singela a atividade do intérprete na definição do conteúdo e alcance dos enunciados que prescrevem que *o auto de infração e a notificação de lançamento deverão conter, obrigatoriamente, a qualificação do autuado ou do notificado*. O mesmo não se pode dizer, todavia, nas hipóteses de solidariedade e subsidiariedade. É justamente este tema que enfrentaremos a seguir.

Concentremos nossas atenções, inicialmente, nos casos de solidariedade.

5.2.1.1 A necessidade de individualização do sujeito passivo e a extensão do direito de escolha do credor nos casos de solidariedade tributária

Muita dúvida surge quando a regra-matriz de incidência em sentido estrito em cotejo com as regras de responsabilidade definem notas de obrigações solidárias para o caso concreto. Nessas situações, o consenso sede espaço para a insegurança, existindo precedentes jurisprudenciais e textos doutrinários indicando as mais variadas significações para o enunciado que prescreve a necessidade de individualização do devedor no lançamento e no auto de infração.

São as seguintes as perguntas mais recorrentes: qual a extensão do enunciado que autoriza o credor a escolher o codevedor de quem irá exigir o adimplemento da obrigação em matéria tributária? Identificada a significação desse preceito normativo, qual a sua repercussão sobre o dever de constituir o crédito tributário? Deve ser expedida norma individual e concreta em face de todos os devedores conjuntamente ou é possível proceder ao lançamento de apenas um deles, desde que respeitados os requisitos identificados no item anterior? Quais consequências jurídicas que se imputam à indicação de uma única pessoa no polo passivo da norma individual e concreta que constitui o crédito tributário nesses casos? Trata-se de erro? E, sendo positiva a resposta a essa pergunta, de que natureza?

Na tentativa de responder essas questões, estabeleceremos nos itens seguintes um diálogo com o que diz a Doutrina, a Jurisprudência e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional sobre o tema.

5.2.1.1.a Diálogo com a Doutrina

Endereçado o ato de constituição do crédito tributário (lançamento ou auto de infração⁴³³) a apenas um dos codevedores solidários, abrem-se, basicamente, três interpretações para as consequências jurídicas que lhe devem ser imputadas:

- ✓ **Solução Interpretativa n° 01:** o lançamento ou o auto de infração é válido. O eventual processo administrativo correspondente terá seguimento somente contra o coobrigado notificado, estendendo-se, todavia, seus efeitos contra todos.
- ✓ **Solução Interpretativa n° 02:** o lançamento ou o auto de infração é válido. Entretanto, apenas o devedor que receber a notificação poderá ser

⁴³³ Neste primeiro momento, não trataremos do lançamento por homologação por entendermos que seu regime jurídico é diverso.

qualificado como sujeito passivo da obrigação tributária e, por conseguinte, nele deve concentrar-se o processo administrativo e a possibilidade de coação (tutela executiva).

- ✓ **Solução Interpretativa nº 03:** o ato de constituição do crédito contra um único devedor e o processo administrativo correlato são nulos.

Segundo as duas primeiras propostas doutrinárias, especialmente difundidas entre os italianos, o lançamento e o auto de infração, ainda quando dirigidos a apenas um ou alguns dos codevedores solidários, são perfeitamente válidos. A diferença substancial entre elas residiria nos efeitos dessa notificação fiscal, se *erga omnes* ou *erga singulum*.

Gustavo Ingresso⁴³⁴, importante expoente dessa primeira corrente teórica, defende que os sujeitos passivos não intimados também devem sofrer as consequências do ato de constituição do crédito tributário e do subsequente processo administrativo. Isso porque, de acordo com seus ensinamentos, cada um dos coobrigados ao pagamento do tributo é representante dos demais perante o credor público, de sorte que mesmo os atos dirigidos a um único devedor produziram efeitos contra todos. Daí porque conclui que a notificação unipessoal é suficiente para a satisfação dos direitos e garantias de todos os sujeitos envolvidos, tais como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal.

Em síntese, de acordo com os partidários desta primeira alternativa teórica, a notificação de apenas um devedor é válida, já que seus efeitos se estendem aos demais coobrigados, começando a correr, desde então, o prazo comum para defesa.

Apesar de reconhecermos os efeitos práticos dessa posição doutrinária, vez que representa uma proposta eficaz para a simplificação do

⁴³⁴ INGROSSO, Gustavo. *Instituzioni di diritto finanziario*. v. II. Napoli: Jovene, 1937, p. 518.

lançamento nas hipóteses de solidariedade, entendemos que ela não encontra sustentação no direito positivo brasileiro⁴³⁵.

Fundamentalmente, a presente conjectura peca por não respeitar um dos mais tradicionais princípios do direito: *res inter alios acta tertio neque nocet neque prodest*. Com efeito, ao relacionar os direitos e as garantias individuais, o constituinte foi categórico ao afirmar que

Art. 5º [...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes [...]

A Lei nº 9.784/99,⁴³⁶ de outra parte, determina que:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; [...]

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

[...]

⁴³⁵ Estas considerações, a nosso ver, também se aplicam ao sistema positivo italiano. Como bem esclarece Zelmo Denari, “diversos dispositivos Código Civil italiano – dentre os quais o art. 1.306 – consagram o princípio de que o ato ou sentença produz efeitos a favor, mas não contra o devedor solidário estranho à relação jurídica formal”. (DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 63). Ou seja, há enunciado normativo expresso proibindo a extensão dos efeitos da coisa julgada administrativa aos sujeitos passivos em relação aos quais não foi conferida efetiva oportunidade de defesa quando o resultado lhes for desfavorável, o que demonstra a fragilidade da presente construção interpretativa, vez que *contra lege*. Nem se diga que o presente enunciado, por estar previsto no Código Civil, não se presta a regular relações tributárias. Afinal, não existido no direito processual tributário prescrição em sentido contrário, sua aplicação é incontroversa também nesta seara.

⁴³⁶ Neste contexto, é importante que se esclareça que, na falta de determinação em sentido contrário do Decreto nº 70.235/72, aplicam-se subsidiariamente os comandos da Lei nº 9.784/99 aos procedimentos administrativos fiscais. Permanecendo a lacuna, aplicam-se as disposições do Código de Processo Civil.

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter:

I - identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa;

II - finalidade da intimação;

III - data, hora e local em que deve comparecer;

IV - se o intimado deve comparecer pessoalmente, ou fazer-se representar;

V - informação da continuidade do processo independentemente do seu comparecimento;

VI - indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes. [...]

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Parágrafo único. No prosseguimento do processo, será garantido direito de ampla defesa ao interessado.

Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.

Como é possível perceber, da simples leitura desses dispositivos legais, a intimação é ato indispensável para a imputação de consequências jurídicas. Sem que seja oferecido ao conhecimento dos administrados o inteiro teor dos enunciados produzidos, especialmente quando individuais e concretos, não se lhes pode exigir qualquer comportamento. Mais que isso: não se pode sequer afirmar que o ato existe juridicamente⁴³⁷.

⁴³⁷ Nesse sentido esclarece Paulo de Barros Carvalho: “coalescentes os cinco elementos que lhe dão substância, estaremos diante de ato jurídico administrativo. Entretanto, nem todo ato jurídico administrativo realiza os efeitos típicos a que está preordenado. Importa saber de sua eficácia, da aptidão para irradiar os efeitos que lhe são próprios. Todavia, satisfeita a publicidade necessária, o ato existe, justamente por reunir aqueles cinco componentes que dizem com sua essência”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 784).

De fato, considerando-se que o direito se realiza num contexto comunicacional e que existe justamente para disciplinar comportamentos intersubjetivos, é condição intransponível para a consecução de seus fins que se angularizem as relações, o que exige notícia dos seus comandos a todos os envolvidos. Afinal, como cumprir ou se defender de prescrição que não se conhece ou que sequer se tem a possibilidade de conhecer? É absolutamente inviável tal pretensão no ordenamento vigente.

Ao dispor sobre o tema, Paulo de Barros é enfático ao esclarecer que a publicidade, em qualquer de suas formas, é requisito de validade de todo ato jurídico. Nas suas palavras:

Sobremais, recuperando a premissa de que o direito se realiza no contexto de um grandioso processo comunicacional, impõe-se a necessidade premente de que o documento de que falamos seja oferecido ao conhecimento da entidade tributante, segundo a forma igualmente prevista no sistema positivo. De nada adiantaria ao contribuinte expedir o suporte físico que contém tais enunciados prescritivos, sem que o órgão público, juridicamente credenciado, viesse a saber do expediente. O átimo dessa ciência marca o instante preciso em que a norma individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo, ingressa no ordenamento do direito posto⁴³⁸.

Por outro lado, não visualizamos no nosso sistema jurídico qualquer enunciado que pudesse conduzir à conclusão similar a alcançada por Gustavo Ingrosso, no sentido de estender as consequências de intimação unipessoal a todos os devedores solidários. Se há preceitos normativos no direito brasileiro sobre o tema, eles apontam para direção contrária, qual seja, de que os efeitos dos atos jurídicos se restringem aos sujeitos regularmente notificados⁴³⁹. É o que se depreende, a título de exemplo, dos arts. 48, 49, 468 e 469 do Código de Processo Civil:

⁴³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 452.

⁴³⁹ De fato, existem algumas exceções ao presente princípio. Todavia, entendemos que todas elas estão expressamente positivadas. A título de exemplo podemos citar o art. 320, I, do CPC: “Art. 320. A revelia não induz, contudo, o efeito mencionado no artigo antecedente: I - se, havendo pluralidade de réus, algum deles contestar a ação;”

Art. 48. Salvo disposição em contrário, os litisconsortes serão considerados, em suas relações com a parte adversa, como litigantes distintos; os atos e as omissões de um não prejudicarão nem beneficiarão os outros.

Art. 49. Cada litisconsorte tem o direito de promover o andamento do processo e todos devem ser intimados dos respectivos atos.

[...]

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas

[...]

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Retomem-se, ainda, alguns dos esclarecimentos feitos nos itens anteriores. A solidariedade passiva encerra tantas relações quantos forem os sujeitos passivos envolvidos. Cada um dos codevedores solidários mantém vínculo autônomo com o credor público, estando unidos entre si exclusivamente pelo nexa do adimplemento: o pagamento realizado por um libera os demais.

O efeito da solidariedade passiva é enfeixar os codevedores em torno de um objeto, de modo que o credor possa exigir a totalidade da prestação de qualquer deles e cada codevedor se obrigue a satisfazê-la integralmente; nada mais. Por esse motivo, não há como se presumir que os devedores solidários sejam representantes uns dos outros, especialmente diante da ausência de qualquer determinação legal dessa natureza.

É justamente por conta dessas razões jurídicas que entendemos indefensável a teoria que atribui eficácia *erga omnes* aos atos constitutivos do crédito tributário nas hipóteses de solidariedade. O codevedor “não pode sofrer os efeitos indiretos de um lançamento do qual não foi notificado. Desta forma, não está obrigado ao lançamento e tampouco a administração está investida de um direito subjetivo de cobrança no seu confronto”⁴⁴⁰.

⁴⁴⁰ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 72.

Admitir interpretação em sentido contrário implica, necessariamente, violação de garantias constitucionais, aceitando-se que sujeitos sofram consequências reflexas de atos dos quais não foram participados e em relação aos quais não foi dado direito à defesa.

Antonio Berliri⁴⁴¹, insurgindo-se contra essa teoria que ignora os limites subjetivos dos atos jurídicos, sustenta que o lançamento alcança apenas o devedor notificado, devendo, em contrapartida, nele se concentrar a possibilidade de exigência do tributo. Nesses casos, segundo o autor, o Fisco estaria apenas exercendo o direito subjetivo de escolher o devedor para reclamar a satisfação do débito, o que, sob outra perspectiva, implica renúncia do direito de exigir o pagamento dos demais obrigados.

Giorgio Tesoro, flexibilizando um pouco esses ensinamentos, defende que os efeitos favoráveis do provimento administrativo decorrente de lançamento unipessoal atingem indistintamente todos os devedores solidários, notificados ou não, mas os desfavoráveis limitam-se àqueles que foram informados de seu conteúdo. Para ele, “todos os co-devedores têm a faculdade de impugnar o lançamento, sendo certo que o êxito obtido por qualquer deles aproveita os demais; ao revés, a sentença desfavorável não pode ter eficácia contra os que dela não constam nominativamente”⁴⁴².

No Brasil, essa posição é adotada por Zelmo Denari, com uma pequena ressalva. Segundo o autor, a constituição do crédito apenas em relação a um ou alguns dos coobrigados não significa renúncia da solidariedade em favor dos excluídos, os quais poderão, a qualquer momento, ser agregados à lide, desde que ainda em curso o prazo decadencial. Nas suas palavras:

nada impede que, diante de uma relação substancial plúrima derivada da co-participação no pressuposto, e atendendo as circunstâncias do

⁴⁴¹ Cf. BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano: Giuffrè, 1965, p. 127-128.

⁴⁴² *Apud* DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 64.

caso, o ente público exerce o direito de escolha, constituindo somente em parte o elemento passivo da situação-base⁴⁴³.

Mais adiante, acrescenta:

Essa desconstituição parcial da obrigação tributária não induz renúncia da solidariedade em favor dos devedores excluídos, como vem prevista no art. 912 do Código Civil. Se isto ocorresse, o credor sujeitar-se-ia à restrição creditícia enunciada no parágrafo único do citado dispositivo: se o credor exonerar da solidariedade um ou mais devedores, aos outros só lhe ficará o direito de acionar, abatendo no débito a parte correspondente aos devedores cuja obrigação remitiu⁴⁴⁴.

Pois bem, como já chamamos atenção, há enunciado expresso de lei (art. 468 c/c 472, do CPC) determinando que a sentença, positiva ou negativa, opera efeitos apenas entre os sujeitos formalmente incluídos na lide, comando esse que, a nosso sentir, é extensivo a todo e qualquer ato emanado do Poder Público. Essa norma, por si só, demonstra a fragilidade de construção doutrinária que pretenda alargar a eficácia subjetiva de atos jurídicos, alcançando pessoas que não foram dele participadas, ainda que seja para lhes imputar resultado mais favorável.

De outra parte, mesmo que se considere que a consequência jurídica da realização de lançamento nestes moldes corresponde à própria abdicação da solidariedade, ainda assim nos parece insustentável a presente solução interpretativa.

A indisponibilidade do interesse público impede a aplicação, em matéria tributária, do permissivo legal prescrito no art. 282, do Código Civil⁴⁴⁵. O campo de discricionariedade da Fazenda Pública, diante de obrigações tributárias solidárias, se resume à prerrogativa de escolha da ordem de execução

⁴⁴³ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 73.

⁴⁴⁴ Id. *ibid.*, p. 73.

⁴⁴⁵ Art. 282. O credor pode renunciar à solidariedade em favor de um, de alguns ou de todos os devedores.
Parágrafo único. Se o credor exonerar da solidariedade um ou mais devedores, subsistirá a dos demais.

dos codevedores, o que não equivale à possibilidade de excluir do polo passivo das relações tributárias um ou alguns dos coobrigados.

Em outras palavras, a Autoridade Fiscal não está autorizada, sob nenhuma hipótese, a decidir quem será o devedor do tributo. Essa competência foi reservada com exclusividade ao legislador. O que ela pode fazer nos casos de solidariedade é escolher, dentre os devedores regularmente constituídos, aquele contra quem irá primeiro dirigir os atos coativos para a satisfação do crédito. Admitir interpretação em sentido contrário implica, ainda que via transversa, violação do princípio da estrita legalidade tributária.

Sobremais, está prescrito no art. 142, do CTN, que o lançamento, além de vinculado, é obrigatório. Também por força desse enunciado, não é permitido ao Fisco exercer um juízo de conveniência ou oportunidade a respeito do momento da sua realização, tampouco dos termos em que irá realizá-lo⁴⁴⁶. Pelo contrário, está obrigado a constituir o crédito tributário, atendendo a todos os critérios que o tipo legal encerra, sempre que tiver conhecimento da ocorrência do seu pressuposto fático.

E se a regra-matriz de incidência combinada com as regras de responsabilidade indicam pluralidade de devedores unidos pelo laço da solidariedade para o caso concreto e há enunciado expresso determinando a correta identificação do sujeito passivo no lançamento, a Autoridade Fiscal deve

⁴⁴⁶ De acordo com a pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é tão forte o comando que determina a obrigatoriedade do lançamento que nem mesmo as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário afastam a sua aplicação:

“[...] A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, dirimindo a divergência existente entre as duas Turmas de Direito Público, manifestou-se no sentido da possibilidade de a Fazenda Pública realizar o lançamento do crédito tributário, mesmo quando verificada uma das hipóteses previstas no citado art. 151 do CTN. Na ocasião do julgamento dos EREsp 572.603/PR, entendeu-se que “a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar” (Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.05).3. Recurso especial desprovido. (RESP 736040, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 11.06.07).

Essa assertiva corrobora o nosso entendimento no sentido de que o direito de escolha da ordem de execução dos devedores não é causa suficiente para eximir o Fisco de lançar o débito fiscal contra todos os devedores. Afinal, se nem mesmo a suspensão da exigibilidade afasta a incidência desta regra, qual seria a justificativa para conjectura em sentido contrário nesses casos?

expedir norma individual e concreta indicando todas essas pessoas, sob pena de restar viciado o próprio ato de positivação.

Tecidos esses comentários, surge o contexto para indagar: qual seria a justificativa para não se tolerar, por exemplo, seja apontada uma alíquota incorreta no ato de lançamento, mas aceitar, em contrapartida, a individualização de um único devedor diante de relações com sujeição passiva plural?

Em ambas as situações o que se verifica é o manejo equivocado de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária em sentido estrito. Para fins de imputação de consequências jurídicas, não existe qualquer diferença entre a utilização de parâmetro diverso do prescrito em lei e a aplicação parcial de comando legal. Num e noutro caso, há vício suficiente para impedir a perfeita subsunção da norma geral e abstrata à norma individual e concreta, o que compromete indistintamente a validade do produto.

Mas não param por aqui os inconvenientes dessas duas primeiras soluções interpretativas. Ainda que ultrapassados esses argumentos, defender a validade do ato de lançamento que indica apenas um devedor nos casos em que a lei prescreve relações solidárias enfrenta outras críticas de ordem pragmática.

Como bem destaca Zelmo Denari, apoiado nas lições de Fantozzi, sua aceitação suscita

toda uma problemática relacionada com a possibilidade jurídica de a administração, após notificação de um só obrigado, proceder a um ulterior lançamento endereçado aos coobrigados excluídos. Tal prática seria indesejável, sob todos os pontos de vista, pois poderia ensejar resultado disforme no cotejo com o primeiro lançamento⁴⁴⁷.

Com efeito, entender que, desde que respeitado o prazo de decadência, a Fazenda Pública é livre para constituir parcialmente o elemento

⁴⁴⁷ DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 68.

subjetivo passivo do tributo e, em momento ulterior, expedir novos atos de lançamento, alcançando os devedores inicialmente excluídos da relação, gera grande risco de decisões contraditórias, abrindo espaço, inclusive, para a coexistência de linguagens definitivas certificando e negando a ocorrência de um mesmo fato jurídico, o que abala sobremaneira o princípio constitucional da segurança jurídica.

Postas nesses termos, conclui-se que as teorias da eficácia *erga omnes* e *erga singulum* do ato de lançamento são infundadas. A primeira porque, no propósito de imprimir unidade e simplicidade ao processo de constituição do crédito, prejudica o intangível direito de defesa de alguns. A segunda porque, visando a evitar prejuízo aos coobrigados não notificados, admite que se beneficiem de procedimento do qual não foram participados, o que, de qualquer maneira, dá ensejo a tratamentos distintos aos vários devedores, esbarrando no princípio da isonomia. Sem falar que ignoram os preceitos do art. 142, do CTN, os quais estabelecem, de forma ostensiva, que o lançamento é ato vinculado e obrigatório e elevam a individualização do sujeito passivo à categoria de requisito de validade desse ato.

De fato, diversos são os princípios constitucionais que se prestam a fundamentar o entendimento de que a Administração Pública apenas está autorizada a exigir tributos, notadamente quando acompanhado da aplicação de penalidades, caso assegure a todos os codevedores a prévia e concomitante notificação do ato de lançamento: o princípio da tipicidade tributária, o da isonomia e, em especial, do devido processo legal e da ampla defesa.

Ora, a susceptibilidade à impugnação é predicado de todo e qualquer ato jurídico – administrativo, judicial ou legislativo –, ressalvados apenas aqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema, como é o caso da decisão administrativa irreformável (art. 156, IX, do CTN) e da decisão transitada em julgado, que não mais possa ser objeto de ação rescisória (art. 485, do CPC). Assim, tornar dispensável a intimação de todos os

devedores solidários equivale, em última análise, a criar exceção não prevista no sistema para a aplicação desses limites objetivos.

Não se pode, por mera conveniência do ente público, subtrair de cada um dos codevedores direito subjetivo próprio de recorrer às vias competentes (processo administrativo e judicial) para se insurgir contra lesões ou ameaças de direito. Mais um motivo para nos filiar-mos à terceira opção interpretativa acima indicada⁴⁴⁸.

