

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Márcio Alexandre Ioti Henrique

A sujeição passiva e a responsabilidade tributária dos sucessores
no Código Tributário Nacional

Mestrado em Direito

SÃO PAULO – 2009

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Márcio Alexandre Ioti Henrique

A sujeição passiva e a responsabilidade tributária dos sucessores
no Código Tributário Nacional

Mestrado em Direito

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação do Professor Doutor José Artur Lima Gonçalves.

BANCA EXAMINADORA

Presidente e Orientador _____

2º Examinador _____

3º Examinador _____

À minha família que sempre me incentivou durante a realização desta dissertação e por tudo que lhes devo.

À Renata Ribeiro Cavalli, que de maneira especial soube me escutar pacientemente, apoiando-me em todos os momentos dedicados a este trabalho.

Os meus agradecimentos ao Professor Doutor José Artur Lima Gonçalves, que além de sua orientação, proporcionou-me grandes lições não apenas em Direito.

RESUMO

A sujeição passiva e a responsabilidade tributária sempre foram temas tormentosos e nunca encontram unanimidade entre os doutrinadores e, principalmente, na jurisprudência dos Tribunais brasileiros.

Neste trabalho é realizada a análise de referidos institutos, focando especificamente a responsabilidade tributária dos sucessores, prevista nos artigos 130 a 133 do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que o estudo de tais institutos deve ter início no texto constitucional.

Assim, após a análise do texto constitucional, é possível afirmar que nele há a previsão de quem possa figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária. Este é o primeiro ponto relevante que se verifica.

Verifica-se, ainda, que em relação às normas de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional, nenhuma delas tem natureza realmente tributária. Na verdade, tais normas deflagram uma relação jurídica de natureza administrativa, podendo ou não ter cunho sancionatório, dependendo da hipótese de responsabilidade que se está tratando. Por tal motivo é que se assevera que os responsáveis tributários jamais são sujeitos passivos de relações jurídicas tributárias.

Especificamente com relação às espécies de responsabilidade dos sucessores, percebe-se que são hipóteses de cunho não sancionatório, podendo ocorrer por ato *inter vivos* ou *causa mortis*.

Não possuem cunho sancionatório, eis que todas as hipóteses de responsabilidade dos sucessores decorrem de atos lícitos, plenamente permitidos no ordenamento jurídico nacional.

Dentro desta ótica será desenvolvido este trabalho, que de uma maneira crítica, tentará forçar uma maior reflexão acerca dos institutos envolvidos.

Palavras-Chaves: Direito Tributário – Sujeição Passiva – Responsabilidade Tributária – Responsabilidade Tributária dos Sucessores

ABSTRACT

The passive subjection and the tax liability are controversial topics that the legal writing and the Brazilian court decisions are not unanimous.

In this work, it is done an analysis of these legal institutes, focusing specifically the successor tax liability, ruled in the articles 130 to 133 of the Brazilian Tax Code.

There is no doubt that the analysis of these legal institutes must begin in the constitutional text.

So, after analyzing constitutional text, it is possible to assure that it rules who is able to be in the passive subject of the tax legal relationship. This is the first relevant point that shall be verified.

It is also possible to verify that regarding the liability statutes ruled in Brazilian Tax Code, none of them has a really tax nature. In fact, the statutes causes the appearance of an administrative legal relationship, that may have or not a penalty characteristic, depending on the sort of liability that is being discussed. That is the reason why it is possible to affirm that the tax liable shall not be confused with the passive subject of the tax legal relationship.

Specifically regarding the successor tax liability statutes, it is possible to verify that they are species with no penalty characteristics and they may occur in an *inter vivos* or *causa mortis* acts.

They do not have a penalty characteristic, because all the species of successor tax liability results of an lawful act, completely allowed in the national legal system.

This shall be the defended positioning in this work, which in a critical way, shall force a better contemplation about the legal institutes studied.

Key-Words: Tax Law – Passive Subjection – Tax Liability – Successor Tax Liability

SUMÁRIO

Introdução	12
-------------------------	-----------

Capítulo I

Sistema Constitucional Brasileiro

1.1. Direito Positivo e Ciência do Direito	17
1.2. A palavra “sistema”	19
1.3. Sistema constitucional e o subsistema tributário brasileiro	21
1.4. Princípios Constitucionais	23
1.4.1. Princípio da Justiça	25
1.4.2. Princípio da Certeza do Direito.....	25
1.4.3. Princípio da Segurança Jurídica.....	25
1.4.4. Princípio da Igualdade.....	26
1.4.5. Princípio da Legalidade	27
1.4.6. Princípio da Irretroatividade das Leis	28
1.4.7. Princípio da Universalidade da Jurisdição.....	28
1.4.8. Princípio do Devido Processo Legal.....	29
1.4.9. Princípio do Contraditório	30
1.4.10. Princípio da Ampla Defesa.....	31
1.4.11. Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais	32
1.4.12. Princípio que afirma o Direito de Propriedade	33
1.4.13. Princípio da Liberdade de Trabalho.....	34
1.4.14. Princípio da Supremacia do Interesse Público ao do Particular	34
1.4.15. Princípio da Indisponibilidade dos Interesses Públicos.	34
1.5. Princípios Constitucionais Tributários	35
1.5.1. Princípio da Estrita Legalidade.....	35
1.5.2. Princípio da Tipicidade	36
1.5.3. Princípio da Anterioridade	37
1.5.4. Princípio da Isonomia.....	39