Para que fique mais claro o que acabamos de expor, tomemos um exemplo. Suponha-se a situação de dois sujeitos “A” e “B” serem co-proprietários de um imóvel no exercício de 2002 e procederem à sua alienação conjunta para “C” e “D” no exercício de 2005, fato este devidamente registrado nas repartições públicas competentes. Em 2007, a Fiscalização Municipal, equivocadamente, lavra Auto de Infração e Imposição de Multa para exigir IPTU relativo ao exercício de 2006 e notifica exclusivamente “B” que, por negligência ou má-fé, não apresenta defesa administrativa, tampouco informa a “A” do ocorrido. Diante da revelia, o débito é inscrito em dívida ativa e é proposta a correspondente execução fiscal apenas contra “B” que, novamente, permanece inerte, sem apresentar embargos à execução fiscal. Nesse contexto, indaga-se: seria jurídico fazer recair sobre “A” a força da coisa julgada quando sequer lhe foi dada a oportunidade de se defender dos atos de cobrança, especialmente diante de situação de manifesta ilegalidade da cobrança?

Apresentemos, ainda, uma segunda situação. Valendo-se dos mesmos dados do exemplo acima, suponha que o Fisco lavre Auto de Infração apenas em face de “C”, o qual, após ser vencido no processo administrativo, vê contra si proposta execução fiscal em 2009. Entretanto, três anos depois, mesmo tendo a Fazenda Municipal empreendido todos os esforços possíveis, não obtém

⁴⁴⁸ Essa, aliás, foi a solução expressamente adotada pelo Código Alemão: “se vários contribuintes forem devedores solidários de um imposto, deverão ser expedidos lançamentos conjuntos. Aplica-se esta norma mesmo quando, tendo em vista as relações jurídicas existentes entre eles, o imposto não deva ser suportado por todos os devedores solidários” (*apud* NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Novo Código Tributário Alemão*. Tradução de Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado, Gerd W. Rothmann, outros. São Paulo: Forense; IBDT, 1978, p. 65).

a satisfação do débito. Seria razoável, neste caso, entender que “D” foi exonerado do dever de pagar o tributo, em face de suposta renúncia tácita da solidariedade procedida pelo Fisco? Apresentamos esses quadros extremos justamente para chamar à atenção para as distorções que entendimentos nesses sentidos podem acarretar.

Não bastassem esses pontos de fragilidade específicos de cada uma destas teorias, entendemos que esses posicionamentos apenas teriam alguma sustentação caso o paradigma adotado fosse a corrente declaratória do ato de lançamento, o que não é caso.

Sobre ser um ato de conhecimento, o lançamento desempenha, ainda, outras duas funções: relata o evento tributário e constitui a correspondente relação jurídica. Assim, ao menos no sistema de referência com o qual operamos, somente há que se falar em sujeição passiva tributária, seja ela singular ou plural, após a regular expedição dessa norma individual e concreta ou de qualquer outra que insira este específico conteúdo no ordenamento⁴⁴⁹. Insistimos, pois, na insuficiência da norma geral e abstrata, em termos de efetiva regulação da conduta tipificada.

Em consequência, o permissivo civilista, que aproveita o direito tributário, consistente na autorização para o credor escolher o codevedor de quem irá cobrar o débito, somente encontra aplicação a partir deste instante. Antes da expedição do lançamento não existe obrigação, tampouco solidariedade. Há mera expectativa de direitos e deveres em face da ocorrência do pressuposto

⁴⁴⁹ Em sentido contrário: “Cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional, como órgão incumbido da inscrição do crédito na dívida ativa, indicar, na inscrição, os co-responsáveis. E para tanto ela prescinde de qualquer termo formal praticado pela fiscalização, como aqueles constantes deste processo (‘Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária’), bastando que conclua pela co-responsabilidade a partir dos elementos constantes dos autos. Note-se que, mesmo que não conste do Termo de Inscrição o nome dos co-responsáveis, a Procuradoria, no curso do processo, pode pedir o redirecionamento da execução. [...] a apreciação de impugnações e recursos aos ‘Termos de Declaração de Sujeição Passiva Solidária’ é inócua, pois qualquer que seja a decisão a respeito, compete exclusivamente à PFN ajuizar quanto à indicação dos co-responsáveis, ao promover a inscrição do crédito na dívida ativa. Levando em conta que o Conselho não tem competência para decidir se cabe ou não a responsabilização dos indicados pela fiscalização, porque esse juízo cabe à PFN, a matéria não faria coisa julgada perante a Fazenda Nacional, sendo a apreciação pela Câmara meramente opinativa. Não se trata de sujeição passiva, que é matéria discutível nos autos administrativos, mas sim de matéria de cobrança”. (CARF - Acórdão nº 101-95.692, 1ª Câmara, Data da Seção 18.08.06).

fático para o seu válido nascimento. É justamente a norma concreta que individualiza todos os codevedores, o único veículo de linguagem legítimo para autorizar o credor público a escolher contra quem irá direcionar os atos de cobrança do tributo.

A regra que proíbe o benefício de ordem diz respeito à exigência do cumprimento da obrigação, não à obrigação propriamente dita. Assim, somente com a constituição do crédito tributário perante todos os codevedores é que o Fisco passará a ter direito subjetivo de exigir o pagamento de qualquer deles, indistintamente. Sem que isso ocorra, todavia, não há que se falar em responsabilidade solidária, muito menos nas consequências jurídicas que lhe são próprias.

Em outros termos, do ponto de vista do credor, o único direito que decorre da solidariedade passiva é a permissão para que ele escolha contra quem irá endereçar os atos de exigência do tributo. Não havendo benefício de excussão, não se pode impor ao credor que cobre o débito primeiramente de um dos codevedores, antes que de outro. Contudo, como condição inafastável para a exigibilidade do crédito, tem-se a própria existência do crédito, o que, por sua vez, pressupõe regular constituição. E, nos casos de solidariedade tributária, resta evidente que a individualização de todos os sujeitos passivos é requisito de validade do ato de constituição do crédito, em face do que prescreve o art. 142, do CTN, c/c os arts. 10, I, e 11, I, do Decreto nº 70.235/72.

Mario Pugliese⁴⁵⁰, destoando da doutrina majoritária na Itália, também se posiciona nesse sentido. Defende que, nas situações de solidariedade, a notificação unipessoal do ato constitutivo do crédito tributário é incompleto, irregular e, portanto, sem nenhuma eficácia jurídica, inclusive para o sujeito que foi nominativamente dirigido.

Apenas com a propositura da execução fiscal, é que o ente público poderá promover citação única ou plúrima, a sua escolha, sem que isto

⁴⁵⁰ Cf. PUGLIESE, Mario. *Istituzioni di diritto finanziario*. Padova: Cedam, 1937, p. 218-223

esbarre em qualquer disposição legal. Constituídas todas as relações jurídicas, poderá o credor escolher a ordem da execução dos codevedores, ao seu livre arbítrio, sem qualquer ordem pré-estabelecida. Afinal, nessas situações estará efetivamente exercendo o direito próprio às obrigações solidárias, o que afasta a idéia de inércia, impedindo, por conseguinte, a fluência do prazo prescricional. Não bastasse isso, o próprio art. 125, III, do CTN, determina expressamente que a “interrupção da prescrição contra um dos obrigados prejudica aos demais”.

Com efeito, diferentemente do que ocorre no processo administrativo, entendemos que a execução fiscal poderá se iniciar contra um ou alguns dos devedores e ser, a qualquer momento, “redirecionada” para os demais. Desde, é claro, que seus nomes estejam relacionados na Certidão da Dívida Ativa, em face da prévia comprovação do fato da responsabilidade solidária⁴⁵¹.

Esse é, a nosso ver, o conteúdo e alcance que deve ser atribuído ao direito de escolha do credor nas relações tributárias solidárias. É isso que se deve entender como faculdade de exigir a prestação do devedor que lhe aprouver. Daí a razão de defendermos que, mesmo nos casos de solidariedade, é imprescindível a notificação de todos os codevedores, sob pena de nulidade do lançamento ou do auto de infração e de todos os demais atos que lhes forem subsequentes.

5.2.1.1.b Diálogo com a jurisprudência

A idéia de que a validade do lançamento, nos casos de solidariedade, está condicionada à notificação de todos os codevedores não conta com o apoio da jurisprudência de nossos Tribunais. Em verdade, não se pode afirmar a existência de posicionamento em sentido contrário. O que efetivamente

⁴⁵¹ Nesse sentido, esclarece Zelmo Denari que, no momento da “inscrição do crédito tributário e a formação do título executivo, a administração deverá fazer com que todos constem nominativamente da certidão da dívida, para reservar-se o direito de escolha em sede executiva”.(DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 68).

se verifica é a escassez de decisões enfrentando diretamente a matéria. A maioria dos julgados restringe-se a declarar que o “instituto da solidariedade tributária particulariza-se pela inexistência de benefício de ordem, tendo como consequência a possibilidade de o credor exigir de qualquer um dos obrigados a satisfação do crédito”⁴⁵². Ou seja, o enfoque da discussão volta-se para o momento da exigência do débito, não da sua constituição, o que nos leva a crer que pressupõe a regularidade do ato de lançamento contra um único devedor nessas situações.

A despeito disso, os julgados mais recentes do Superior Tribunal de Justiça sinalizam para a possibilidade de mudança de paradigma do entendimento conferido, mesmo que implicitamente, ao tema. É importante que se diga, desde já, que não se trata ainda de posicionamento ideal, mas demonstra uma predisposição dos julgadores para analisar a solidariedade com a profundidade que ela requer. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE DE SERVIÇOS EXECUTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. [...] 2. Nos presentes autos, ao decidir a causa, o Tribunal de origem adotou o seguinte entendimento: “Repetimos: é certo que a responsabilidade solidária imposta ao tomador dos serviços na redação original do art. 31 permite ao Fisco exigir o cumprimento da obrigação (de pagar as contribuições) de qualquer dos coobrigados. Trata-se de característica da solidariedade. Não há benefício de ordem, tampouco a impor a exigência primeiramente de um, antes que de outro. Contudo, é requisito fundamental para a exigibilidade do crédito, pela autarquia previdenciária, a existência de um débito. Não basta que os agentes da fiscalização apurem junto ao contratante dos serviços, com base em sua condição de responsável solidário, a inexistência de comprovantes de pagamento das contribuições. É certo que este deve exigir do contratado que os recolha, mas a mera falta dessa comprovação não significa que as contribuições não tenham sido recolhidas, nem, é claro, autoriza a que o Fisco assim conclua. Em realidade, o recolhimento é realizado por

⁴⁵² Trecho do voto condutor do REsp 410.104, proferido pelo Min. Teori Albino Zavascki. Nesse mesmo sentido: RESP 414.515/RS, 1ª Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 10.03.02; AGRESP 186.540/RS, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 15.12.03; AGA 463.744/SC, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 02.06.03; AgRg na MC 8.923/SC, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 1º.2.2005).

outra pessoa, o empregador da mão-de-obra, contratado pelo tomador. Se por este não for realizado, certamente haverá responsabilidade solidária do segundo. Entretanto, como vimos afirmando é preciso que tais recolhimentos não tenham sido realizados. Eis os elementos que não encontramos nos autos. 3. Como visto, no caso em apreço o acórdão recorrido não afastou a responsabilidade solidária. Logo, o Tribunal de origem não contrariou os arts. 124, II, do Código Tributário Nacional, e 31, caput e § 3º, e 33, § 3º, da Lei 8.212/91, e também não divergiu da orientação jurisprudencial predominante no Superior Tribunal de Justiça. 4. Recurso especial desprovido (STJ - REsp 913.245/RS, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Turma, DJ 13.11.08)

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR (CONTRATANTE) NO MOMENTO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO – INTERPRETAÇÃO DO ART. 31 DA LEI N. 8.212/91 – PRECEDENTE. 1. No julgamento do REsp 800.054/RS, de relatoria da Min. Eliana Calmon, publicado no DJ 3.8.2007, a Segunda Turma, por unanimidade, filiou-se ao entendimento da Relatora no sentido de que a solidariedade estabelecida na lei previdenciária não se confunde com igual instituto disciplinado no Código Civil, por ter sido aquela criada com o objetivo de resguardar a Previdência dos contribuintes que atuam na área dos serviços. 2. A solidariedade específica de que trata o art. 31 da Lei n. 8.212/91 deve ser observada no momento da exigibilidade do crédito tributário, e não de sua constituição, após a averiguação acerca do prévio recolhimento das contribuições previdenciárias pelas prestadoras de serviço e a comprovação de sua inadimplência. Agravo regimental improvido. (AgRg no AgRg no REsp 1.039.843/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 26.06.08).

TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – ART. 31 DA LEI 8.212/91 – SOLIDARIEDADE. 1. É pacífica a jurisprudência do STJ sobre a existência de solidariedade entre o contratante e a empresa prestadora de serviços no que se refere às obrigações previdenciárias decorrentes dos serviços realizados. 2. O sujeito passivo da obrigação tributária é a prestadora de serviços, cabendo ao Fisco, em primeiro lugar, verificar a sua contabilidade e se houve recolhimento ou não recolhimento da contribuição previdenciária para, então, constituir o crédito tributário. 3. A solidariedade específica de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91 não se assemelha ao instituto disciplinado pelo Código Civil e deve ser observada no momento da exigibilidade do crédito tributário e não de sua constituição, como decidiu a Primeira Turma, por maioria, no julgamento do REsp 463.418/SC. 4. Recurso especial improvido. (REsp 800.054/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 03.08.07).

Analisando os julgados acima transcritos, e logo se percebe que três foram os argumentos utilizados para declarar a invalidade do lançamento dirigido exclusivamente ao devedor solidário que não concorreu para a prática do

fato jurídico tributário: *i.* a solidariedade somente surge após a constituição do crédito tributário; *ii.* entendimento em sentido contrário inviabiliza o inatingível direito de defesa, já que o responsável teria poucos ou nenhum meio para demonstrar que não houve o recolhimento do tributo, bem como para se insurgir contra os contornos do fato relatado pelo Fisco, os quais ficam sob o poder do contribuinte; e *iii.* a solidariedade de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91 não se assemelha ao instituto disciplinado pelo Código Civil, devendo ser observada no momento da exigibilidade do crédito tributário, não de sua constituição.

De fato, esses precedentes caminharam muito bem na fixação de premissas: *i.* só há que se falar em solidariedade após a constituição do débito; e *ii.* a notificação unipessoal, especialmente quando dirigida diretamente aos responsáveis, compromete garantias constitucionais como o direito de defesa e o contraditório. Pena não ser possível afirmar o mesmo em relação às conclusões alcançadas.

Em nosso sentir, referidas decisões adotam uma visão distorcida sobre o tema da solidariedade tributária. Com efeito, ao reconhecerem que a responsabilidade solidária deve recair apenas sobre obrigações devidamente apuradas, jamais poderiam concluir ser inválido o lançamento apenas quando endereçado primeira e exclusivamente à pessoa que não realizou o fato tributado, tampouco pressupor que somente nessas situações não existiria anterior verificação do débito.

Como é possível facilmente perceber, esquecem-se os Julgadores que a incidência da regra de solidariedade tem como pressuposto objetivo a existência não apenas de uma obrigação devidamente constituída, mas no mínimo duas. Com efeito, tratando-se de vínculo que une uma pluralidade de sujeitos passivos e sabendo-se que estes surgem apenas no interior de relações jurídicas, não há como se falar em solidariedade senão num contexto de várias obrigações previamente constituídas.

Em outras palavras, se a solidariedade é espécie de laço que se estabelece entre vários devedores, o suporte factual para a sua incidência jamais poderá ser a expedição de norma individual e concreta que constitui obrigação em face de uma única pessoa. Pelo contrário, exige sempre lançamento contra todos os indivíduos que irá vincular.

Não bastasse esse inconveniente, pressupõem que apenas a norma individual e concreta expedida em face do contribuinte relata em seu antecedente o fato jurídico tributário, o que, ao menos em nosso sistema de referência, não se sustenta. Se efetivamente fosse assim, jamais haveria débito constituído nos casos de substituição tributária, por exemplo. Afinal, nessas hipóteses nunca há lançamento contra o sujeito que realiza o evento tributário.

É justamente por conta dessas razões que, afastando-nos do posicionamento exarado nesses julgados, entendemos ser sempre inválido o lançamento ou o auto de infração endereçado a apenas um dos co-devedores solidários, independentemente de quem seja – se contribuinte ou responsável.

Sustentar que a nulidade desses atos apenas se configuraria na hipótese de ser inicial e exclusivamente dirigido ao sujeito que não realizou o fato tributado, em nosso sentir, implica violação do:

- (i) art. 142, do CTN, que estabelece que o lançamento é vinculado e obrigatório;
- (ii) art. 142, do CTN, c/c os arts. 10, I, e 11, I, do Decreto nº 70.235/72 que prescrevem que auto de infração e a notificação de lançamento deverão, obrigatoriamente, individualizar o devedor;
- (iii) art. 5º, incisos LIV e LV, da CF, que asseguram o direito à ampla defesa e ao contraditório também em âmbito administrativo;
- (iv) art. 26 a 28, da Lei nº 9.784/99 e arts. 46, 49, 468 e 469, do CPC, os quais, conjuntamente, asseguram o direito de os sujeitos não sofrerem repercussões de atos em relação aos quais não foram informados; e
- (v) art. 150, I, da CF, por desrespeito ao princípio da estrita legalidade. Ao autorizar o aplicador da lei a escolher o sujeito passivo tributário, não apenas a pessoa de quem irá exigir coativamente o pagamento do tributo, ignora, ainda que indiretamente, as prescrições legais sobre sujeição passiva.

Também nos parece merecer reparos as alegações de que solidariedade de que trata o art. 31 da Lei n° 8.212/91 não se assemelha ao instituto disciplinado pelo Código Civil.

Acreditamos que a faculdade de escolha do devedor de quem irá demandar a integralidade do débito não tem significação diferente nas órbitas do direito civil e do direito tributário. Num e noutro caso, exige-se sempre linguagem prévia constituindo os vínculos solidários como condição para o exercício desse direito. Afinal, tratando-se justamente de um dos efeitos das obrigações solidárias, irradia conjuntamente com a sua instauração. A diferença é que, enquanto no direito civil o pressuposto factual para a aplicação de seus comandos vem sempre associado à linguagem que o certifica e que imputa a correlata relação jurídica, já que a manifestação de vontade das partes envolvidas é tomada, a um só tempo, como evento social e fato jurídico, nas relações tributárias, esses dois momentos exigem sempre linguagens distintas.

Em outros termos, ao contrário do que possa sugerir uma análise superficial da regra prescrita no art. 275, do CC, o direito civil não despreza a necessidade de constituição formal da relação jurídica entre todas as pessoas que vincula. Pelo contrário, toma-a como pressuposto. Todavia, como no âmbito do direito civil, os eventos que permitem a imputação de consequências jurídicas são, em regra, manifestações de vontade das próprias partes envolvidas, não há como pressupor a constituição de qualquer obrigação civil sem que haja linguagem em relação a todos esses sujeitos. Nessa seara, há, em regra, concomitância entre o suporte factual e a linguagem que o converte em fato jurídico e constitui a correlata relação. Daí a falsa sensação de irrelevância da sobrelinguagem jurídica nesses casos.

Esse raciocínio que vemos desenvolvendo no sentido de condicionar a validade do lançamento tributário à notificação concomitante de todos os coobrigados, todavia, poderá ser mitigado diante de particularidades do caso concreto, em especial nas hipóteses de solidariedade dependente.

De fato, é até comum que, no momento da constituição do fato jurídico tributário, ainda não tenha ocorrido ou simplesmente o Fisco não tenha acesso ao evento que implica a solidariedade. Nessas situações, admitir-se-á a posterior intimação dos demais devedores, desde que observadas as regras relativas às possibilidades de alteração do lançamento ou do polo passivo do feito executivo, as quais veremos com mais vagar nos itens seguintes.

Num resumo, o fato que implica a solidariedade pode ser anterior, concomitante ou mesmo posterior à ocorrência do fato jurídico tributário. Nas duas primeiras hipóteses, o sujeito competente – Fiscal ou mesmo o administrado – terá que constituir inauguralmente o débito tributário contra todos os codevedores, sob pena de nulidade do ato. No último caso, todavia, se no instante da expedição do lançamento, do auto de infração, ou da confecção pelo particular do documento que certifica a ocorrência do fato jurídico tributário e da relação jurídica que lhe é correlata, ainda não tenha se verificado a ocorrência do fato da solidariedade, legítima será a posterior introdução de norma individual e concreta constituindo o crédito também em face do codevedor solidário, desde que respeitados os limites legais.

Também, em se tratando de lançamento por homologação, caso o administrado constitua o crédito de forma equivocada, por não indicar todos os coobrigados ao pagamento do tributo na declaração, entendemos que o Fisco⁴⁵³ – ou mesmo o particular – poderá sanar o erro na identificação do sujeito passivo, mediante retificação da norma individual e concreta, enquanto o ato esteja pendente de homologação e desde que dentro do prazo decadencial.

É que os arts. 145 e 149, do CTN, exigem interpretação conjunta com os arts. 150 e 173, desse mesmo diploma legal. Isso decorre da inteligência do parágrafo único do art. 149, o qual prescreve expressamente que

⁴⁵³ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. [...]
§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

“a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”. Com efeito, nos tributos em que o próprio sujeito passivo fica incumbido do dever de emitir a norma individual e concreta que os constituem, por conta do que prescreve o art. 150, a extinção do crédito tributário dar-se-á também com a homologação do ato pela autoridade administrativa, expressa ou tácita. Assim, mesmo que ainda esteja em curso o prazo de decadência, caso o Fisco homologue expressamente o ato particular, o que sabemos ser raro, mas não impossível, fica prejudicado o direito que expedir novo lançamento.

Pois bem, apesar de essas decisões estarem longe de adotar o entendimento defendido neste trabalho, no sentido de que a validade do lançamento nas hipóteses de solidariedade está condicionada à notificação concomitante de todos os sujeitos passivos, ao menos elas abrem uma esperança para a necessidade de repensar o tema.

5.2.1.1.c Diálogo com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

Parece-nos, igualmente, que todas as particularidades da constituição do crédito tributário nas hipóteses de solidariedade passaram despercebidas à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao emitir o Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, o que, muito provavelmente, foi o motivo para o alcance de conclusões tão divergentes das propostas nesse trabalho. Senão vejamos:

Assim, não se pode reconhecer invalidade no auto de infração lançado contra a pessoa jurídica se for descoberto posteriormente ato ilícito ensejador de responsabilidade solidária do administrador. Nem mesmo se pode cominar nulidade se o ato ilícito do administrador já era conhecido pela Administração Tributária ao tempo da constituição do crédito tributário. Eis a razão: a responsabilidade do administrador surge independentemente da obrigação da pessoa jurídica contribuinte, não havendo qualquer imposição legal que determine que deva ser, no mesmo auto de infração, lançado o crédito tributário de que é devedora a pessoa jurídica e declarada a responsabilidade do infrator. A obrigação deste pode ser declarada em apartado, noutra ato

administrativo ou em sede judicial, ainda que o ato ilícito de que deriva a responsabilidade tenha ocorrido em coincidência temporal com o fato jurídico tributário principal.

Se estivéssemos diante de uma obrigação tributária solidária com pluralidade de contribuintes, seria lógico que o auto de infração fizesse menção a todos eles. Contudo, no caso de aplicação do art. 135 do CTN, não se têm uma obrigação tributária com solidariedade entre contribuintes; em vez disso, têm-se várias obrigações que configuram solidariedade imperfeita (ver conceito antes desenvolvido) entre a pessoa jurídica contribuinte e os responsáveis. Como já ressaltamos no item 2 de nosso Parecer, não se pode confundir (a) solidariedade entre contribuintes e (b) solidariedade entre contribuinte e responsável. No primeiro caso, aplica-se o art. 124 do CTN, havendo dois ou mais contribuintes e uma só obrigação tributária, devendo ser um só o auto de infração; no segundo caso, teremos várias obrigações, um só contribuinte e um ou mais responsáveis, não sendo a obrigação do contribuinte modificada pela obrigação do responsável. A obrigação do responsável depende da existência e validade da obrigação do contribuinte, mas a obrigação deste não é afetada pela obrigação daquele. Assim, pode haver vários autos de infração, um para o contribuinte e outro para cada responsável, assim como podem todas as responsabilidades ser apuradas no mesmo auto de infração em que é lançado o débito do contribuinte, por questão de economia procedimental. O importante é observar que não há qualquer preclusão ou nulidade em se deixar de apurar a responsabilidade de algum administrador no mesmo ato formal em que é apurada a obrigação da pessoa jurídica ou a responsabilidade doutro administrador. Sendo as obrigações em questão autônomas no que tange ao nascimento e à natureza, não se impõe dever legal à Administração Tributária que constitua o crédito tributário no mesmo ato em que é apurada a responsabilidade do administrador-infrator, e nem mesmo é obrigado o Fisco a apurar, no mesmo ato, a responsabilidade de todos os administradores infratores. Não há norma legal que o imponha e não se pode cominar nulidade sem expressa previsão legal.

A transcrição foi longa, mas se justifica na medida em que sintetiza a maioria dos equívocos cometidos pelos aplicadores do direito, autênticos ou não, ao enfrentar o tema do lançamento nas obrigações solidárias.

Pois bem, conforme já exposto, compartilhamos a afirmação da Procuradoria Geral de que a solidariedade tributária encerra diversas relações jurídicas autônomas, unidas apenas pelo nexo do adimplemento do tributo. O que não podemos concordar, todavia, é com a conclusão que extrai dessa premissa, no sentido de que essa circunstância seria suficiente para desobrigar o Fisco de proceder à constituição do crédito em face de todos os co-devedores solidários.

Com efeito, como já tivemos a oportunidade de anotar, se a regra-matriz de incidência em sentido estrito estabelece em seu conseqüente pluralidade de sujeitos passivos, deve o Fisco realizar lançamento contra todos eles, sob pena de configurar vício no processo de positivação. Não há qualquer discricionariedade: se os codevedores, conjuntamente ou não, podem vir a ser compelidos ao pagamento do débito tributário por expressa disposição de lei, então é pressuposto necessário que o lançamento se dirija a todos eles. Do contrário ter-se-á aplicação incompleta e, portanto, viciada da norma geral e abstrata.

Como se percebe, a independência das relações, ao contrário do que sugere a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, apenas reforça nossa tese. Afinal, se são vários os sujeitos passivos e não existe regra autorizando se estendam as conseqüências jurídicas do lançamento de um aos demais, fica clara a imprescindibilidade de constituição plural⁴⁵⁴.

Neste ponto, é importante que se note que, diversamente do que alega, há regra sim no sistema impondo a necessidade de constituição de crédito em face de todos os codevedores solidários. Essa norma é o próprio art. 142, do CTN, o qual prescreve que o lançamento, além de vinculado, é obrigatório. O que não existe, *a contrario sensu*, é dispositivo legal determinando a flexibilização desse comando diante de relações solidárias.

Outro equívoco, facilmente identificável, diz respeito ao fundamento jurídico para a aceitação de lançamento ulterior. A Procuradoria da Fazenda Nacional, mesmo sem se dar conta, reconhece que o que dá ensejo à introdução de novos sujeitos na relação processual administrativa é fato novo, e não a mera solidariedade. Isso fica muito evidente quando afirma que “não se pode reconhecer invalidade no auto de infração lançado contra a pessoa jurídica se for descoberto posteriormente ato ilícito ensejador de responsabilidade

⁴⁵⁴ Nesse ponto, é importante que se esclareça que regras como a do art. 125, do CTN, não comprometem essa afirmação. O que defendemos é a impossibilidade de extensão dos efeitos da constituição do crédito, não de sua extinção.

tributária do administrador”. Ora, se o instante em que o Fisco tem acesso ao fato da responsabilidade não fosse relevante, não haveria razão para chamar a atenção para essa circunstância.

Mais uma questão nos causa espécie: a tentativa de outorga de regimes jurídicos diferentes aos casos de solidariedade paritária e dependente. Com efeito, afirma a Procuradoria que

não se pode confundir (a) solidariedade entre contribuintes e a (b) solidariedade entre contribuinte e responsável. No primeiro caso, aplica-se o art. 124 do CTN, havendo dois ou mais contribuintes e uma só obrigação tributária, devendo ser um só o auto de infração.

Ou seja, conclui que, diante de solidariedade paritária, é imprescindível que o lançamento ou o auto de infração dirija-se a todos os devedores em conjunto, sob pena de nulidade. Já na presença de solidariedade dependente, está o Fisco autorizado a constituir norma individual e concreta em face do responsável no instante que lhe aprovar. O suposto fundamento para as suas alegações seria “a autonomia no que tange ao nascimento e à natureza” das obrigações que se estabelecem entre Fisco e contribuinte e Fisco e responsável.

Ora, não se nega que várias são as diferenças que separam a solidariedade dependente da paritária. Não fora isso e não teríamos reservado um tópico específico no capítulo anterior para tratar da presente classificação. Ocorre que não visualizamos no direito positivo qualquer enunciado que pudesse conduzir à ilação de que essas espécies de solidariedade receberam tratamento jurídico distinto, especialmente quando o enfoque é a constituição do crédito.

Pelo contrário, ao enumerar os efeitos da solidariedade no art. 125, do CTN, o legislador complementar a toma como unidade, não fazendo sequer referência aos conceitos por ele mesmo definidos no artigo anterior. Ao assim dispor, deixa claro que a classificação constante do art. 124, do CTN, leva em conta apenas as causas, não nas consequências jurídicas da solidariedade.

Estas últimas são idênticas, independentemente, da natureza do fato ao qual se imputa o presente vínculo.

Como já tivemos a oportunidade de anotar, nesses casos, o único dado que poderá implicar tratamentos distintos é o momento da ocorrência do evento da solidariedade, se anterior ou posterior à constituição do fato jurídico tributário. Ainda que se trate de realidade presente apenas nas hipóteses de solidariedade dependente – já que na paritária o fato da solidariedade é sempre concomitante ao fato tributado –, não se permite seja generalizada essa constatação a ponto de se afirmar ser sempre possível a posterior constituição do crédito contra o responsável nos casos de solidariedade dependente.

Mesmo porque o fundamento que permite a lavratura de novo lançamento nessas hipóteses não é o art. 124, mas o art. 149, VIII, do CTN, que autoriza a sua revisão “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”.

Por outro lado, entendemos que a autonomia das relações que se estabelecem entre cada um dos devedores solidários e o credor público tampouco se presta a validar o presente posicionamento.

Com efeito, firmamos, no item 4.1.3, a premissa de que a independência dos vínculos travados com o sujeito ativo é característica que marca toda e qualquer espécie de solidariedade. Naquela oportunidade, chamamos a atenção para o fato de que nem mesmo a circunstância de ser outorgado idêntico regime jurídico aos diversos codevedores prejudica essa regra, já que, nesses casos, a identidade é meramente acidental, não uma decorrência lógica do objeto. Não se tratando, portanto, de peculiaridade da solidariedade paritária, não se presta como critério para justificar a tentativa outorga de consequências jurídicas diversas à solidariedade dependente e paritária.

Por fim, importa esclarecer que a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal⁴⁵⁵ não é argumento suficiente para subverter todos esses limites, tornando-se dispensável processo administrativo pressuposto também em face dos responsáveis solidários⁴⁵⁶.

Como pensamos ter deixado claro no Capítulo 3, responsável é espécie de sujeito passivo. Assim, aplica-se-lhe o regime jurídico geral dessas pessoas, exceção feita exclusivamente às normas que, dadas as suas particularidades, dirigem-se apenas aos contribuintes. E, se o contraditório e a ampla defesa são garantias de todo e qualquer litigante em processo administrativo, não há porque suprimir aos responsáveis o exercício desses direitos.

⁴⁵⁵ Nesse ponto, são muito elucidativos os argumentos apresentados pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer/PGFN/CRJ/CAT n° 55/09:

“77. Deve-se notar que a admissão do responsável, desde o início, no pólo passivo do processo de execução não se resume a questão de legitimidade. Se se estivesse diante de processo de conhecimento, poder-se-ia estar diante de mera análise de legitimidade, pois uma pessoa pode participar desse tipo de processo ainda que não haja pretensão de direito material contra si, havendo o autor, mesmo no caso de improcedência, exercido seu direito de ação. 78. No processo de execução, as coisas se passam distintamente. Neste, não se admite o processamento da ação se o juízo não estiver convencido da existência da pretensão e da ação de direito material. É que a exigibilidade do crédito (ou, impropriamente, do “título executivo”) é pressuposto do processo de execução. É o que nos ensinam Luiz Guilherme MARINONI e Sérgio Cruz ARENHART não é possível impor a execução a alguém contra quem não se tem obrigação exigível.”

⁴⁵⁶ RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 31 DA LEI 8.212/91 EM SUA VERSÃO ORIGINAL. EXECUÇÃO FISCAL PROPOSTA APENAS CONTRA A EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE DE POSTERIOR RESPONSABILIZAÇÃO DA CONTRATANTE. SOLIDARIEDADE QUE DEVE SER OBSERVADA NO MOMENTO DO LANÇAMENTO DO DÉBITO. RECURSO DESPROVIDO. [...] 2. A responsabilidade solidária tributária é instituto que visa dar maior garantia à Fazenda Pública para o recebimento de seus créditos fiscais, ou seja, verificando-se que o responsável solidário tem melhores condições de adimplir o débito, pode a credora executá-lo no lugar do devedor principal. 3. Tal instituto, entretanto, não é capaz de legitimar o redirecionamento de execução fiscal, já em curso, contra pessoa jurídica em relação à qual não foi sequer lançado o débito tributário. Isso porque, tanto na esfera administrativa quanto na judicial devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório, possibilitando ao contribuinte, caso deseje, impugnar o lançamento do débito, apresentar provas que entenda cabíveis, dentre outras providências. 4. A solidariedade deve ser observada no momento do lançamento do débito tributário, não havendo como, no curso da execução fiscal, modificar o pólo passivo da demanda para incluir empresa contra a qual não foi constituído o crédito. 5. Ressalte-se, por fim, que esta Corte Superior admite o redirecionamento da execução fiscal contra o administrador pelos débitos fiscais da empresa, ainda que seu nome não conste na CDA, quando se verificar alguma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. Bem diferente é o caso dos autos, em que o INSS busca responsabilizar empresa pelos débitos de outra pessoa jurídica sem que tenha havido contra ela qualquer lançamento tributário. Assim, não há como se conhecer do recurso especial quanto à alínea c do permissivo constitucional, ante a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os julgados paradigmas. 6. Recurso especial desprovido. (STJ - REsp 463.418/SC, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Turma, DJ 18.12.06).

O que queremos demonstrar com essas palavras é que, além de frágeis, são contraditórios os argumentos apresentados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para justificar a necessidade de lançamento conjunto apenas na hipótese de o fato da solidariedade se enquadrar no art. 124, I, do CTN. Para nós essa prescrição informa o regime jurídico de toda e qualquer relação solidária.

Por tudo o que se expôs, persistimos afirmando que, para tornar possível o exercício do direito de escolha na execução fiscal, deverá o Fisco, em situações regulares, notificar conjuntamente todos os obrigados do lançamento ou do auto de infração e imposição de multa, sob pena de nulidade desses atos. O critério de oportunidade na fixação da ordem de preferência dos devedores a serem executados está condicionado a este requisito legal.

Por fim, é importante que se registre que essas conclusões não se estendem às situações em que o Fisco não conhece, tampouco tem a possibilidade de conhecer, a ocorrência do fato da responsabilidade solidária, o que trataremos com mais vagar nos itens seguintes.

5.3 O “ônus” da prova do fato que implica a responsabilidade solidária

No item anterior consignamos que, salvo raras exceções, nas obrigações solidárias, é imprescindível que o ato de lançamento seja dirigido concomitantemente a todos os codevedores, sob pena de invalidade. Nesse contexto indaga-se: a quem compete provar o fato da solidariedade?

Durante muito tempo, prevaleceu a tese de que, em matéria tributária, o ônus da prova competia exclusivamente ao sujeito passivo. Esse posicionamento fundamentava-se essencialmente nas prescrições do art. 204, do CTN⁴⁵⁷, e do art. 3º, da Lei n.º 6.830/80⁴⁵⁸.

⁴⁵⁷ “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Com a evolução da doutrina, todavia, superou-se a idéia de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos fosse suficiente para exonerar a administração do dever de provar as ocorrências que afirma.

Não obstante, continuam sendo exarados nos dias atuais inúmeros julgados reconhecendo a inversão do ônus da prova em matéria tributária, o que evidencia que a quebra de paradigma se restringiu ao campo acadêmico, infelizmente.

Com efeito, ao disciplinar o processo administrativo fiscal federal, o legislador prescreveu expressamente no art. 9º do Decreto nº 70.235/72,⁴⁵⁹ a necessidade de que o lançamento seja instruído com prova concludente de que o evento tributário ocorreu em estrita conformidade com a descrição da hipótese normativa. Logo adiante, determinou que, caso o sujeito passivo apresente defesa contra o ato lavrado pelo Fisco, devidamente acompanhada de provas de suas alegações, o ônus volta a ser novamente da Fazenda, a quem incumbirá comprovar o descabimento da impugnação.

Ao assim prescrever, deixou claro que a linguagem jurídica dos atos de gestão tributária, mesmo quando o sujeito competente para expedi-la seja o Estado-Administração, deve estar devidamente respaldada em provas. Ausentes estas, ilegítima aquela.

Em termos mais diretos, para que o lançamento possa prevalecer, surtindo o efeito que lhe é próprio, qual seja, constituir a obrigação tributária, o relato do pressuposto fático da incidência – que, no nosso entendimento, inclui não só o evento tributário, mas também o evento da responsabilidade, solidária ou não – deve ser realizado de maneira clara e

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”.

⁴⁵⁸ Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

⁴⁵⁹ Decreto nº 70.235/72: “Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

objetiva, revestido com os meios de prova que lhe dão suporte. Afinal, não pode a Fazenda simplesmente alegar fatos, tem que demonstrar a sua ocorrência pelos meios juridicamente admissíveis.

O não atendimento deste requisito legal enseja a nulidade do ato de constituição do débito, devendo ser alegado pelo sujeito passivo em impugnação ou mesmo declarado de ofício pelo órgão julgador. Afinal, se, por um lado, é permitido à Administração aparelhar-se e exercitar diretamente atos de cobrança, por outro, não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão, seja em face de um ou vários devedores.

O interesse da Fazenda tem como pressuposto justamente a ocorrência do fato jurídico tributário e do fato da responsabilidade, solidária ou não, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, tudo como forma de atestar a compatibilidade entre a norma individual e concreta, os dados do real social a que se reportam e os critérios das normas gerais e abstratas que lhe emprestam fundamento.

Nesse sentido, explica Suzy Gomes Hoffmann:

A presunção de legitimidade em favor do ato administrativo do lançamento quer significar que, por ter sido emitido por agente competente, se presume válido, até que seja posto fora do sistema por outra norma. Por conseguinte, não é porque o funcionamento do sistema do direito exige a presunção de que todas as normas são válidas até que sejam postas fora do sistema pelos meios competentes, que se pode concluir que o conteúdo dessas normas está em sintonia com as regras do sistema e com os enunciados fácticos a que deve corresponder. Além do mais, não pode ser invocado o princípio da supremacia do interesse público ao interesse particular para fortalecer o entendimento de que há a presunção de legitimidade do conteúdo do ato administrativo do lançamento tributário, pois, como visto, o interesse público é pelo cumprimento da lei. Portanto, se for verificado que no ato de lançamento tributário não se observou o necessário detalhamento do relato do fato, a necessária adequação do fato e da relação jurídica instaurada aos padrões definidos na norma geral e abstrata, não deve prevalecer tal ato, devendo ser expulso do sistema em detrimento do fato de que, da sua manutenção no sistema, poderia advir receita ao Estado⁴⁶⁰.

⁴⁶⁰ HOFFMANN, Suzy Gomes. *Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Copola Editora, 1999, p. 179-80

Em suma, no procedimento administrativo tributário, assim como na teoria geral do processo, a cada uma das partes é atribuído o dever de apresentar os elementos de prova de suas alegações, conforme manifestado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

IRPJ – FALTA DE CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. Em respeito à legalidade, verdade material e segurança jurídica não pode subsistir lançamento de crédito tributário quando não estiver devidamente demonstrada e provada a efetiva subsunção da realidade factual à hipótese descrita na lei como infração à legislação tributária. ÔNUS DA PROVA. Na relação jurídico-tributária, o ônus *probandi incumbit ei qui dicit*. Compete ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vistas a elidir a respectiva imputação. (AC. 103-20.594, 3ª Câ., Rel. Cons. Mary Elbe Gomes Queiroz).

Não há de se admitir, sob qualquer argumento, que o atributo da “presunção de legitimidade”⁴⁶¹, próprio ao ato de lançamento, seja suficiente para inverter o ônus da prova, atribuindo aos sujeitos passivos o dever de fazer prova contrária às cogitações não demonstradas do Fisco. Direitos e garantias individuais, tais como o princípio da estrita legalidade tributária, o da ampla defesa, o do contraditório e, em especial, o da segurança jurídica, impedem entendimento nesse sentido.

Não fora isso e a própria natureza vinculada do ato de lançamento acompanhada de determinação legal expressa no sentido de que a exigência do crédito deve estar devidamente instruída com laudos, perícias, depoimentos, termos e demais documentos indispensáveis à comprovação dos fatos que alega, já seriam suficientes para barrar iniciativas dessa natureza.

⁴⁶¹ “A presunção legal inverte o ônus da prova em favor do Fisco. Não fica, todavia, o Fisco, dispensado de provar a ocorrência do fato base que autoriza a presunção”. (1º CC, 1ª Câmara, Ac. 101-93730, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni, DJ. 24.01.02).

Assim, apenas o lançamento que estiver devidamente respaldado em provas poderá ser considerado legítimo, conforme o sistema. Não basta que a autoridade competente relate o evento concretamente ocorrido no mundo. É necessário que sua linguagem esteja respaldada em provas.