1.5.5. Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária	40
1.5.6. Princípio da Proibição de Tributo com efeito de Confisco	42
1.5.7. Princípio da Capacidade Contributiva	44
1.5.8. Princípio da Uniformidade Geográfica	46
1.5.9. Princípio da não-Discriminação Tributária em razão da Procedência ou do Destino dos Bens	46
1.5.10. Princípio da Liberdade de Tráfego de Pessoas ou Bens.....	46

Capítulo II

Norma Jurídica Tributária

2.1. Direito e Linguagem	48
2.2. As normas jurídicas.....	50
2.2.1. Estrutura interna da norma jurídica	53
2.2.2. Espécies de normas jurídicas	56

Capítulo III

Regra-Matriz de Incidência Tributária

3.1. A Regra-Matriz de Incidência Tributária	60
3.2. Antecedente normativo.....	61
3.2.1. Critério material.....	62
3.2.2. Critério espacial	63
3.2.3. Critério temporal.....	64
3.3. Conseqüente normativo	65
3.3.1. Critério pessoal	65
3.3.2. Critério quantitativo	66

Capítulo IV

Sujeição Passiva

4.1. Noções gerais	69
--------------------------	----

4.2. Previsão constitucional do sujeito passivo tributário	73
4.3. Os sujeitos passivos dos tributos vinculados e não-vinculados	77
4.4. O sujeito passivo tributário no Código Tributário Nacional.....	84
4.4.1. A solidariedade tributária	88

Capítulo V

Substituição Tributária

5.1. Noções introdutórias	93
5.2. Natureza jurídica da norma impositiva da substituição tributária.....	98
5.3. Modalidades de substituição tributária	101

Capítulo VI

Responsabilidade Tributária

6.1. Apontamentos iniciais.....	111
6.2. Espécies de responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional.....	121
6.2.1. A responsabilidade tributária de terceiros	121
6.2.1.1. O artigo 134 e a natureza jurídica da regra de responsabilidade	121
6.2.1.1.1. Solidariedade ou subsidiariedade.....	126
6.2.1.1.2. Responsabilidade dos sócios na liquidação de sociedades	129
6.2.1.2. O artigo 135 e a natureza jurídica da regra de responsabilidade	133
6.2.1.2.1. Responsabilidade integral do terceiro.....	136
6.2.1.2.2. A atual jurisprudência do STJ.....	142
6.2.2. A responsabilidade tributária por infrações	147

Capítulo VII

Responsabilidade Tributária dos Sucessores

7.1. Introdução	153
7.2. Responsabilidade dos adquirentes de imóveis	155
7.2.1. Ação de regresso do adquirente	159

7.2.2. Imóvel adquirido em hasta pública.....	160
7.2.3. Aquisição de imóvel sem o conseqüente registro no CRI	162
7.3. Responsabilidade pessoal dos sucessores.....	167
7.3.1. Responsabilidade tributária na aquisição ou remissão bens	168
7.3.2. Responsabilidade tributária decorrente de <i>causa mortis</i>	174
7.4. Responsabilidade tributária nas operações societárias	182
7.4.1. A Fusão.....	183
7.4.2. A Incorporação.....	185
7.4.3. A Transformação.....	187
7.4.4. A Cisão	188
7.4.5. A regra de responsabilidade tributária	191
7.5. Responsabilidade tributária na alienação de estabelecimentos comerciais.....	212
7.5.1. O estabelecimento comercial: conceito, natureza jurídica e elementos	213
7.5.2. O aviamento e a clientela.....	220
7.5.3. Diferenciação entre empresa, empresário e estabelecimento comercial	222
7.5.4. A regra da responsabilidade tributária	223
7.5.4.1. A aquisição do estabelecimento comercial em alienação judicial	239
Conclusão	245
Referências Bibliográficas	253

INTRODUÇÃO

O tema da sujeição passiva e especificamente da responsabilidade tributária dos sucessores, proposto para análise no presente trabalho, é bastante tormentoso e controverso tanto na doutrina, quanto na jurisprudência.

Por tal motivo é que referido tema torna-se intrigante e faz com que surja um entusiasmo em seu estudo, a fim de inserir alguns questionamentos ao intérprete, forçando uma maior reflexão acerca dos institutos jurídicos sob exame, que devem ser melhor analisados e compreendidos no momento da aplicação do direito aos casos práticos da vida cotidiana.

Na verdade, não há uma unanimidade por parte dos legisladores acerca da definição dos institutos, o que acaba por trazer várias imprecisões e discordâncias quando da aplicação do direito.