Por tudo isso, é fácil concluir que na esfera do procedimento administrativo tributário a prova, seja ela do fato tributário ou da responsabilidade, solidária ou não, há de ser feita em toda a sua extensão, de tal modo que se assegure as prerrogativas constitucionais de que desfrutam os sujeitos passivos de só serem gravados nos exatos termos que a lei tributária especificar.

É também nesse sentido que conclui Fabiana Del Padre Tomé:

Do exposto decorre a conclusão de que, sendo o lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estando, portanto, viciados na motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente. Ainda que depois de instalado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, trata-se de vício na estrutura interna, de natureza não convalidável. A instrução, realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão-somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular, não servindo para preencher eventual ausência de comprovação do fato que serve de suporte à exigência ou autuação fiscal⁴⁶².

A despeito de todos esses sólidos argumentos jurídicos, não é esta a posição que prevalece atualmente no Superior Tribunal de Justiça. Inúmeras são decisões deste tribunal no sentido de que basta que o nome do responsável, solidário ou não, conste na Certidão da Dívida Ativa para legitimar-se o redirecionamento da execução para a sua pessoa, sendo dispensável que o título esteja devidamente respaldado em provas que demonstrem a realização do fato da responsabilidade, ainda quando se trate de responsabilidade subjetiva, decorrente de ato ilícito:

⁴⁶² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 298.

EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DEVIDO À SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. NOME DO SÓCIO INCLUSO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM DE LIQUIDEZ E CERTEZA. I - Independentemente do débito executado ser originário de exação recolhida para a Seguridade Social ou para outros entes da Administração Pública Federal, faz-se necessário observar se na CDA consta o nome do sócio responsabilizado. II - Em sendo exarada Certidão de Dívida Ativa com o nome do sócio figurando como principal responsável tributário ou mesmo como co-responsável, resta definida a presunção juris tantum de liquidez e certeza da referida certidão, impondo ao sócio o ônus de provar que não se fez presente qualquer das situações previstas no artigo 135, caput, do CTN, ou seja, que não praticou atos com excesso de poderes, com infração à lei ou ao contrato social. Precedentes: AgRg nos EDcl no REsp nº 866.189/RJ, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 05.06.2008, AgRg no REsp nº 1.010.661/RS, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 05.05.2008. III - Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1059481/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ 01.10.08).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. [...] 2. Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN. 3. A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. 4. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária. 5. No caso, havendo indicação dos co-devedores no título executivo (Certidão de Dívida Ativa), é viável, contra os sócios, o redirecionamento da execução. Precedente: EREsp 702.232-RS, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 16.09.2005. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 964.155/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, DJ 22.10.07)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. HIPÓTESE QUE SE DIFERE DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. OCORRÊNCIA EM TESE DO CRIME PREVISTO NO ART. 168-A DO CP. 1. A CDA é documento que goza da presunção de certeza e liquidez de todos os seus elementos: sujeitos, objeto devido, e quantitativo. Não pode o

Judiciário limitar o alcance dessa presunção. 2. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa. [...] (REsp 1010399/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 08.09.08)⁴⁶³.

Da mesma forma, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ao enumerar, no Parecer PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009, os requisitos para a imputação de responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, que entende ser marcada pela solidariedade, esclareceu que “a prova da prática do ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública”. Não obstante, conclui que esta regra tem aplicação salvo nos casos “de normas especiais probatórias, como a relativa à CDA”.

Como se pode facilmente perceber, a Fazenda Pública, acompanhada da jurisprudência majoritária dos Tribunais Superiores, entende que a mera indicação do nome do responsável no título executivo fiscal seria suficiente para inverter o ônus da prova da responsabilidade. Para eles, a questão resolver-se-ia com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6.830/80, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza, tendo o efeito de prova pré-constituída.

Interpretação simplista como esta, entretanto, leva a distorções de valores prestigiados pelo nosso ordenamento jurídico, por duas razões fundamentais: *i.* se foi o próprio Fisco que constituiu o fato jurídico da responsabilidade e a correlata relação jurídica, a ele, e somente a ele, compete provar a veracidade de suas alegações, afinal, como visto, é de quem alega a obrigação de provar; *ii.* se é verdade que todos os atos jurídicos gozam de presunção de validade, como condição mesma de operatividade do sistema jurídico, não há qualquer razão para se tomar o art. 204 do CTN e o art. 3º da Lei nº 6.830/80 com esta extensão, imputando-se liquidez de certeza a título

⁴⁶³ No mesmo sentido: EDcl no AgRg no REsp 692.835/RS, DJ 06.11.08; AgRg no REsp 1042407/SP, DJ 03.11.08; REsp 900.371/SP, DJ 02.06.08; AgRg no REsp 1049954/MG, DJ 27/08/2008.

executivo lavrado sem a demonstração da ocorrência do fato da responsabilidade⁴⁶⁴.

Com efeito, como bem adverte Paulo César Conrado, diferentemente do que ocorre nas ações de conhecimento, no processo de execução, o juiz parte do direito material já atestado:

i) se, por meio do primeiro (processo de conhecimento), o Estado-juiz ‘diz o direito material tributário’ (partindo dos fatos sociais que foram reconstruídos, no processo, por meio da linguagem das provas), ii) no processo de execução, o Estado-juiz parte do ‘direito material tributário já dito’, reconhecendo que a obrigação (tributário ou sua anversa) já se encontra ‘dita’⁴⁶⁵.

Como decorrência lógica dessa assertiva, temos que a responsabilidade, seja ela exclusiva, solidária ou subsidiária, deve ser certificada anteriormente à execução fiscal, em regular processo administrativo, no qual se propicie ampla defesa e contraditório ao sujeito que se pretende incluir no título executivo.

Assim, em situações regulares⁴⁶⁶, caso o Estado não apure a realização do fato da solidariedade antes da inscrição do débito em dívida ativa, inviabilizada está a figura do “redirecionamento” da execução fiscal para o responsável, mesmo quando o seu nome, desde o início, conste da Certidão da Dívida Ativa.

⁴⁶⁴ Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart chama a atenção para a seguinte diferença: “o título executivo, judicial ou extrajudicial, deve conter obrigação certa, líquida e exigível. É o que prescreve claramente o art. 586 do CPC, em relação à execução de títulos extrajudiciais, e também o que decorre da leitura do contido nos arts. 475-I, § 2º, e 475-J do CPC. Tais características eram comumente associadas ao título executivo, mas na verdade – como agora fazem questão de esclarecer as novas redações dos arts. 580 e 586 (introduzidas pela Lei 11.382/2006) – são atributos da obrigação a ser executada. Ou seja, é a obrigação que deve ser certa, líquida e exigível e não propriamente o título”. (MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz. *Curso de Processo Civil – Execução*. v. 3, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 119).

⁴⁶⁵ CONRADO, Paulo César. Tutela Jurisdicional Diferenciada (Cautelar e Satisfativa) em Matéria Tributária. *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 130).

⁴⁶⁶ Essas considerações se aplicam exclusivamente às situações em que está ao alcance do Fisco conhecer a realização do fato da responsabilidade, não se estendendo aos casos em que os indícios de sua ocorrência se revelem apenas num segundo momento, tampouco quando sua ocorrência seja posterior a do fato jurídico tributário e da própria propositura da execução fiscal. Nestas últimas hipóteses, não questionamos a legitimidade do pedido de redirecionamento da execução, desde que observados os demais requisitos legais.

É o que nos ensina Paulo de Barros Carvalho, em trabalho inédito:

A inclusão do administrador na Certidão de Dívida Ativa sem o processo administrativo prévio não tem o condão de sanar o vício do ato administrativo, pois representa supressão da instância administrativa, em desacordo com o art. 5º, LV, da Constituição da República. Com maior razão, não há que falar, no direito brasileiro, em redirecionamento da execução fiscal, tendo em vista a necessidade de prévia apuração e comprovação, em processo administrativo, da prática de atos ilícitos cometidos pelos administradores para fins de atribuição da responsabilidade prevista nos arts. 135 e 137 do Código Tributário Nacional. Trata-se de ato vinculado, que demanda produção probatória por parte do Fisco e oportunidade de defesa administrativa pelo sujeito cuja responsabilização se pretende.

Não bastassem esses argumentos, olvidaram-se os referidos aplicadores da lei da particularidade dos títulos executivos tributários poderem ser constituídos unilateralmente pelo credor público, circunstância esta que, quando desacompanhada de prévia oportunidade de defesa, abala a segurança jurídica dos executados. Assim, especialmente em matéria de responsabilidade, em que se exige não só a prova do fato tributário como do próprio fato da responsabilidade, entendemos insustentável medida dessa natureza.

É muito distinta a legitimidade da execução de um título confeccionado pela manifestação expressa de vontade de ambas as partes daquela decorrente de um título constituído exclusivamente pelo sujeito ativo. Uma coisa é redirecionar os atos coativos para um fiador, que voluntariamente se declara garante da obrigação, caso não se localizem bens suficientes do devedor principal. Outra, bem diferente, é redirecioná-la para um sujeito que adquiriu estabelecimento empresarial, que não reconheceu a dívida, tampouco teve a oportunidade de se defender, demonstrando a ausência de débito tributário relativo a fatos ocorridos anteriormente à aquisição⁴⁶⁷.

⁴⁶⁷ PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. REQUISITOS ESSENCIAIS. DESOBEDIÊNCIA AOS DITAMES DO ART. 2º, § 5º, DA LEI 6.830/80. PRECARIÉDADA PATENTE. RESPEITO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. NULIDADE DO TÍTULO. 1. A CDA, enquanto título que instrumentaliza a execução fiscal, deve estar revestida de tamanha força executiva que legitime a afetação do patrimônio do devedor, mas à luz do Princípio

É justamente por conta dessa peculiaridade que o prévio processo administrativo foi elevado pela lei à categoria de requisito de validade para a formalização do título executivo fiscal, quando relativo a tributo constituído pela própria Fazenda Pública. Sem que seja conferida aos sujeitos passivos a possibilidade de conhecer a exigência anteriormente à execução forçada, ter-se-á comprometida a certeza do título que a fundamenta.

Quanto à matéria, afirma Marcos Vinícius Neder:

A Certidão da Dívida Ativa tem como pressupostos certeza e liquidez. O atributo de certeza refere-se à existência do título e do direito que ampara a cobrança e, por conseguinte, refere-se também a identificação do devedor do crédito tributário objeto da cobrança pela Fazenda. [...]

Cumprido ressaltar que extração da certidão com a indicação de todos os elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária é, em princípio, condição necessária à eficácia do título executivo, pois a consequência natural da inobservância da forma estabelecida em lei é que o ato seja privado dos efeitos que ordinariamente haveria de ter. Nesse sentido, verifica-se que a identificação do devedor é o primeiro requisito do termo de inscrição e o erro na identificação de devedor (contribuinte) e co-responsáveis (sucessores, adquirentes, etc.) leva à invalidade da certidão da dívida ativa, porque, no processo de execução, não é esperado se apurarem possíveis responsáveis não listados no título executivo. De fato, o pressuposto de certeza do título também abrange a legalidade da imputação da responsabilidade pelo pagamento do tributo⁴⁶⁸.

Também nesse sentido se posiciona Humberto Theodoro

Júnior:

se não houve procedimento administrativo contra o sócio, nem sequer se extraiu certidão de dívida ativa contra ele, não é possível desviar-se

do Devido Processo Legal, proporcionando o enaltecimento do exercício da ampla defesa quando apoiado na estrita legalidade. 2. Os requisitos legais para a validade da CDA não possuem cunho formal, mas essencial, visando permitir a correta identificação, por parte do devedor, do exato objeto da execução, com todas as suas partes constitutivas (principal e acessórias), com os respectivos fundamentos legais, de modo que possa garantir, amplamente, a via de defesa. 3. É inadmissível o excesso de tolerância por parte do juízo com relação à ilegalidade do título executivo, eis que o exequente já goza de tantos privilégios para a execução de seus créditos, que não pode descumprir os requisitos legais para a sua cobrança. 4. Recurso especial não provido. (STJ, REsp 599.813/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ10.05.04).

⁴⁶⁸ NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 158.

o rumo da execução da sociedade para a pessoa física do sócio não-solidário. Não fica, como é evidente, a Fazenda com o alvedrio de executar qualquer co-responsável, porquanto seu título executivo (Certidão) terá força contra os devedores perante os quais foi constituído. A certeza, sem a qual o título carece de exeqüibilidade, há de ser não só objetiva quanto subjetiva, isto é, há de dizer respeito tanto ao crédito tributário, como quanto aos que por ele respondem (devedor e co-responsáveis)⁴⁶⁹.

Sobremais, é preciso recordar que, para um sujeito figurar no polo passivo da execução fiscal, a lei exige que seu nome conste no título executivo, enquadrando-se em uma das hipóteses veiculadas pelo art. 4º da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80): devedor, fiador, espólio, massa, responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias, ou não, de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado; e sucessores a qualquer título. Assim, constar no título é requisito mínimo para instaurar a relação processual executiva, não presunção, ainda que relativa, de responsabilidade tributária, como tentam fazer crer as decisões do Superior Tribunal de Justiça acima transcritas.

São essas razões que nos fazem pensar ser insustentável o atual posicionamento da Fazenda Pública e do Superior Tribunal de Justiça sobre a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para os responsáveis, solidários ou não.

Perceba-se que essas considerações sobre o ônus da prova em matéria tributária em muito corroboram com o posicionamento adotado no item anterior no sentido de que a validade do lançamento nas hipóteses de solidariedade fica condicionada à notificação simultânea de todos os codevedores. Imagine, por exemplo, que a integralidade dos elementos de prova do pressuposto fático do tributo esteja sob a posse do codevedor excluído da lide. Nesse caso, comprometer-se-ia, necessariamente, o direito de defesa do devedor demandado contra uma cobrança exorbitante.

⁴⁶⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Processo de Execução*. 6. ed. São Paulo: Ed. Univ. de Direito, 1981, p. 65.

Nesse sentido, observem-se os seguintes trechos de acórdãos proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos autos de processos nos quais se discutia a responsabilidade solidária do contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra prevista na Lei nº 8.212/91, antes das alterações promovidas pela Lei nº 9.711/98:

[...] É do contribuinte que a fiscalização deve exigir a prova do recolhimento das contribuições e os documentos respectivos. Incabível exigí-los diretamente do tomador dos serviços. Deste o INSS poderá cobrar o débito que for apurado perante o contribuinte, seja por aferição direta, seja por arbitramento. Daí observar Wladimir Novaes Martinez: “A aplicação da solidariedade, transferência de responsabilidade de uma pessoa para outra, na prática, cria situações de infringência do direito de defesa. A notificação fiscal deve fornecer ao coobrigado todos os elementos obtidos junto da contabilidade do originariamente sujeito, para não cercear-lhe a contestação. O recolhimento referente ao período do débito, efetuado por um ou outro, beneficiará ambas as partes e arredará a cobrança ou solidariedade.” (*Comentários à Lei Básica da Previdência Social*, 2ª ed., Tomo I, p. 360). A meu ver, portanto, com redobrada vênua aos que diversamente pensam, a fiscalização deve ser efetivada junto ao prestador dos serviços, pois a lei não atribuiu ao tomador a condição de contribuinte. A sentença, que assim decidiu, não merece qualquer reparo. Melhor solução, sem dúvida, foi a adotada pela Lei 9.711/98, que atribuiu ao tomador dos serviços a responsabilidade pela retenção do percentual de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviços, evitando, assim, qualquer conflito. Assim, considerando que o INSS constituiu o crédito tributário apenas quanto à contratante dos serviços, deixando de efetuar o lançamento quanto ao devedor principal, deve ser desconstituída a NFLD. (TRF 4ª Região, AMS nº 2002.72.01.004686-5, 2ª Turma, Rel. Des. Dirceu de Almeida Soares, DJ 26.11.04).

[...] E para a apuração do débito não basta que os agentes da fiscalização constatem junto ao contratante de serviços, com base em sua condição de responsável solidário, a inexistência de comprovantes de pagamento das contribuições. A responsabilidade solidária recai sobre obrigações que precisam ser apuradas junto aos prestadores contribuintes, de modo a se verificar a efetiva base de cálculo e a existência de pagamentos já realizados, até porque na solidariedade, o pagamento efetivado por um dos obrigados aproveita aos demais, nos termos do art. 125, I, do CTN. (TRF 4ª Região, Apelação Cível nº 2005.04.01.031894-8, 1ª Turma, Rel. Juíza Convocada Vivian Josete Pantaleão Caminha, DJ 27.09.06).

[...] De fato, não há que se confundir a causa que atrai a responsabilidade solidária do dono da obra (ausência da documentação exigida comprobatória do pagamento pelo contribuinte) com a pendência da obrigação tributária em si. A responsabilidade solidária recai sobre obrigações que precisam ser apuradas

adequadamente, junto aos empreiteiros/construtores, de modo a se verificar a efetiva base de cálculo e a existência de pagamentos já realizados, até porque, na solidariedade, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais, nos termos do art. 125, I, do CTN. A análise da documentação do construtor é, assim, indispensável ao lançamento. Em existindo dívida, ter-se-á a possibilidade de exigi-la de um ou de outro, forte na solidariedade, sem benefício de ordem, conforme se infere do art. 124, parágrafo único, do CTN. (Contribuições - Custeio da Seguridade Social, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, pp. 77/78). (TRF 4ª Região, AI nº 2007.04.00.037359-5/PR, Rel. Juíza Federal Convocada Maria Helena Rau de Souza, decisão unânime, DJ 21.02.08).

Sob outra perspectiva, caso fosse facultado ao Fisco a possibilidade de constituir o débito contra o codevedor no momento que lhe aprobevesse, inclusive quando já em curso o processo de execução, não raramente seria afetado o exercício de seu direito em face da dificuldade da prova do fato da responsabilidade, especialmente nas hipóteses de responsabilidade subjetiva.

Para facilitar a compreensão, recorreremos, mais uma vez, aos exemplos. Suponha-se que a Lei “X” determina a solidariedade entre a pessoa jurídica e o sócio-administrador pelo pagamento de contribuições patronais. A responsabilidade do sócio, nos termos da referida legislação, decorre da prática de ato ilícito tendente a mascarar a realização do fato jurídico tributário. Nesse contexto, o Fisco, no exercício de 2000, realiza fiscalização na empresa “A”, quando toma conhecimento de contribuições patronais não pagas relativas ao exercício de 1998 e mais, descobre indícios de que o sócio-administrador da época teria fraudado a documentação para sonegar o pagamento desses tributos. Ato contínuo, lavra auto de infração e imposição de multa exclusivamente contra “A”, que apresenta defesa, impugnando apenas a base de cálculo apontada. O auto de infração é mantido em sede especial, sendo o referido crédito inscrito em dívida ativa em 2005.

Em 2008, é ajuizada execução fiscal contra a empresa “A”. Todavia, não são localizados bens suficientes para adimplir os débitos exigidos. Nesse ínterim, o Fisco decide requerer o redirecionamento da execução para a pessoa do sócio-administrador. Ocorre que, em face de transcurso tão

significativo de tempo (10 anos), não consegue colacionar aos autos prova contundente para demonstrar a prática do ilícito alegado, o que resulta no indeferimento do seu pedido.

Note-se que, nesse caso, o passar do tempo pesou contra o Fisco, que se viu tolhido da possibilidade de agregar mais um patrimônio para a satisfação do tributo, única e exclusivamente, porque postergou o momento da constituição do crédito em face de um dos devedores solidários. Com certeza, 15 anos atrás, as chances de demonstrar o fato da responsabilidade seriam muito maiores, já que o acesso às provas era muito mais fácil.

Assim, o que se verifica é que a necessidade de simultânea constituição da obrigação tributária contra todos os devedores solidários é meio não só para assegurar a observância dos limites e garantias constitucionais dos administrados, como também para viabilizar o próprio crédito público.

5.4 Alterabilidade do lançamento: revisão de ofício e invalidação

O direito positivo, visando imprimir segurança às relações que tutela, relacionou taxativamente as hipóteses em que o lançamento, depois de regularmente notificado o devedor, pode vir a ser alterado. Não se verificando quaisquer dessas situações, inadmissível o exercício de novo lançamento tributário, notadamente quando mais gravoso ao sujeito passivo. São elas:

Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

[...]

Art. 149 – O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I – quando a lei assim o determine;
 - II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
 - III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
 - IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
 - V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
 - VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
 - VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
 - VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
 - IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.
- Parágrafo único – A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O art. 146, do CTN⁴⁷⁰, por sua vez, proíbe expressamente a modificação do lançamento, relativo a fato jurídico tributário passado, em virtude da modificação nos critérios jurídicos adotados pela administração.

Percebe-se facilmente, da leitura dos referidos dispositivos legais, que o lançamento tributário poderá ser alterado fundamentalmente em duas circunstâncias: *i.* de ofício, por iniciativa da própria administração pública nos casos taxativamente enumerados pela lei; ou *ii.* em virtude de invalidação em processo administrativo de controle de sua legalidade.

⁴⁷⁰ “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

5.4.1 Revisão de ofício do lançamento

Procedendo à análise minuciosa do enunciado que enumera as hipóteses taxativas em que o lançamento poderá ser revisto de ofício pela autoridade administrativa – art. 149, do CTN – e logo se alcança a seguinte conclusão: o erro que justifica a alteração do lançamento é apenas o “*erro de fato*”, nunca o “*erro de direito*”.

Ao discorrer sobre a presente classificação, Paulo de Barros Carvalho adverte que

Erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem as vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa. [...] Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no conseqüente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz do tributo, acrescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência⁴⁷¹.

Em síntese, o *erro de fato* é configurado quando a situação fáctica é relatada de forma equivocada pela autoridade competente. Trata-se de erro decorrente da má utilização das técnicas lingüísticas de certificação dos eventos, isto é, dos modos cabíveis de constituir-se juridicamente um acontecimento do mundo real. É um problema relativo às provas, as quais, analisadas com mais cuidado, apontam para situação jurídica diferente daquela formalizada na norma individual e concreta.

⁴⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 432.

Configura *erro de fato*, por exemplo, a contingência de o evento tributário ter ocorrido no dia 10.05.08, mas estar consignado no lançamento como tendo acontecido no dia 09.04.07 ou, ainda, quando o relato do auto de infração indicar como local da prestação de serviços o Município de Salvador, quando os atos materiais foram integralmente praticados no Município vizinho.

Erro de direito, por sua vez, ocorre, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa exige IPTU sobre imóvel qualificado como rural; quando aplica a alíquota máxima do IPI relativamente a produto que, nos termos da lei, está sujeito à alíquota mínima; ou, ainda, quando indica no polo passivo do auto de infração a pessoa jurídica, quando se trata de hipótese de responsabilidade exclusiva do sócio administrador. Ou seja, configura-se sempre que haja um descompasso entre a norma geral e abstrata e individual e concreta, por conta de distorções na interpretação da lei⁴⁷².

O entendimento de que os incisos do art. 149 do Código Tributário Nacional referem-se, em sua íntegra, a situações que se incluem no conceito de *erro de fato* é praticamente unânime na doutrina e na jurisprudência.

Rubens Gomes de Sousa, por exemplo, ao dispor sobre o tema esclarece:

mas se o Fisco incorreu em erro de direito, isto é, se na apreciação da natureza jurídica do fato gerador o Fisco cometeu um erro (p.ex., se conceituou como doação um contrato que na realidade era uma venda), entendemos que não pode fazer revisão do lançamento: com efeito, o direito se presume conhecido, o que significa que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito⁴⁷³.

⁴⁷² O erro de direito não se confunde com a simples mudança de critério jurídico. O erro de direito se caracteriza quando, ou não seja aplicada a lei, ou a má aplicação desta seja notória e indiscutível (porque houve desconhecimento da norma, ou porque a norma foi interpretada de maneira inteiramente inaceitável). Já a mudança de critério jurídico se caracteriza pela simples utilização de critério diverso da interpretação, isto é, a substituição de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.

⁴⁷³ *Apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. Comentários a obra de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 815.

Misabel Derzi, seguindo⁴⁷⁴ esta linha de raciocínio, inadmite categoricamente a modificação do lançamento por *erro de direito*. Nas suas palavras,

O legislador está impedido, por força do princípio da irretroatividade do ato administrativo, de autorizar a ampla revisão do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Não é possível alterar lançamento por erro de direito ou por singela mudança de critério jurídico a que a própria Administração deu causa⁴⁷⁵.

Vários acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também declaram ser incabível o lançamento suplementar motivado por *erro de direito*, a exemplo do que se observa na ementa abaixo:

ERRO NA VERIFICAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. É nulo o lançamento que apura crédito tributário utilizando como parâmetro aspecto temporal e base de cálculo diferente da estabelecida pela regra-matriz de incidência tributária. Não pode prosperar o lançamento que contém erro na apuração do crédito tributário por não respeitar a forma semanal de apuração prevista na regra-matriz de exigência do crédito tributário. Tendo o fisco apurado que as infrações ocorreram em diversas datas, mas considerado o fato gerador ocorrido no último dia de cada mês, resta cancelar a exigência em face do erro material em sua constituição. Recurso provido. (Número do Recurso: 153013, 2ª Câmara, Rel. Naury Fragoso Tanaka, Data da Seção 05.03.08).

Também nesse sentido é possível identificar julgados do Egrégio Supremo Tribunal Federal:

Lançamento Fiscal. Erro de direito não autoriza a revisão. Interpretação acertada, senão razoável, da lei, a determinar a aplicação da Súmula nº 400. (RE 74385/MG, Relator Min. Barros Monteiro, 2ª Turma, DJU 09.04.73).

⁴⁷⁴ Hugo de Brito Machado, praticamente isolado, diverge dessa posição, admitindo a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. Segundo o autor: “É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A vontade da administração não tem qualquer relevância no delineamento da obrigação tributária. Também irrelevante é a vontade do sujeito passivo. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, deve ser revisto” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 203).

⁴⁷⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 811.

É com base nessa premissa que avançaremos na investigação a fim de verificar se é possível a revisão de ofício do lançamento para fins de incluir devedores solidários no seu polo passivo.

5.4.1.1 Revisão de ofício: instrumento hábil para promover alteração no elemento subjetivo passivo do ato de lançamento?

Definido que apenas os *erros de fato* relacionados no art. 149 do Código Tributário Nacional permitem a revisão de ofício do lançamento, retomemos algumas das conclusões fixadas sobre a individualização, nas hipóteses de solidariedade, de um único co-devedor no seu pólo passivo para fins de identificar o seu correto enquadramento, se *erro de fato* ou *erro de direito*. Afinal, é justamente à resposta a esta pergunta que nos permitirá saber se é legítima, ou não, a alteração de ofício da norma individual e concreta nesses casos.

Pois bem, afirmamos nos itens anteriores que, por ocasião da lavratura do auto de infração, ou do simples lançamento, o Fisco está obrigado a proceder à correta identificação do sujeito passivo tributário, nos termos prescritos pelo art. 142, do CTN c/c os arts. 10, I, e 11, I, do Decreto n° 70.235/72.

Por outro lado, esclarecemos que, ao prescrever que o auto de infração e a notificação de lançamento devem conter, obrigatoriamente, a qualificação do autuado e do notificado, respectivamente, quis o legislador rechaçar tanto a constituição do crédito em face de pessoa que, sob nenhum fundamento, deveria ocupar o polo passivo da exigência, como as indicações meramente parciais, que se perfazem com a individualização de apenas um ou alguns dos sujeitos que devem arcar com o ônus tributário.

Isso por um argumento simples, contudo decisivo – o lançamento –, além de vinculado, é obrigatório. O Fisco, portanto, tem o dever

de constituir o crédito tributário, atendendo a todos os critérios da regra-matriz de incidência – já com a interferência das normas sobre responsabilidade –, sempre que tiver conhecimento da realização do seu pressuposto fático.

Assim, se a norma padrão conjugada às regras de responsabilidade definem pluralidade de sujeitos passivos marcados pelo vínculo da solidariedade para o caso concreto, a Autoridade Fiscal está obrigada a expedir lançamento individualizando todas essas pessoas, sob pena de incorrer em vício no processo de positivação das normas.

Tendo acesso a todos os contornos de determinada ocorrência do mundo fenomênico, os quais se subsumem perfeitamente às notas de regras-matrizes de incidência vinculadas pelo traço da solidariedade, caso o Fisco opte por constituir o crédito contra um único sujeito, produzirá, inevitavelmente, linguagem individual e concreta em descompasso com referidas normas gerais e abstratas.

Tal distorção não representa mero equívoco na indicação do fundamento legal do lançamento, tampouco equivale à má utilização dos modos de certificação das ocorrências do ambiente social. Diversamente, significa desconsideração dos parâmetros aceitáveis para identificar os devedores de um tributo, configurando clássico exemplo de *erro de direito*.

Assim, em casos como o presente é singela a conclusão de que não se legitima a revisão de ofício do lançamento. O *erro de direito* a impede.

Não bastassem essas razões jurídicas, entendemos que também é possível enquadrar a posterior inclusão de novo sujeito passivo no lançamento na classe das alterações dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, o que compromete a sua aplicação retroativa, por força do que dispõe o art. 146, do CTN.

Com efeito, se o Fisco, à época da realização do lançamento ou da lavratura de auto de infração, sabia ou tinha a possibilidade de saber que a

materialidade do tributo foi realizada por mais de uma pessoa (solidariedade paritária) ou que, dadas as peculiaridades da ocorrência factual, outros sujeitos deveriam ser incluídos na relação jurídica tributária (solidariedade dependente), não há como defender que houve mero equívoco na indicação do sujeito passivo.

Diversamente, o que se contata é verdadeira alteração do parâmetro interpretativo das normas sobre sujeição passiva, o que, no nosso sistema jurídico, não autoriza a revisão do lançamento, seja em face do que prescreve o art. 146, do CTN⁴⁷⁶, seja por conta do próprio princípio constitucional da irretroatividade⁴⁷⁷.

Ao enfrentar o presente tema, Paulo de Barros Carvalho esclarece que, “como o direito se presume conhecido por todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever sua própria orientação, para efeito de modificá-la”⁴⁷⁸. Mary Elbe Queiroz Maia, por sua vez, acrescenta que, no que toca ao impedimento legal para que seja executado novo lançamento, no caso de mudança de critério jurídico,

é relevante se considerar que neste conceito se incluem não só a ignorância da norma jurídica, como também, o seu falso conhecimento e a sua interpretação errônea, haja vista que a ninguém é dado desconhecer a lei, muito menos o Fisco que é quem detém a obrigação legal de aplicá-la e interpretá-la como uma das funções que lhe são inerentes e a mais especial⁴⁷⁹.

A prática, todavia, tem demonstrado ser frequente a tentativa da Administração de alterar lançamentos, com base em novas interpretações de dispositivos jurídico-tributários. A providência, entretanto, deve ser rejeitada, notadamente pelo Judiciário, guardião da correta aplicação das leis. Se ao

⁴⁷⁶ Essa matéria foi sumulada pelo extinto TFR nos seguintes termos: “a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento”. (Súmula 227 do TFR).

⁴⁷⁷ Cf. LUCIANO, Amaro. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 343-344.

⁴⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 440.

⁴⁷⁹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 75.

contribuinte não se tolera desconhecer o direito⁴⁸⁰, com muito mais razão não se pode admitir esta conduta por parte do Fisco.

Pelo exposto, entendemos que não pode a autoridade fiscal, fundada no argumento de equívoco na sua interpretação normativa (*erro de direito*), lavrar novo lançamento, com a finalidade de incluir novos responsáveis na relação jurídica tributária se, por ocasião da emissão de norma individual e concreta, sabia ou tinha a possibilidade de saber que se estava diante de sujeição passiva plúrima.

Afinal, além de o erro de direito não se enquadrar nas hipóteses taxativas que autorizam a revisão do lançamento (art. 149, do CTN), a incompleta indicação dos devedores pode ser interpretada no sentido de que, à época do lançamento, a Fazenda entendia ser apenas aquele(s) o(s) sujeito(s) obrigado(s) ao pagamento do tributo. Assim, a posterior tentativa de acrescentar novas pessoas ao polo passivo da exigência equivale à modificação de critério jurídico, inidônea para atingir fatos já consumados, nos termos do art. 146, do CTN, ou do princípio da irretroatividade das normas⁴⁸¹.

⁴⁸⁰ “Ora, na investigação das interações normativas, teremos o próprio Direito Positivo ou a totalidade de um sistema jurídico historicamente localizado cumprindo a função de código a partir do qual ocorre a comunicação. Nos ordenamentos jurídicos a formação do repertório de seus usuários, tanto editores como destinatários, ocorre de forma simbólica. A homogeneidade do repertório para todos os participantes da comunidade jurídica vem estabelecida em comando legal que estabelece uma premissa básica a partir da qual o sistema opera. No direito positivo brasileiro o art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil possui a operacionalidade de uma metanorma sobre todo o sistema, na medida em que trata da interpretação do sistema jurídico nacional, prescrevendo: art. 3º. Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.’ Ou seja, para o Direito, a homogeneidade do repertório dos emissores/receptores integrantes da sociedade é uma presunção jurídica em nome do interesse público, a partir da qual o sistema opera, realizando a sua dimensão dinâmica.” (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 49).

⁴⁸¹ Em situações análogas, o Superior Tribunal de Justiça assim decidiu: “Aceitando o Fisco a classificação feita pelo importador no momento do desembaraço alfandegário ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN. Ratio essendi da Súmula 227/TFR no sentido de que ‘a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento.’ Incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito.” (REsp 412.904/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 27.05.2002). No mesmo sentido: STJ, REsp 202958/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, DJU 22.03.04; REsp 171.119/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 29.09.01.

Situação diversa se constata, quando o conhecimento⁴⁸² do evento da responsabilidade solidária só é possível em momento ulterior à introdução no ordenamento da norma individual e concreta do lançamento.

Como vimos é relativamente comum, em especial diante de casos de solidariedade dependente, que a responsabilidade de terceiros somente seja apurada quando já em curso o processo administrativo ou de execução fiscal, não por negligência do Fisco, mas por artifícios do próprio sujeito passivo na tentativa de ocultar a sua ocorrência ou pela simples circunstância de o evento da solidariedade ter sido praticado em um segundo instante.

No primeiro caso, como o erro da Administração ao emitir o ato de lançamento foi provocado por culpa, omissão, dolo ou fraude do próprio sujeito passivo ou de terceiros, autorizada está a sua revisão de ofício, nos termos de quase todos os incisos do art. 149, do CTN. Trata-se, a toda vista, de determinação acertada do legislador, afinal não seria jurídico legitimar que os particulares se locupletassem da sua própria torpeza.

Diferentemente das situações anteriormente expostas, o problema aqui se refere às provas, as quais, afastados os elementos ardilosos empreendidos pelos particulares, apontam para nova situação jurídica, que não aquela formalizada no lançamento. Tratando-se de erro de fato, a revisão é perfeitamente possível.

Neste ponto é importante que se registre que, mesmo não tendo a Autoridade Fiscal dado causa, tampouco concorrido para a expedição de lançamento com o presente defeito, para sanar o vício, terá igualmente que se submeter ao limite temporal de decadência definido no art. 150, § 4º c/c o art.

⁴⁸² “As dificuldades interpretativas surgem mais intensamente quando examinamos o conteúdo semântico da expressão fato novo. Decerto não se trata apenas do fato que surge após o lançamento fiscal, mas também o acontecimento social que não estava ao alcance do auditor pelos padrões de diligência normal e usual esperados no curso da atividade de auditoria fiscal. O conhecimento tardio dessa informação (fato novo) pode resultar inconsistências na fundamentação do lançamento. Se os novos fatos tivessem sido conhecidos antes, o juízo sobre o fato ou sobre o direito não seria equivocado e o lançamento então seria distinto.” (NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 154).

173⁴⁸³, face à expressa prescrição do parágrafo único, do art. 149, do CTN. Isso é claro, pressupondo-se que não houve homologação expressa do lançamento original; já do contrário, o crédito já estará definitivamente extinto.

Assim, somente será legítima a inclusão dos codevedores solidários no polo passivo do tributo, se procedida no prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao *i.* da realização do fato jurídico tributário; ou *ii.* do fato da responsabilidade solidária, o que vier por último. Afinal, apenas como a conjugação desses dois elementos é que se terá a completa subsunção aos critérios definidos na hipótese da norma geral e abstrata que lhe fundamenta, que é, invariavelmente, molecular, como já anotamos.

Na segunda situação, sequer se pode cogitar má utilização das técnicas linguísticas de certificação dos fatos, visto que, no instante da expedição do lançamento, não existia suporte fáctico suficiente para inclusão do devedor solidário no seu polo passivo.

Com efeito, o pressuposto objetivo ou motivo do lançamento é a realização de determinado(s) evento(s) cujas notas estão descritas no antecedente da regra-matriz de incidência, já com a interferência das normas sobre responsabilidade. É apenas a partir da verificação da sua ocorrência que surge o poder-dever de o auditor fiscal constituir a obrigação tributária. E nos casos de responsabilidade solidária, além da realização do fato tributário, exige-se a concorrência do próprio fato da responsabilidade solidária.

Por conta disso, ainda que não se tratasse de hipótese contemplada pelo art. 149, do CTN, o que não é caso (inciso VIII), ainda assim seria perfeitamente viável a modificação do lançamento de ofício, já que, tecnicamente, a Fazenda não incorreu em qualquer erro. Pelo contrário, expediu a norma individual e concreta em face dos demais codevedores apenas no momento em que passou a existir suporte factual suficiente para tanto.

⁴⁸³ Nos casos de dolo ou fraude, o prazo de decadência, mesmo em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, computa-se nos termos do art. 173, do CTN, em face da cláusula excepcionadora presente na parte final do art. 150, § 4º, deste mesmo diploma legal.

Cabe, aqui, mais um esclarecimento. Em situações como a presente, o limite temporal para a expedição do ato de lançamento tem sempre como *dies a quo* a realização do fato da responsabilidade tributária. Isso porque, como o pressuposto objetivo para a imputação do dever de pagar tributos aos codevedores é sempre composto pela associação do fato tributário ao fato da responsabilidade, e este foi o último a se concretizar no plano da realidade social, será também ele o referencial para a contagem da decadência.

Postos estes argumentos, concluímos que somente é legítima a revisão de ofício do lançamento para incluir devedores solidários no seu polo passivo em duas situações: *i.* caso no instante da sua expedição ainda não tenha se consumado o fato da responsabilidade; ou *ii.* quando, por algum motivo relevante, o Fisco não tenha acesso à sua ocorrência, o que se verifica especialmente nas hipóteses de dolo ou fraude do próprio sujeito passivo ou de terceiros, na tentativa de mascarar a sua realização.

5.4.2 Invalidação do lançamento em processo administrativo de controle de legalidade

Regularmente notificados do lançamento ou do auto de infração, os devedores poderão pagar voluntariamente a dívida, extinguindo-a, ou insurgirem-se contra a sua cobrança, apresentando defesa. Nessa hipótese, instaura-se a fase litigiosa do procedimento⁴⁸⁴ administrativo, devendo dele participar todos os codevedores. Nesse cenário, a administração pública tem duas

⁴⁸⁴ Neste ponto, Fabiana Del Padre Tomé chama a atenção para a diferença entre processo e procedimento para a realização do lançamento: “Firmadas essas premissas, concluímos tratar-se de procedimento o caminho perseguido para a realização do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade, configurando processo, por sua vez, a composição administrativa dos conflitos fiscais. Enquanto o procedimento administrativo tributário é marcadamente fiscalizatório e apuratório, visando a preparar o ato constituidor da obrigação tributária ou da sanção pelo descumprimento desta ou de deveres instrumentais, a figura do processo administrativo fiscal só aparece em momento posterior ao nascimento do crédito tributário, mediante resistência do contribuinte à pretensão do Fisco. E o veículo capaz de fixar juridicamente referido conflito é a impugnação do lançamento ou do ato de aplicação da penalidade, tempestivamente apresentada.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 279).

alternativas: *i.* manter o crédito tributário, encaminhando-o para inscrição em dívida ativa; ou *ii.* acatando as razões apresentadas pelos impugnantes, invalidá-lo, cancelando a exigência.

Adverte Paulo de Barros Carvalho que a presunção de validade do lançamento não basta para sustentar o ato, devendo submeter-se ao controle de legalidade, no qual se apure a completa subsunção de todos os seus elementos compositivos às normas gerais e abstratas que lhe emprestam fundamento, seja por iniciativa do próprio Fisco, seja por provocação do sujeito passivo:

A mera conjunção existencial dos elementos, em expediente recebido pela comunidade jurídica com a presunção de validade, já não basta para sustentar o ato que ingressa nesse intervalo de teste. Para ser confirmado, ratificando-se aquilo que somente fora tido por presumido, há de suportar o confronto decisivo. Caso contrário, será juridicamente desconstituído ou modificado para atender às determinações que o subordinam. O lançamento, como ato jurídico administrativo que é, pode ser tido por nulo ou anulável. [...] O ato administrativo de lançamento será declarado nulo, de pleno direito, se o motivo nele inscrito – a ocorrência de fato jurídico tributário, por exemplo – inexistiu. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e de bens. Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa visceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são *ex tunc*, retroagindo, lingüisticamente, à data do correspondente evento. A anulação, por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são *ex nunc*, começando a contar do ato que declara a anulabilidade⁴⁸⁵.

Instaurado o contencioso administrativo tributário mediante impugnação tempestiva do sujeito passivo, cessa, todavia, a competência revisora da autoridade fiscal que expediu o lançamento ou o auto de infração. Em contrapartida, inicia-se a dos órgãos julgadores, os quais deverão analisar a conformidade dos pressupostos e elementos dessas normas concretas (introdutora

⁴⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 435.

e introduzida) ao plexo das regras jurídicas que disciplinam os limites materiais e formais para a sua confecção.

De fato, resistindo o sujeito passivo à pretensão do Fisco pela apresentação de defesa, o único veículo de linguagem legítimo para promover alterações no ato de lançamento ou de aplicação de penalidade⁴⁸⁶ é a invalidação, seguida, ou não, de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo legal. A partir deste instante, não há mais espaço para a revisão de ofício. Os possíveis defeitos do ato somente poderão ser apurados pelos órgãos judicantes⁴⁸⁷.

Surge, então, a problemática relativa à classificação dos vícios que maculam o lançamento e justificam o pedido de decretação da sua nulidade: *se erro formal* ou *erro material*.

O presente modelo classificatório, que elege a natureza dos defeitos do lançamento como critério para o seu isolamento, é de suma importância para a compreensão do tema, já que o regime jurídico aplicável a cada uma dessas espécies de vícios é consideravelmente diverso. Com efeito, a teor do que prescreve o art. 173, II, do CTN, apenas o erro formal é causa para a interrupção do prazo de decadência. Sem falar na forte tendência jurisprudencial em manter a autuação mesmo diante de defeitos desta natureza, com base nas prescrições do art. 60, do Decreto nº 70.235/72. *A contrario sensu*, em se tratando de erro material, apenas se autorizará novo lançamento na eventualidade de os prazos previstos nos arts. 173 e 150, § 4º, do CTN, ainda estarem em curso.

Ao proceder à distinção destas duas espécies de deformidades dos atos administrativos, Fabiana Del Padre Tomé esclarece que os erros formais

⁴⁸⁶ Não tratamos aqui dos casos em que o crédito é constituído por ato do particular, já que, nessas hipóteses, o débito é diretamente inscrito em dívida ativa.

⁴⁸⁷ Nesse contexto, vale ressaltar que as decisões dos órgãos administrativos de julgamento não têm efeito de coisa julgada, podendo ser posteriormente submetidas ao Poder Judiciário, salvo na hipótese de serem integralmente favoráveis ao sujeito passivo. Como bem recorda Hely Lopes Meirelles, “o que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas, preclusão administrativa, ou a irretroatividade do ato perante a própria Administração. É a sua imodificabilidade na via administrativa, para estabilidade das relações entre as partes. Por isso, não atinge nem afeta situações ou direitos de terceiros, mas permanece imodificável entre a Administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público”. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 589.

dizem respeito “ao procedimento de elaboração do ato administrativo, acarretando defeito na enunciação-enunciada, isto é, na proposição que relata aspectos inerentes ao sujeito produtor, tempo, local e modo de emissão da norma individual e concreta”⁴⁸⁸. Já os erros materiais “são verificados no próprio enunciado introduzido no ordenamento, sendo internos à norma individual e concreta”⁴⁸⁹. Mais adiante conclui:

No primeiro caso, sendo o problema decorrente da aplicação do direito formal, pode ele ser objeto de saneamento, no modo e tempo em que a legislação estabelecer. Na segunda hipótese, porém, os efeitos do vício são diversos, pois, tratando-se de erro que atinge um dos elementos intrínsecos à norma individual e concreta, como é o caso da motivação, o ato será nulo e insusceptível de convalidação. É o que esclarece Eurico Marcos Diniz de Santi: “Cinge-se, entretanto, o legislador a limites ontológicos do próprio direito, às regras deontológicas que regram sua estrutura normativa: não se pode convalidar ato-norma administrativo em que se verifique falta de qualquer dos elementos de sua estrutura. De outro lado, não é obstáculo à convalidação a existência de vícios nos pressupostos de sua formação. A estes vícios, o legislador pode estabelecer ou não o dever de invalidar; àqueles, a invalidação é juridicamente necessária”⁴⁹⁰.

Com efeito, o vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN, para admitir o reinício⁴⁹¹ da contagem do prazo de decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário deve consubstanciar irregularidade na própria confecção do lançamento ou do auto de infração, como ocorre, por exemplo, diante inexistência da data do ato, do nome da autoridade competente, da sua matrícula, do local de lavratura do auto, da assinatura do autuante ou de quaisquer outros erros ou omissões relativas ao procedimento de exteriorização do ato.

⁴⁸⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 297.

⁴⁸⁹ Id. *ibid.*, p. 297.

⁴⁹⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 297.

⁴⁹¹ Ato Declaratório Normativo COSIT nº 002, de 03 de fevereiro de 1999:

“[...] 2. declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Nacional do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa”.

Já o vício material, diz respeito aos seus elementos substanciais, enumerados na própria definição do conceito de lançamento constante do art. 142, do CTN, a saber: “verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, sendo caso, aplicação da penalidade cabível. Configura-se, portanto, quando o enunciado protocolar ou a relação jurídica constituídos pela norma individual e concreta não preenchem os critérios descritos abstratamente na hipótese ou no consequente da regra-matriz de incidência tributária, conjugada às normas sobre responsabilidade.

A valoração jurídica equivocada do evento tributário ou a indicação errada do sujeito passivo da obrigação são exemplos típicos de vício desta natureza. Nestes casos, Administração Tributária, depois de declarada sua nulidade, por decisão administrativa ou judicial, também poderá sanar o defeito mediante a formalização de outro lançamento, agora sem o defeito apontado, desde que ainda esteja em curso o prazo decadencial, nos termos do art. 173, II, do CTN, *a contrario sensu*.

Nessas hipóteses, a decretação da invalidade não tem o condão de interromper ou suspender o prazo de decadência. Para expedir novo lançamento, o Fisco deverá desconsiderar o ato nulo e observar as regras gerais de decadência previstas no art. 173, I, e no art. 150, § 4º, ambos do CTN, ou, ainda, em norma específica estabelecida na legislação de determinados tributos.

A toda evidência, o Código Tributário Nacional adotou a acepção restrita de vício de forma. Não haveria qualquer razão para o legislador fazer expressa referência a esse conceito no art. 173, II, como critério de *discrimen* para a outorga de regime jurídico e, a despeito disso, permitir que fossem imputadas as mesmas consequências aos erros materiais e formais. Quisesse regular esses dois vícios de maneira idêntica, bastava não empregar o léxico *formais* em seu texto.

É importante que se perceba que a presente discriminação não é arbitrária. Pelo contrário, a regra especial de decadência contida no art. 173, II, do CTN, se justifica por uma razão muito simples: apesar de o lançamento anterior ter deixado de observar certas formalidades, já permitia aos sujeitos passivos conhecer claramente a obrigação tributária. O novo lançamento, nessas hipóteses, visa a preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício de forma declarado.

5.4.2.1 Individualização de um único sujeito no polo passivo do lançamento nas hipóteses de solidariedade: vício formal ou vício material?

Afirmamos no item 5.3.1 que a individualização de um único sujeito no polo passivo do lançamento ou do auto de infração nas situações de solidariedade tributária é típico exemplo de vício material⁴⁹², já que o defeito está relacionado ao conteúdo do ato, não ao procedimento para a sua confecção. Nesses casos, é nítido o descompasso entre o critério pessoal da regra-matriz de incidência, já com a interferência das regras sobre responsabilidade, e o sujeito passivo denotativamente definido na norma que constitui o crédito tributário.

Essas situações, a nosso sentir, em muito se assemelham ao erro na identificação do devedor tributário nas hipóteses de sujeição passiva unipessoal. Isso porque, como já tivemos a oportunidade de anotar, tanto a indicação de pessoa que não atende aos critérios de classe prescritos no consequente da regra-matriz de incidência em sentido estrito, como a aplicação meramente parcial desses comandos impedem a perfeita subsunção da norma individual e concreta que constitui o crédito tributário àquela geral e abstrata que supostamente seria seu fundamento de validade. Num e noutro caso, o conteúdo

⁴⁹² Vale registrar que estamos nos referindo aqui apenas às hipóteses em que, no instante da expedição do ato de lançamento ou do auto de infração, já foi realizado o fato da responsabilidade solidária e o Fisco tem condições de tomar conhecimento da sua ocorrência.

do comando introduzido não satisfaz os limites materiais para a sua válida positivamente.

Registramos, igualmente, a dificuldade em identificar decisões, em especial dos tribunais administrativos, enfrentando diretamente o tema, bem como declarando as consequências da adoção de atitude dessa natureza por parte do Fisco, o que, de certo modo, empobrece o discurso, na medida em que impede o exame da aceitabilidade de nossas idéias pela comunidade jurídica.

Por conta desse inconveniente, ampliamos o critério de pesquisa. Passamos a analisar os julgados que tratam do gênero *erro na identificação do sujeito passivo*. Infelizmente, vã a tentativa. Mesmo sendo vasto o número de julgados sobre o tema, permanece o intérprete sem qualquer norte para o equacionamento da presente dúvida, já que ora eles caminham no sentido de enquadrá-lo como vício material⁴⁹³, ora como vício formal⁴⁹⁴.

Alguma uniformidade só se verifica quanto à possibilidade de qualificá-los como vício insanável. A quase unanimidade das decisões analisadas entende que, caso o defeito efetivamente inviabilize a identificação do sujeito passivo indicado na lei, deve ser declarada a nulidade do lançamento, podendo o vício, inclusive, ser alegado a qualquer tempo⁴⁹⁵ e por iniciativa da própria autoridade julgadora⁴⁹⁶.

⁴⁹³ VÍCIO FORMAL - Não configura vício formal o erro na identificação do sujeito passivo, pois este pertence ao núcleo da regra matriz de incidência e o equívoco em sua identificação configura vício substancial, não sendo aplicável o inciso II do art. 173 do CTN. (CARF - Número do Recurso: 160867, 5ª Câmara, Data da Sessão 13.08.08, Rel. Marcos Rodrigues de Mello). No mesmo sentido Número do Recurso: 128197, 1ª Câmara, Data da Sessão 24.01.02, Rel. Sebastião Rodrigues Cabral; Número do Recurso: 143020, 8ª Câmara, Data da Sessão 23.02.05, Rel. Nelson Lósso Filho.

⁴⁹⁴ NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. É nulo, por vício formal, de lançamento constituído mediante auto de infração lavrado em face de sujeito passivo diverso daquele elencado pela norma tributária. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO (CARF - Número do Recurso: 135478, 1ª Câmara, Data da Sessão 28.02.07, Rel. Valmar Fonseca de Menezes). No mesmo sentido: Número do Recurso 123557, 3ª Câmara, Data da Sessão 02.12.04, Rel. Emanuel Carlos Dantas de Assis; Número do Recurso: 127711, 3ª Câmara, Data da Sessão 10.09.03, Rel. Carlos Fernando Figueiredo Barros.

⁴⁹⁵ No julgamento do Recurso n° 123.627, o ilustre relator declarou, de forma ostensiva, em seu voto: "em face do entendimento jurisprudencial deste Colegiado de que o erro na identificação do sujeito passivo enseja a improcedência do lançamento, acarretando a extinção do processo em qualquer instância em que venha a ser argüida, dou provimento ao recurso para que seja cancelado o

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ERRO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS CONSTANTE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Entre outros requisitos previstos pela legislação pertinente, a identificação correta do sujeito passivo da obrigação tributária, bem como a perfeita descrição dos fatos que originaram a autuação são indispensáveis para a validade do lançamento do crédito tributário. Anulado o processo a partir do auto de infração inclusive. Recurso anulado. (Número do Recurso 119760, 2ª Câmara, Rel. Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Data da Sessão: 08.07.08).

IRPJ – ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – O erro de identificação do sujeito passivo representa vício insanável, quanto à existência do Ato Administrativo de Lançamento. [...] Recurso Especial do Procurador Negado. (Número do Recurso: 101-138474, 1ª Turma, Rel. José Carlos Passuello, Data da Sessão: 14.04.08).

Na maioria dessas decisões, entendeu-se que, embora o Decreto nº 70.235/72 preveja expressamente apenas duas hipóteses de nulidade do ato de lançamento ou de imposição de penalidade⁴⁹⁷, outras existem, estabelecidas na implicitude desse mesmo diploma legal ou em legislação esparsa, com era o caso da IN SRF nº 94/97, a qual determinava em seu art. 6º que: “sem prejuízo do disposto no art. 173, II, da Lei nº 5.172/66, será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no art. 5º”. O art. 5º, por sua vez, assim prescrevia:

Art. 5º Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente:

I - a identificação do sujeito passivo;

lançamento de ofício em espécie”. No mesmo sentido: Acórdãos nºs. 203-09.965; 302-39.622; 301-34.111; 108-08.174; 101-95364; CSRF/01-05.113.

Em sentido contrário; “NORMAS PROCESSUAIS - ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO - Preclui o direito do recorrente sobre preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, vez que não abordada na peça impugnatória. Preliminar rejeitada” (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Recurso nº 107.129).

⁴⁹⁶ IRPF - LIBERDADE DO JULGADOR - Preliminares como nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, podem ser levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes. Declarado nulo o lançamento por vício formal e, não tendo sido outro realizado na boa e devida forma do direito, não cabe recurso ao Conselho de Contribuintes.” (CARF – Recurso nº 123.128).

⁴⁹⁷ “Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

II - a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;

III - a norma legal infringida;

IV - o montante do tributo ou contribuição;

V - a penalidade aplicável;

VI - o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;

VII - o local, a data e a hora da lavratura;

VIII - a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.

Apesar de a Instrução Normativa a que nos referimos ter sido revogada pela IN SRF n° 579/05, entendemos que não se processou qualquer mudança no rol das causas jurídicas de nulidade do lançamento. Isso porque seus comandos apenas explicitaram o que já estava – e permanece – implícito no Decreto n° 70.235/72. Afinal, não fosse a inobservância das determinações constantes dos arts. 10 e 11 causas de nulidade, qual seria a justificativa para o legislador relacionar todos aqueles elementos e pressupostos como de observância obrigatória?

Com efeito, parece-nos que muito dessa confusão quanto ao tema da natureza do vício na identificação do sujeito passivo dos tributos se deve à redação do item 1 do Ato Declaratório Normativo COSIT n° 02/99 que, a despeito de enunciar que se propõe a dispor sobre *a nulidade de lançamentos que contiverem vício formal e sobre o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário objeto de lançamento declarado nulo por essa razão*, remeteu ao art. 5° da IN SRF n° 94/97, o qual enumera tanto os requisitos de ordem formal, como os de ordem material:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno de Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF 227/98, e tendo em vista o disposto nos arts. 142 e 173, II, da Lei No 5.172, de 25 de outubro de 1966, nos arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/72, e no art. 6° da IN SRF 94/97, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às

Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

1. os lançamentos que contiverem vício de forma - incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5º da IN SRF No 94, de 1997 - devem ser declarados nulos, de ofício, pela autoridade competente;

Não nos parece, todavia, que se possa legitimamente transmutar a natureza de um vício com fundamento apenas nas disposições desse enunciado normativo, especialmente quando se trata de veículo infralegal. O que se verifica é que a incongruência interna do texto resultou da má utilização da técnica de remissão, superável, todavia, pelo próprio contexto normativo, que deixa evidente está regulando apenas e tão-somente os vícios formais.

Pois bem, mesmo sendo esse o panorama da jurisprudência sobre o tema, permanecemos firmes na convicção de que o erro na identificação do sujeito passivo é sim vício material, já que, inquestionavelmente, diz respeito a elemento substancial do ato, ao seu conteúdo. Por conta disso, sua decretação não reabre o prazo decadencial, podendo o Fisco sanear o erro, mediante lavratura de novo lançamento, apenas se ainda em curso o referido prazo.

Por fim, cabe ainda um esclarecimento. Diversos são os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais condicionando a nulidade do lançamento ao cerceamento do direito de defesa do verdadeiro sujeito passivo. Não configurada violação dessa garantia individual, entendem que deve ser mantida a autuação, ainda que o lançamento tenha se dirigido à pessoa diversa:

PRELIMINAR. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INCORPORAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA. A indicação no pólo passivo da obrigação tributária de pessoa jurídica constituída à época dos fatos, após a data da incorporação, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade do lançamento, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa, mormente quando o próprio responsável pela primeira toma ciência do lançamento e subscreve as defesas apresentadas nos autos. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer. [...] RO Negado e RV

Provido em Parte. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Recurso nº 151.588)⁴⁹⁸.

No voto vencedor proferido nos autos do Processo nº 13405.000126/2002-43, ficam muito evidentes as razões e os limites para a adoção desse posicionamento:

Tenho defendido que o julgador antes de declarar a nulidade deve perquirir sobre se o ato, mesmo irregular, atende a finalidade almejada pela lei processual que estabeleceu o requisito para o ato processual. Cândido Rangel Dinamarco sustenta, com muita propriedade, que “a ciência processual deste fim de milênio propugna por um processo civil de resultados. A terceira das conhecidas ondas renovatórias, de que fala a doutrina moderna [...] Como vem sendo dito, cumpre, agora, revisitar as velhas técnicas e moldá-las segundo as premissas teleológicas que passaram a dominar, ou seja: tornar a elas com a consciência de que o processo não é fim em si mesmo nem mero instrumento técnico, nem ligado com exclusividade à ordem jurídico-material e obsessivamente voltado à preservação da letra da lei.” Dentro deste espírito, deve-se dar maior atenção aos valores pretendidos pelo processo, entre os quais, incluem-se os valores justiça, paz social, segurança e efetividade. [...] Assim, antes de se anular o ato processual, é preciso examinar a possibilidade de se aproveitar o ato realizado, eliminando-se ou superando-se o vício que, sobre ele, pesa.

Com efeito, concordamos que nem todo erro do lançamento deva conduzir, necessariamente, à sua invalidação. Se o ato, mesmo defeituoso, alcançar o fim a que se propõe, sem que se verifique qualquer prejuízo às partes, contra ele não deve ser aplicada a sanção de nulidade. Diversos princípios como a economia processual e a instrumentalidade do processo justificariam a sua permanência no ordenamento, ainda que não existisse a regra expressa do art. 60 do Decreto 70.235/72:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

⁴⁹⁸ No mesmo sentido: Acórdãos nºs. 101-94.717; 103 -131971; 01-05.116.

Nos casos concretos analisados, ainda que o erro tenha como questão de fundo um elemento substancial, não se pode afirmar que houve efetivamente um vício, mas mera irregularidade que, dada a sua irrelevância, pode ser “sanada” pelo próprio contexto processual. Afinal, em todas as situações expostas nos precedentes examinados, o verdadeiro sujeito passivo, por alguma razão, tomou conhecimento da exigência e teve oportunidade de se defender, permitindo fosse atingida a finalidade da fixação deste requisito legal.

É por isso que entendemos que, nesses casos, é perfeitamente possível convalidar o ato, ou mesmo considerar como não ocorrido o erro, por interpretação extensiva do art. 60 do Decreto nº 70.235/72. A decretação da nulidade em casos como o presente implicaria, como bem esclarece Ada Pellegrini Grinover,

perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e às partes e demora na prestação jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar à aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação⁴⁹⁹.

Essas ponderações, todavia, em nada interferem na conclusão de que o erro na individualização do devedor em sentido próprio é causa de nulidade da norma que constitui o crédito tributário.

Como é possível perceber, as assertivas constantes dos julgados trazidos à colação aplicam-se exclusivamente às hipóteses de meras irregularidades, isto é, aos casos em que a consignação equivocada do sujeito passivo não for suficiente para impedir o conhecimento do verdadeiro devedor do conteúdo do ato. Nenhuma delas, entretanto, se traduz em ilegitimidade passiva ou configura efetivo prejuízo às partes, como pensamos ocorrer nos casos em que haja a enumeração incompleta ou errônea dos sujeitos passivos e não seja dada às pessoas excluídas, por qualquer meio, a oportunidade de conhecer a exigência.

⁴⁹⁹ GRINOVER, Ada Pellegrini. O contencioso Administrativo na Emenda nº 7 de 1977. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*. 41-42: 55, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 92.

Afinal, não há como sustentar, nesses casos, que o não foi comprometido o fim que justificou a instituição do pressuposto constante dos arts. 10, I, e 11, I, do Decreto nº 70.235/72.

5.5 Considerações conclusivas a respeito da constituição do crédito tributário nas hipóteses de subsidiariedade

Afirmamos no Capítulo 4, notadamente no item 4.2, que a diferença específica entre a solidariedade e a subsidiariedade se resume à presença do benefício de ordem ou de excussão. Por conta disso, concluímos que, de fora à parte as implicações decorrentes dessa peculiaridade, o regime jurídico desses dois institutos é idêntico.

Por conta disso, quase todas as considerações veiculadas nos itens anteriores em relação à solidariedade estendem-se à subsidiariedade. Exceção feita à prerrogativa do credor de escolher à sua conveniência e oportunidade, sem qualquer ordem pré-definida, qual ou quais devedores irá executar, as demais conclusões aplicam-se indistintamente às obrigações marcadas por essas duas características.

Assim, também nos casos de subsidiariedade, terá o Fisco que expedir ato de lançamento ou de aplicação de penalidade em face de todos os codevedores, sob pena de macular a validade desses atos. O empecilho consubstanciado pela presença de regra impondo uma sequência na execução dos devedores afeta apenas os atos de exigência coativa do crédito, não a sua constituição.

Isso por uma razão muito simples: o benefício de ordem tem natureza jurídica de condição de exequibilidade do devedor que beneficia, que não poderá ter seus bens executados enquanto não configurada a insuficiência de

bens do obrigado principal. Trata-se, portanto, de mera ordem de preferência na execução dos devedores, conforme explicamos no item 4.3.

Com efeito, é tão forte a inexistência de exceção ao dever de lançar em nosso sistema que, mesmo nos casos de suspensão da exigibilidade do crédito, há expressa disposição de lei federal (Lei 9.430/96, art. 63) impondo sua realização sob pena de decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário. Ou seja, mesmo se tratando de débito que não poderá ser sequer exigido naquele exato momento, ainda assim tem o Fisco a obrigação de lançar. Assim, sendo este o tratamento outorgado pelo direito positivo às hipóteses de suspensão de exigibilidade, com mais razão, devemos entender imperiosa a necessidade de expedição do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade em face de todos os devedores nos casos de subsidiariedade⁵⁰⁰.

Todavia, como as obrigações subsidiárias são marcadas justamente pela presença de condição de exequibilidade, o Fisco apenas poderá: *i.* constituir o débito em face da integralidade dos devedores, *ii.* notificá-los, *iii.* dar regular seguimento ao processo administrativo correlato e *iv.* inscrever o débito em dívida ativa. Após esse instante, todos os demais atos relativos à cobrança do crédito em relação ao devedor subsidiário ficarão sobrestados até que sobrevenha a condição, isto é, até que se certifique no processo de execução fiscal promovido contra o devedor principal a ausência ou insuficiência de bens para garantir a dívida.

Por fim, é importante que se registre que, no que se refere ao prazo prescricional, é justamente a certificação nos autos do processo executivo que o devedor principal não possui bens suficientes para assegurar o débito a linguagem competente para iniciar a sua fluência. Mesmo não existindo previsão

⁵⁰⁰ Ricardo Lobo Torres defende posição em sentido contrário. Segundo o autor: “a consequência processual da subsidiariedade é que a Fazenda credora pode dirigir a execução contra o responsável, se o contribuinte não possui bens para a penhora, independentemente de estar indicado o seu nome na certidão de dívida ativa (RE 107.322, RTJ 116/718, cit., p. 219). [...] Do ponto de vista processual, ao contrário do que do que ocorre nas hipóteses do art. 134, é necessário no art. 135 (solidariedade) que o auto de infração consigne o nome do responsável e que se lhe assegure direito de defesa.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito Financeiro e Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 227-228).

expressa nesse sentido, entendemos que não há como se admitir interpretação em sentido contrário, já que antes desse instante não há pressuposto suficiente para a execução do responsável, muito menos para caracterizar a inércia do Fisco.

CONCLUSÕES

1. É estéril a tentativa de identificar, na própria regra-matriz de incidência, elementos para se aferir a validade da escolha da pessoa à qual se imputará o dever de pagar tributo. Apenas a norma de competência tributária é índice seguro para delinear o conjunto das alternativas postas ao legislador para a definição do critério pessoal passivo.
2. Os principais limites formais e materiais da norma de competência tributária dirigidos à fixação das notas das pessoas que irão ocupar o lugar sintático de sujeito passivo são: *i.* os princípios constitucionais da capacidade contributiva; *ii.* da vedação ao confisco; *iii.* da estrita legalidade; e *iv.* e algumas disposições de normas gerais, em especial os arts. 121 e 128, do CTN.
3. O princípio da capacidade contributiva limita a atuação do Estado, seja no que respeita ao próprio cabimento da imposição tributária, seja no que se refere à mensuração do gravame.
4. Por força do princípio da capacidade contributiva a dosagem da percussão tributária deve respeitar o nível de aptidão econômica demonstrada pelo sujeito que realizou o fato tributário, tendo em vista aquela mesma experiência factual, isoladamente considerada.

5. O princípio da capacidade contributiva objetiva se aplica a toda e qualquer espécie tributária, não somente aos impostos.
6. A atuação do legislador em desrespeito aos limites impostos pela capacidade contributiva equivale, em última análise, à instituição de tributo com efeitos de confisco. Trata-se de princípios complementares que, simultaneamente, condicionam a atividade estatal de criação e majoração de tributos, imprimindo maior efetividade ao princípio da isonomia tributária e ao próprio direito de propriedade.
7. Por conta desses princípios, a carga tributária deverá ser fixada em níveis razoáveis, especialmente nas ocasiões em que se exige tributo daquele que não realizou o fato jurídico tributário.
8. Essa regra pode ser flexibilizada, em maior ou menor grau, diante de duas circunstâncias: *i.* extrafiscalidade e *ii.* repercussão do ônus financeiro do tributo. Entretanto, mesmo nesses casos, deve-se preservar um limite mínimo: o Estado não poderá comprometer a existência do patrimônio ou das fontes de renda dos administrados por meio da cobrança de tributo.
9. Em face do art. 146, II, ou, de forma mais direta, em razão do que dispõe do art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, não basta que o aspecto pessoal passivo da regra-matriz de incidência tributária seja introduzido no sistema por lei formal para que seja considerado válido. Exige-se, igualmente, que o seu conteúdo, para além dos limites fixados na própria Constituição, observe as normas gerais sobre a matéria, notadamente os arts. 121 e 128 do CTN.
10. Rigorosamente analisados os efeitos que o princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e as normas gerais operam sobre a relação que se deve estabelecer entre o suporte fático da tributação e a sujeição passiva, o que se constata é que eles constituem limites para a repercussão do tributo, não propriamente para a eleição da pessoa de

quem se exige o cumprimento da prestação. E essa realidade poderá variar, ainda, a depender do fato eleito como causa para a imputação da responsabilidade: se lícito ou ilícito.

11. O Código Tributário Nacional contempla duas espécies de sujeito passivo, definíveis de acordo com o próprio conteúdo da norma que regula a obrigação de pagar tributo. Havendo identidade entre o sujeito que figura no antecedente e no consequente normativo, teremos contribuinte; do contrário, ter-se-á responsável.
12. No que diz respeito às suas características, a sujeição passiva poderá ser:
i. exclusiva ou pessoal, quando competir a um único sujeito o pagamento do tributo; ou *ii.* plural ou concorrente, quando houver concurso de sujeitos passivos tributários, sejam eles pertencentes ao conjunto dos contribuinte ou dos responsáveis.
13. A sujeição passiva exclusiva inclui tanto os casos em que, desde o início, é apenas uma a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, como as situações em que, dada a concorrência de fato posterior, a obrigação tributária se transfere para novo sujeito passivo, excluindo a do antigo devedor. A sujeição passiva plural, por sua vez, subdivide-se em subsidiária e solidária.
14. Para se apropriar de terceiros na condição de responsável, o legislador terá duas opções: *i.* acompanhar as prescrições dos arts. 130 a 137 do CTN ou *ii.* definir, ele próprio, o desenho estrutural da norma de responsabilidade tributária. A permissão para optar por esta segunda alternativa, todavia, está condicionada à observância das disposições do art. 128 do CTN.
15. O legislador complementar positivou no art. 128 do CTN dois enunciados que integram duas normas de competência diferentes, com conteúdo e sujeitos competentes igualmente diversos.

- 15.1. O primeiro deles se dirige à norma que regula a atividade do ente político tributante. Estabelece autorização para definir denotativamente novos responsáveis tributários, distintos daqueles enumerados nos artigos 130 a 138 do próprio Código, desde que respeitado um requisito: a pessoa designada deve manter relação com o próprio fato tributário, que não pessoal e direta.
- 15.2. Nesses casos, o legislador ordinário não tem competência para instituir como responsável tributário pessoa que mantenha vínculo apenas com o realizador da materialidade do tributo.
- 15.3. O segundo enunciado, construído a partir da locução “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, deve ser interpretação no sentido de que, caso o veículo utilizado para inserir no sistema novas hipóteses de responsabilidade tributária seja a lei complementar, retomam-se apenas os limites definidos na própria Constituição, não sendo obrigatória a observância do “vínculo indireto com o fato jurídico tributário”.
- 15.4. O efeito da instituição de nova hipótese de responsabilidade por meio de lei complementar é, independentemente de compilação, adicioná-la ao rol das espécies já enumeradas no Capítulo V do CTN, uma vez que todas elas possuem idêntica natureza ontológico-formal. A presente interpretação do art. 128, do CTN, significa restrição à escolha do sujeito passivo não prevista na Constituição da República. Posicionamos, todavia, dessa forma por entendermos que o legislador complementar não está impedido de ampliar direitos e garantias individuais, desde que, para tanto, atue nos estritos contornos de suas atribuições, como pensamos ter ocorrido no presente caso (cf. art. 146, II e III, da CF/88).
16. Responsabilidade tributária é norma jurídica que colabora na fixação do sujeito passivo do tributo, entrando em relação com os demais

enunciados que integram a regra-matriz de incidência em sentido amplo, cujo resultado variará a depender da espécie de que se trate.

17. O cálculo de relações que se estabelece entre a regra de responsabilidade e o critério pessoal da regra-matriz de incidência em sentido amplo é ditado pela característica da regra de responsabilidade. Subsidiariedade, solidariedade e exclusividade, sob essa perspectiva, são critérios para a superação dessa antinomias, no plano das normas individuais e concretas.
18. O arranjo sintático do antecedente da regra de responsabilidade tributária é sempre um enunciado molecular, composto pela descrição de duas situações: as notas do fato jurídico tributário conjugado as de outro evento qualquer, lícito ou ilícito. É justamente este “fato complexo” a causa eleita pelo legislador para a imputação da responsabilidade.
 - 18.1. Mesmo nos casos de substituição tributária para frente, essa regra se mantém. A única diferença é que o fato tributado é presumido.
19. A dependência que se estabelece entre o fato da responsabilidade e o fato jurídico tributário é meramente lógica, não cronológica. Assim, é possível e, em alguns casos, obrigatório, que se constitua norma individual e concreta direta e exclusivamente em face do responsável.
20. O objetivo a ser alcançado com a instituição da norma de responsabilidade (punir ou responsável ou viabilizar/simplificar a arrecadação) determina a extensão dos fatos que poderão figurar na sua hipótese. A natureza destes fatos (lícito/ilícito), por sua vez, fixa o regime jurídico aplicável.
21. Não é qualquer ilícito que poderá ensejar atribuição de responsabilidade tributária. É indispensável que da infração decorra resultado específico, qual seja, mascarar a ocorrência do evento tributário para não recolher a quantia devida a título de tributo, pagá-la com redução ou diferir, no tempo, a prestação pecuniária.

22. O elemento subjetivo é essencial para a conformação de qualquer ilícito tributário tomado como antecedente da regra de responsabilidade. O que o art. 136 do CTN dispensa é apenas a intenção do agente diretamente dirigida ao resultado (dolo).
23. Para instituir norma de responsabilidade tributária, o legislador terá, em regra, que escolher eventos que, por sua natureza, permitam deslocar o ônus econômico do tributo para o sujeito que praticou o fato tributário. Só assim ter-se-ão observados os limites da norma de competência tributária, quais sejam: capacidade contributiva, vedação ao confisco e direito de propriedade.
24. Para assegurar a repercussão da carga tributária, o legislador positivou duas alternativas: necessidade de vinculação indireta do responsável ao suporte fático da tributação ou ao sujeito que o realizou.
25. A prescrição de regra de repercussão jurídica é suficiente para harmonizar a instituição da responsabilidade aos limites da norma de competência tributária relativos à sujeição passiva. É indiferente a prova da transferência do encargo econômico *in concreto*.
26. O legislador pode se apropriar de situações que, no seu entender, são indiciárias de repasse do ônus financeiro para o sujeito que realizou a materialidade do tributo. O que não se pode admitir é que a escolha recaia sobre fatos que, por sua própria natureza, indiquem justamente o contrário, ou seja, que não haverá a transferência da carga tributária.
27. Será indispensável previsão expressa autorizando a repercussão jurídica apenas quando, para operacionalizá-la, o responsável tiver que mitigar direito alheio.
28. É desejável, porém não obrigatória, a repercussão jurídica (reembolso ou retenção) nas hipóteses em que a responsabilidade deriva da prática de ato ilícito, vez que ela tem natureza de pena.

- 28.1. Mesmo nesses casos, é possível manter o direito de reembolso ou retenção contra o realizador do fato jurídico tributário, já que assim: *i.* asseguram-se os interesses do Fisco – que terá mais chances de receber o pagamento do tributo; *ii.* pune-se o infrator – que terá seu patrimônio desfalcado, ainda que temporariamente, para a satisfação do crédito tributário; e, simultaneamente, *iii.* evita-se a instituição de mecanismo de enriquecimento ilícito ao realizador do fato tributário – já que será ele quem irá suportar efetivamente o ônus tributário.
- 28.2. Ressalvamos, todavia, as situações em que a obrigação do contribuinte tenha sido inadimplida exclusivamente por dolo ou culpa do próprio responsável tributário. Nesses casos, se o responsável efetuar o pagamento, o seu direito de reembolso terá como conteúdo apenas o valor principal do tributo, não alcançado os juros de mora e as multas cobradas, pois foi ele próprio que deu causa à infração. De igual modo, se ficar caracterizada a existência de conluio entre o responsável e o contribuinte, as penalidades decorrentes da infração, nas suas relações internas, devem ser divididas entre ambos.
29. Os arts. 130 a 133 do CTN impõem responsabilidade exclusiva ao adquirente de bens com débitos tributários à época da sucessão.
- 29.1. Na hipótese de a sucessão de bens se verificar em instante posterior à constituição do crédito contra o antigo proprietário, a incidência da norma de responsabilidade provocará os seguintes efeitos: *i.* constituição da obrigação tributária contra o sucessor (N2); e *ii.* revogação da norma individual e concreta na qual o sucedido figurava no pólo passivo da obrigação (- N1).
- 29.2. Por outro lado, caso não tenha sido constituído o crédito contra o titular original do bem no instante da sucessão, a norma de responsabilidade produzirá os seguintes efeitos: *i.* constituição da obrigação tributária

contra o sucessor (N2); e *ii.* ineficácia técnica do critério pessoal passivo da regra-matriz de incidência em sentido amplo (-N1).

- 29.3. O cálculo de relações referidos nos itens 29.1. e 29.2. é aquele estabelecido no plano das normas individuais e concretas. A regra-matriz de incidência e a norma de responsabilidade dos sucessores permanecem ambas válidas no sistema, já que neste caso a regra de superação de antinomias aplicável é a da especialidade (art. 2º, § 2º, da LICC).
30. A norma veiculada no art. 129, do CTN foi apenas parcialmente recepcionada pela CF/88. Isso porque inclui na responsabilidade do sucessor situações em que é inviável a repercussão jurídica do encargo financeiro do tributo, em clara violação aos limites constitucionais da competência tributária.
- 30.1. A responsabilidade dos sucessores apenas poderá alcançar os débitos constituídos ou em fase de constituição à data do ato sucessório, porque nessas situações é possível inferir ser provável a repercussão do ônus do tributo para o realizador do fato tributado. Essa conclusão é afastada em caso de conluio entre sucessor e sucedido para ocultar ou distorcer a ocorrência dos respectivos eventos tributários.
31. As hipóteses de responsabilidade prescritas nos arts. 135 e 137, do CTN, são, igualmente, caracterizadas pela exclusividade. Por conta disso, se lhes aplicam as mesmas conclusões relativas à responsabilidade por sucessão.
32. A regra de substituição tributária implica mutilação do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo. Como efeito do encontro dessas duas normas, inibe-se juridicamente a possibilidade de exigência do tributo da pessoa que realizou o fato tributado em qualquer circunstância, fixando-se, em contrapartida, sujeito diverso para ocupar

o lugar sintático de devedor. É justamente esse traço que a diferencia das demais espécies de responsabilidade.

- 32.1. O efeito produzido pela regra de substituição é muito similar ao da norma de isenção.
- 32.2. Caso seja revogada a regra de substituição, o realizador do evento tributário passa a assumir o lugar sintático de sujeito passivo do tributo sem que seja necessária a edição de qualquer outro enunciado prescritivo nesse sentido. Respeitado o princípio da anterioridade, passará a ser legítima a exigência de tributo da sua pessoa, não na qualidade de substituído, mas de contribuinte.
33. A solidariedade passiva encerra tantas relações jurídicas quantos forem os devedores envolvidos. Identidade só há em relação ao seu objeto.
34. A diferença específica entre solidariedade e subsidiariedade resume-se ao estabelecimento de uma ordem de preferência na execução dos codevedores, usualmente denominado benefício de ordem ou de excussão.
35. O benefício de ordem tem natureza de condição de exequibilidade de um dos codevedores. Nesse caso, o evento futuro e incerto que a subordina corresponde à impossibilidade de pagamento da dívida pelo codevedor principal.
36. Estão positivados no art. 124 do CTN dois enunciados sobre a solidariedade: *i.* o primeiro deles (inciso I) se dirige à norma que regula o lançamento do crédito tributário, autorizando o fiscal ou o próprio particular a constituir norma individual e concreta em face de todas as pessoas que tenham interesse jurídico comum no fato tributário; *ii.* já o segundo (inciso II), interfere diretamente na norma de competência para instituir tributos, estabelecendo expressa permissão para o ente político definir denotativamente outros vínculos de solidariedade, inclusive entre sujeitos passivos distintos daqueles enumerados no próprio CTN.

37. Apenas o interesse jurídico comum autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Se o fato jurídico tributário corresponder à situação jurídica, configura-se o interesse comum apenas quando mais de uma pessoa concorre para a sua realização. Tratando-se de negócio jurídico, dá-se entre as pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo.
38. Por conta da disposição do art. 124, I, do CTN, configura-se situação híbrida, já que num único sujeito reúnem-se, ao mesmo tempo, as condições de contribuinte e responsável. Se não houvesse regra de solidariedade entre os sujeitos que têm interesse jurídico comum no evento tributário, apenas seria possível exigir-lhes, legitimamente, o valor proporcional à sua efetiva participação no fato.
39. A solidariedade por interesse comum não se aplica nas hipóteses em que mais de um sujeito realiza o suporte factual de qualquer das regras de responsabilidade. Nesses casos, todos ficarão individualmente obrigados ao pagamento do tributo, sem, todavia, que se estabeleça entre eles qualquer vínculo.
40. São apenas duas as situações em que se imputa solidariedade entre empresas que compõem grupo econômico: *i.* interesse comum de seus membros no fato jurídico tributário ou *ii.* abuso da personalidade jurídica.
41. O campo de eleição dos responsáveis solidários segue a regra geral de definição dos sujeitos passivos tributários: os contornos objetivos ou subjetivos do suporte fático da tributação.
42. A despeito da literalidade do art. 128 do CTN, também é possível instituir solidariedade entre contribuinte e responsáveis tributários. O fundamento de validade é o art. 124, II, do CTN.

43. Caso o legislador pretenda instituir vínculo de solidariedade com responsáveis já contemplados no CTN, alterando, com isso, o tipo de relação que mantêm com o realizador do fato tributário, terá que fazê-lo mediante lei complementar.
44. Apenas a transferência definitiva da propriedade (alienação), decorrente de negócio jurídico *inter vivos*, celebrado entre duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, de direito privado é suficiente para configurar a hipótese prevista no art. 133, II, do CTN.
45. A responsabilidade subsidiária prescrita pelo art. 133, II, alcança apenas os tributos direta e exclusivamente relacionados à exploração do estabelecimento empresarial cedido.
46. O direito de regresso do responsável varia diante das particularidades das relações internas estabelecidas entre os devedores solidários. Leva-se em consideração: *i.* a espécie de solidariedade (paritária ou dependente); *ii.* o sujeito que realiza o pagamento (responsável ou contribuinte); *iii.* o objeto do pagamento, se parcial ou integral; e *iv.* a natureza do fato que implica a solidariedade, se lícito ou ilícito.
47. O comando prescrito no art. 125, II, do CTN aplica-se exclusivamente aos casos de solidariedade paritária.
48. Nas hipóteses de solidariedade tributária, a Administração Pública apenas está autorizada a exigir tributos, notadamente quando acompanhado da aplicação de penalidades, caso assegure a todos os co-devedores a prévia e concomitante notificação do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade.
- 51.1. Esta regra apenas poderá ser mitigada caso no instante da constituição do fato jurídico tributário o Fisco não tenha acesso ao evento da responsabilidade solidária, seja porque ele simplesmente ainda não ocorreu, seja porque o próprio sujeito passivo utilizou-se de elementos ardilosos para mascarar a sua ocorrência.

49. Nessas duas situações, admitir-se-á a posterior intimação dos demais devedores, desde que dentro do prazo decadencial e, se for o caso, enquanto a norma individual e concreta produzida pelo particular esteja pendente de homologação.
50. O permissivo civilista, que aproveita o direito tributário, consistente na autorização para o credor escolher o codevedor de quem irá cobrar o débito, somente encontra aplicação a partir da constituição da integralidade das relações jurídicas que vinculará.
51. A notificação unipessoal do auto de infração e imposição de multa é nula porque implica violação do: *i.* art. 142, do CTN, que estabelece que o lançamento é vinculado e obrigatório; *ii.* art. 142, do CTN, *c/c* os arts. 10, I, e 11, I, do Decreto nº 70.235/72 que prescrevem que auto de infração e a notificação de lançamento deverão, obrigatoriamente, individualizar o devedor; *iii.* art. 5º, incisos LIV e LV, da CF, que asseguram o direito à ampla defesa e ao contraditório também em âmbito administrativo; *iv.* art. 26 a 28, da Lei nº 9.784/99 e arts. 46, 49, 468 e 469, do CPC, os quais, conjuntamente, asseguram o direito de os sujeitos não sofrerem repercussões de atos em relação aos quais não foram informados; e *v.* art. 150, I, da CF, por desrespeito ao princípio da estrita legalidade.
52. A faculdade de escolha do devedor de quem irá demandar a integralidade do débito não tem significação diferente nas órbitas do direito civil e do direito tributário. Num e noutro caso, exige-se sempre linguagem prévia constituindo os vínculos solidários como condição para o exercício desse direito. A diferença é que, enquanto no direito civil o pressuposto factual para a aplicação de seus comandos vem em regra associado à linguagem que o certifica e que imputa a correlata relação jurídica, já que, a manifestação de vontade das partes envolvidas é tomada, a um só tempo, como evento social e fato jurídico, nas

relações tributárias, esses dois momentos exigem sempre linguagens distintas.

53. O art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6.830/80 não se prestam para inverter o ônus da prova do fato da responsabilidade solidária diante da mera indicação do nome do responsável no título executivo fiscal, por duas razões fundamentais: *i.* se foi o próprio Fisco que constituiu o fato jurídico da responsabilidade e a correlata relação jurídica, a ele, e somente a ele, compete provar a veracidade de suas alegações, afinal, como visto, é de quem alega a obrigação de provar; *ii.* se é verdade que todos os atos jurídicos gozam de presunção de validade, como condição mesma de operatividade do sistema jurídico, não há qualquer razão para se tomar o art. 204 do CTN e o art. 3º da Lei nº 6.830/80 com esta extensão, imputando-se liquidez de certeza a título executivo lavrado sem a demonstração da ocorrência do fato da responsabilidade solidária.
54. Constar na Certidão de Dívida Ativa é requisito admissibilidade da execução fiscal, não presunção, ainda que relativa, de responsabilidade tributária.
55. Apenas o *erro de fato* autoriza seja o lançamento revisto de ofício.
56. Se o Fisco, à época da realização do lançamento ou da lavratura de auto de infração, sabia ou tinha a possibilidade de saber que a materialidade do tributo foi realizada por mais de uma pessoa (solidariedade paritária) ou que, dada às peculiaridades da ocorrência factual, outros sujeitos deveriam ser incluídos na relação jurídica tributária (solidariedade dependente), não poderá alegar mero equívoco na indicação do sujeito passivo para fins de revisar o lançamento.
57. Além de o erro de direito não se enquadrar nas hipóteses taxativas que autorizam a revisão do lançamento (art. 149, do CTN), a incompleta indicação dos devedores pode ser interpretada no sentido de que, à época do lançamento, a Fazenda entendia ser apenas aquele(s) o(s) sujeito(s)

obrigado(s) ao pagamento do tributo. Assim, a posterior tentativa de acrescentar novas pessoas ao polo passivo da exigência equivale à modificação de critério jurídico, inidônea para atingir fatos já consumados, nos termos do art. 146, do CTN, e do princípio da irretroatividade das normas.

58. Somente é legítima a revisão de ofício do lançamento para incluir devedores solidários no seu polo passivo em duas situações: *i.* caso no instante da sua expedição ainda não tenha se consumado o fato da responsabilidade; ou *ii.* quando, por algum motivo relevante, o Fisco não tenha acesso à sua ocorrência, o que se verifica especialmente nas hipóteses de dolo ou fraude do próprio sujeito passivo ou de terceiros, na tentativa de mascarar a sua realização.
59. Ainda que Autoridade Fiscal não tenha dado causa ou concorrido para a expedição de lançamento com defeito, para sanar o vício, terá igualmente que se submeter ao limite temporal de decadência definido no art. 150, § 4º c/c o art. 173, face à expressa prescrição do parágrafo único, do art. 149, do CTN. Isso pressupondo-se que não houve homologação expressa do lançamento original, já que do contrário, o crédito já estará definitivamente extinto.
60. Nas circunstâncias em que o sujeito passivo concorre com dolo ou fraude para mascarar a ocorrência do evento da solidariedade, o prazo de decadência se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte ao: *i.* da realização do fato jurídico tributário; ou *ii.* do fato da responsabilidade solidária, o que vier por último
61. Resistindo o sujeito passivo à pretensão do Fisco pela apresentação de defesa, o único veículo de linguagem legítimo para promover alterações no ato de lançamento ou de aplicação de penalidade é a invalidação, seguida, ou não, de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo legal. A partir deste instante não há mais espaço para a revisão de ofício.

62. A toda evidência, o Código Tributário Nacional adotou a acepção restrita de vício de forma. Não haveria qualquer razão para o legislador fazer expressa referência a este conceito no art. 173, II, como critério de *discrimen* para a outorga de regime jurídico e, a despeito disso, permitir que fossem imputadas as mesmas consequências aos erros materiais e formais. Quisesse regular esses dois vícios de maneira idêntica, bastava não empregar o léxico *formais* em seu texto.
63. A individualização de um único sujeito no polo passivo do lançamento ou do auto de infração nas situações de solidariedade tributária é típico exemplo de vício material, já que, nesses casos, é nítido o descompasso entre o critério pessoal da regra-matriz de incidência, já com a interferência das regras sobre responsabilidade, e o sujeito passivo denotativamente definido na norma que constitui o crédito tributário.
64. A decretação da invalidade do lançamento, nesses casos, não tem o condão de interromper ou suspender o prazo de decadência. Para expedir novo lançamento, o Fisco deverá desconsiderar o ato nulo e observar as regras gerais de decadência previstas no art. 173, I, e no art. 150, § 4º, ambos do CTN, ou, ainda, em norma específica estabelecida na legislação de determinados tributos.
65. Também nos casos de subsidiariedade, terá o Fisco que expedir ato de lançamento ou de aplicação de penalidade em face de todos os codevedores, sob pena de macular a validade desses atos. O empecilho consubstanciado pela presença de regra impondo uma sequência na execução dos devedores afeta apenas os atos de exigência coativa do crédito, não a sua constituição.
66. Como as obrigações subsidiárias são marcadas justamente pela presença de condição de exequibilidade, o Fisco apenas poderá: *i.* constituir o débito em face da integralidade dos devedores; *ii.* notificá-los; *iii.* dar regular seguimento ao processo administrativo correlato; e *iv.* inscrever

o débito em dívida ativa. Após este instante, todos os demais atos relativos à cobrança do crédito em relação ao devedor subsidiário ficarão sobrestados até que sobrevenha a condição, isto é, até que se certifique no processo de execução fiscal promovido contra o devedor principal a ausência ou insuficiência de bens para garantir a dívida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. Tradução de Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ADEODATO, João Maurício Leitão. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade à ética na ciência*. São Paulo: Saraiva, 1996.

AFTALIÓN, Enrique R.; VILANOVA, José; RAFFO, Julio. *Introducción al derecho, conocimiento y conocimiento científico, historia de las ideas jurídicas, teoría general del derecho, teoría general aplicada*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *El Lenguaje del Derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1983.

_____. *Análisis lógico y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

_____. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 2002.

_____. *Definiciones y normas. El lenguaje del derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 1983.

ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica. Pensamento Formal e Argumentação: elementos para o discurso jurídico*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ALVIM, Agostinho. *Da inexecução das obrigações e suas conseqüências*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade dolosa e culposa dos sócios administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica, In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Público*. São Paulo, n. 93.

_____. Limitações constitucionais ao poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 62, 1993.

_____. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. Sistema Tributário na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 51, jan./mar. 1990.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista de Direito Tributário*. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 49, 1989, p. 73-99.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. ISS – Consórcio para execução de obras de construção civil – Solidariedade passiva das empresas consorciadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 43, abr. 1999, p. 164-184.

_____. ISS e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: O Rocha, n. 122, p. 7-24, nov. 2005.

_____; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

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

_____. Comentários dos artigos 121 a 137. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008.

_____; MARTINS, Ives Gandra. Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.) *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. Cap. 2.. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano: Giuffrè, 1965.

BEVILÁQUA, Clovis. *Código Civil comentado*. v. 1. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1916.

BOBBIO, Norberto. *Teoria norma jurídica*. 2. ed. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2003.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Tradução Maria Celeste C. J. Santos Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1999.

_____. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007.

BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.) *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. Cap. 2.. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Isenções tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. *Obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Sistema Tributário na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, (13) 47, p. 132-142.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1980.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *O direito na sociedade complexa*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2. ed. Almedina: Coimbra, 1998.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*. v. 9. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

CARMO, Laura do; HOUAISS, A.; VILLAR, M. S. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

CARREIRO, Luciano Dórea Martinez, FILHO, Rodolfo Pamplona. Repensando a exegese do art. 455 da CLT. *Revista Ciência Jurídica do Trabalho*. Ano 1. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições, 1998.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *ICMS*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. Saraiva: São Paulo, 2008.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Formalização da linguagem - proposições e fórmulas*. Direito - revista do programa de pós-graduação em direito - PUC/SP. São Paulo: Max Limonad, 1995.

_____. *O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 45, p. 32-36, 1988.

_____. *Dificuldades jurídicas emergentes da adoção dos chamados “tributos fixos”*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

_____. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários*. Programa de Pós Graduação em Direito Tributário, PUC/SP, n. 2. 1995.

_____. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 62, out./dez. 1993, p. 111-132.

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 55, ano 15, jan./mar. 1991.

_____. Hipótese de incidência tributária e normas gerais de direito tributário. In: MORAIS, Bernardo Ribeiro et. al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência*. 12. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

CAVALCANTI, Temístocles Brandão. *Teoria dos atos administrativos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Programa de Responsabilidade Civil*, 7. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*. Desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____; DERZI, Mizabel Abreu Machado. *IRRF, CPMF e IOF – Responsabilidade Tributária de Correntistas e Instituições Financeiras*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 133, out. 2006, p. 121-141.

CONRADO, Paulo César. Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. Debates. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. Cap. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Tutela Jurisdicional Diferenciada (Cautelar e Satisfativa) em Matéria Tributária. *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Dialética, 2003.

COPI, Irving. *Introdução à lógica*. 2. ed. Tradução de Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1981.

COSSIO, Carlos. *La Teoría Ecológica Del Derecho y el concepto jurídico de libertad*. Segunda Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot: 1964.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das Obrigações*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993.

DARZÉ, Andréa Medrado. Os limites da responsabilidade tributária dos adquirentes de bens imóveis. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius Neder (coords.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

DELLEPIANE, Antonio. *Nova teoria da prova*. Tradução de Erico Maciel, Campinas: Minelli, 2004.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Noções práticas de direito comercial*. 13. ed. atualizada por Waldir Vitral. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Vocabulário jurídico*. 24. ed. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977.

_____. Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 5. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1980.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. Comentários a obra de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 2, 23. ed.: Teoria das Obrigações. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 7, Responsabilidade Civil, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. *Conflito de normas*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due process of law”*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DUCROT, Oswald; TODOROV, Tzvetan. *Dicionário enciclopédico das ciências da linguagem*. Lisboa: Dom Quixote, 1991.

ECO, Umberto. *Tratado geral de semiótica*. 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 1995.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 3. ed. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1972.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro, Ed. Rio, 1976.

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FARINA, Juan M. Damnificado directo y indirecto. In: *Enciclopédia Jurídica Omeba*, t. 5.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____; NEDER, Marcos Vinicius (Coords.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Conceito de sistema no direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

_____. Contribuições (2) – mesa de debates. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. *Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Da inexistência de fundo de comércio nas sociedades de profissionais de engenharia. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. Nova Série, Ano XXXVI. São Paulo: Malheiros, n. 111, jul./set. 1998.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FIORIN, José Luiz. *Linguagem e ideologia*. 8. ed. São Paulo: Ática, 2005.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

_____. Para uma teoria da tradução. *Revista Brasileira de Filosofia*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia, v. 19, n. 73, 1969.

GAGLIANO, Pablo Stolze, FILHO, Rodolfo Pamplona. *Novo Curso de Direito Civil*. v. II, Obrigações. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. Trabalho inédito apresentado como Tese para a obtenção do título de Doutor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2008.

_____. *Contribuições Especiais*. Natureza e regime jurídico. *Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano. Giuffrè, 1965.

GIARDINA, Emilio. *Le basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.

_____. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Obrigações*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Contratos*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Princípios informadores do “critério pessoal” da regra-matriz de incidência tributária. *Revista de Direito Tributário*. n. 23-24, 1983, p. 253-265.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *O direito posto e o direito pressuposto*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GREGO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRINOVER, Ada Pellegrini. O contencioso Administrativo na Emenda nº 7 de 1977. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*. 41-42: 55, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUIBOURG, Ricardo A. *Teoría general del derecho*. Buenos Aires: La Ley, 2003.

_____; GHIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

HART, Herbert. *O conceito de direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HOFFMANN, Suzy Gomes. *Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Copola Editora, 1999.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolancamento"*. São Paulo: Dialética, 1997.

HOSPERS, Jonh. *Introducción al análisis filosófico*. 2. ed. Tradução Espanhola de Julio César Armero San José. Madrid: Alianza Universidad Textos, 1984.

INGROSSO, Gustavo. *Instituzioni di diritto finanziario*. v. II. Napoli: Jovene, 1937.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

JAKOBSON, Roman. *Lingüística e comunicação*. São Paulo: Cultrix, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986.

KANT, Immanuel. *Lógica*. 3. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed., 5. tir. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *Teoria Geral das Normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: SafE, 1986.

_____. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *O problema da justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria geral do direito e do estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LANGER, Suzanne K. *An introduction to symbolic logic*. 3rd ed. New York: Dover, 1967.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.

LEAL, Hugo Barreto Sodrê. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

LIMA, Alvino. *Culpa e Risco*. 2. ed. Revista e atualizada pelo professor Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária*. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

- LOTUFO, Renan. *Código Civil Comentado. Obrigações: parte geral (arts. 233 a 420)*. v. 2, São Paulo: Saraiva, 2003.
- LUHMANN, Niklas. *Teoría política en el estado de bienestar*. Madrid: Alianza, 1997.
- _____. *Sociologia do direito I*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.
- _____. *Sociologia do direito II*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985.
- MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no sistema brasileiro*. Belo Horizonte: s.e., 1968.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Comentário ao Código Tributário Nacional*. v. I-II. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. *Uma introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. Execução Fiscal e Responsabilidade de Sócios e Diretores de Pessoas Jurídicas. *Revista de Estudos Tributários*. Síntese, vol. 23, jan./fev. 2002
- _____. Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 5, São Paulo: Resenha Tributária; CEEU, 1980.
- MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz. *Curso de Processo Civil – Execução*. v. 3, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*. v. 9. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.
- _____. *O Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 5. São Paulo: Resenha Tributária – CEEU, 1980.
- _____. Responsabilidade Tributária à Luz do Artigo 135 do CTN. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II, 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2002. .

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. v. 1. 3.

ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*, São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MENDONCA, Daniel. *Exploraciones normativas: hacia una teoría general de las normas*. Cidade do México: Fontamara, 1999.

_____. *O problema fundamental do conhecimento*. Campinas: Bookseller, 1999.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil. Direito das Obrigações*. 1ª Parte. Das Modalidades das Obrigações. Dos Efeitos das Obrigações. 14. ed. São Paulo: Saraiva: 1979.

MORCHÓN, Gregório Robles. *El derecho como texto: cuatro estudios de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

MUSSALIM, Fernanda; BENTES, Anna Christina (Org.). *Introdução à lingüística: domínios e fronteiras*. 6. ed. São Paulo: Cortez, 2006.

NASCIMENTO, Octávio Bulcão. *Responsabilidade Tributária dos Sucessores*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de mestre em direito tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 1999.

NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

_____; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1998.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *O Contribuinte Substituto do ICM*. tese aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, 1989.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. *Novo Código Tributário Alemão*. Tradução de Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado, Gerd W. Rothmann, outros. São Paulo: Forense; IBDT, 1978.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 2006.

PAULA JÚNIOR, Aldo de. *Responsabilidade por infrações tributárias*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação de Mestrado na PUC/SP, 2007.

PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 2000.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*.

São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed., 2008.

PEREIRA Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. II, 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PFÄNDER, A. *Lógica*. 3. ed. Buenos Aires: Espasa-Calpe, 1945.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo I, II, IV. Campinas: Bookseller, 2000.

_____. *O problema fundamental do conhecimento*. Campinas: Bookseller, 1999.

POTHIER, Robert Joseph. *Tratado das obrigações*. Tradução de Adrian Sotero De Witt Batista e Douglas Dias Ferreira. Campinas: Servanda, 2001.

PUGLIESE, Mario. *Istituzioni di diritto finanziario*. Padova: Cedam, 1937.

REALE, Miguel. *Paradigmas da cultura contemporânea*. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Filosofia do Direito*, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. *Lições Preliminares de Direito*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROBLES, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil. Responsabilidade Civil*. v. 4, 27. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito Civil – Parte Geral das Obrigações*. v. 2, 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROSS, Alf. *El concepto de validez y otros ensayos*. México: Fontamara, 2001.

_____. *Lógica de las normas*. Madrid: Tecnos, 1971.

_____. *Direito e Justiça*. São Paulo: Edipro, 2003.

RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de Direito Civil*. v. 3, Campinas: Bookseller, 1999.

SALOMÃO, Marcelo Viana; JÚNIOR, Aldo de Paula. *Processo administrativo tributário: Federal e Estadual*. São Paulo: MP Editora, 2005.

SAMPAIO, Alcides da Fonseca. *Contribuições Sociais - Responsabilidade Subsidiária das empresas - Retenção de 11% - Lei 9711*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 96, set. 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Classificações no sistema tributário Brasileiro*. In: *Justiça tributária: 1º congresso internacional de direito tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Lançamento Tributário*. 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SARTIN, Agostinho. Sujeição Passiva no ICM. *Revista de Direito Tributário*. v. 7, n. 25-26, São Paulo: Malheiros, jun./dez. 1983, p. 176-196.

SAVATIER, René. *Traité de la Responsabilité Civile em Droit Français*. v. I, n. 4. Paris : Droit et Jurisprudence, 1939.

SCHMILL, Ulisses. *La derogación y la anulación como modalidades del ámbito temporal de validez de las normas jurídicas*. 19. ed. Doxa – Publicaciones periódicas. Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 1996.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 137, fev. 2007, p. 38-64.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. Sujeito Passivo das Taxas. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 16, 1971.

_____. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

SPAACK, Torben. *The concept of legal competence: an essay in conceptual analysis*. Trad. Robert Carroll. Vermont: Dartmouth, 1994.

TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

THEODORO JÚNIOR Humberto. *Processo de Execução*. 6. ed. São Paulo: Ed. Univ. de Direito, 1981.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. v. 1. Tradução da 18. ed. Alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Defesa e provas no processo administrativo tributário federal: momento para a sua produção, espécies probatórias possíveis e exame de sua admissibilidade. In: SALOMÃO, Marcelo Viana; JÚNIOR, Aldo de Paula. *Processo administrativo tributário: Federal e Estadual*. São Paulo: MP Editora, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito Financeiro e Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. *Sistemas constitucionais tributários*. v. 2. tomo 2. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TRASK, R. L. *Dicionário de linguagem e lingüística*, 2. ed. Trad. Rodolfo Ilari; revisão técnica Ingendore Villaça Koch, Thaís Cristófaró Silva. São Paulo: Contexto, 2006.

VALLADO BERRÓN, Fausto E. *Teoría General del Derecho*. México: UNAM Textos Universitários, 1972.

VARELA, João de Matos Antunes. *Direito das Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____. *Das obrigações em Geral*. v. I, 9. ed. Coimbra: Almedina, 1996.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 1-2. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003.

_____. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica)*. Revista de Direito Público: RT, n. 61, 1982.

_____. *Sobre o Conceito de Direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

VILLEGAS, Hector B. Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e Sujeitos Passivos na Obrigação Tributária. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 30, jul./ago. 1974, p. 271-279.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VON WRIGHT, George Henrik. *Norma y Acción*. Una investigación lógica. Madrid: Editorial Tecnos, 1970.

_____. *Normas, verdad y lógica*. 2. ed. México: Fontamara, 2001.

WALD, Arnoldo. *Curso de Direito civil Brasileiro. Obrigações e contratos*. v. II, 12. ed. revista, ampliada e atualizada com a colaboração de Semy Glanz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995.

WARAT, Luis Alberto. *O direito e sua linguagem*, 2. ed. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1995.

_____. A sentença como fato criador de normas. In. PRADO, Luis Régis; KARAM, Munir (coords.). *Estudos de filosofia do direito: uma visão integral da obra de Hans Kelsen*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado lógico-filosófico: investigações filosóficas*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Contribuinte responsável no imposto de renda sobre juros pagos a residentes no exterior. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 15, n. 55, jan./mar. 1991, p. 82-114.