Com o intuito de minimizar estes enganos e aclarar alguns pontos, o presente trabalho, longe de esgotar o tema, contribui, ainda que de forma mínima, para trazer à baila posições e questionamentos pertinentes, balizados no estudo científico que jamais pode ser abandonado pelo operador do direito.

Assim, através da consulta de bibliografia, legislação e jurisprudência dos Tribunais do país, o estudo tem por objetivo analisar o instituto da sujeição passiva em matéria tributária, bem como das hipóteses, existentes no Código Tributário Nacional, de responsabilidade tributária, conferindo-se especial enfoque à responsabilidade tributária dos sucessores, prevista nos artigos 130 a 133, de referido diploma legal.

Assim, no primeiro capítulo do presente trabalho serão analisados os seguintes pontos: o sistema constitucional brasileiro; a diferenciação de direito positivo e de ciência do direito; a conceituação de sistema; a análise do subsistema tributário brasileiro e a interdependência existente entre os ramos do direito, que não podem ser considerados autônomos, a não ser para os fins exclusivamente didáticos; e, os princípios constitucionais e os princípios constitucionais tributários que norteiam o ordenamento jurídico brasileiro e que devem sempre servir de balizas para a aplicação dos institutos jurídicos.

No capítulo segundo será mostrada a íntima relação entre direito e linguagem, já que o direito é um fenômeno comunicacional. Além disso, será realizado o estudo da norma jurídica, verificando sua estrutura interna, subdividida em antecedente e conseqüente, bem como suas espécies, que variam entre abstratas, concretas, gerais e individuais.

O terceiro capítulo, por outro lado, enfoca a análise da regra-matriz de incidência tributária. Há o estudo do antecedente da regra-matriz de incidência tributária, bem como dos critérios (material, espacial e temporal) que o compõem, e também do conseqüente normativo, que traz os critérios subjetivo (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). É certo que o ponto que mais interessa para esse trabalho é justamente o sujeito passivo que compõe o critério subjetivo do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, motivo pelo qual referido tema será abordado de forma mais efetiva posteriormente.

O quarto capítulo traz os apontamentos que se fazem necessários acerca da sujeição passiva. A primeira abordagem de grande relevância que se faz, diz respeito à existência ou não da previsão constitucional do sujeito passivo tributário. Em outras palavras, é feita a análise da possibilidade ou não da extração do Texto Constitucional de elementos que determinem de forma taxativa quem pode ou não figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária. Superada esta análise, inicia-se a verificação, de forma ampla, da sujeição passiva nos tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, que no presente trabalho foram classificados em dois grupos: os tributos vinculados e os tributos não vinculados. Posteriormente, há a análise da sujeição passiva no Código Tributário Nacional, que considera sujeito passivo da relação jurídica tributária tanto o contribuinte, quanto o responsável. Vários apontamentos são feitos a respeito de tal tema, sendo que o capítulo termina com o estudo do fenômeno da solidariedade tributária, que a despeito de ser um instituto de direito civil, é aplicado ao direito tributário, mas com várias diferenças em relação aos efeitos do instituto do direito privado.

O capítulo quinto trata da substituição tributária. Sem dúvida este é um tema que por si só poderia render um trabalho exaustivo. No entanto, no presente estudo, são realizados breves apontamentos, já que não se trata do tema principal da dissertação, sem, no entanto, se furtar da análise dos pontos mais polêmicos acerca

da responsabilidade tributária, como é o caso da chamada substituição tributária para frente. Em tal hipótese há a tributação de um fato que ainda não ocorreu no mundo fenomênico e não se sabe, ao certo, se efetivamente ocorrerá. Na verdade, o substituto efetua o pagamento do tributo devido na cadeia produtiva inteira, antecipadamente, presumindo que os fatos jurídicos tributários posteriores, que deverão ser praticados pelo substituído, irão ocorrer. Neste norte, é analisada a constitucionalidade do instituto, bem como o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do assunto, visto que a aplicação da substituição tributária para frente está sendo cada vez mais adotada pelos legisladores no ordenamento jurídico pátrio.

O sexto capítulo ingressa no tema da responsabilidade tributária. Há a análise do conceito de responsabilidade tributária, dos dispositivos legais que a disciplinam e principalmente acerca da natureza jurídica do instituto. Em outros termos, é verificado se a responsabilidade tributária realmente é uma norma de caráter tributário ou não, bem como se referido instituto pode ser considerado como sendo uma sanção aplicada a terceira pessoa. Após estabelecer certas premissas, passa-se ao estudo das espécies de responsabilidade tributária existentes no Código Tributário Nacional, mais precisamente aquelas previstas nos artigos 134 e 135, que tratam da responsabilidade tributária de terceiros, e nos artigos 136 e 137, que disciplinam a responsabilidade tributária por infrações.

Por fim, o capítulo sétimo da dissertação engloba o foco principal deste trabalho. Nele é tratado o tema da responsabilidade tributária dos sucessores. A análise inicia-se pelo artigo 130 do Código Tributário Nacional, que disciplina a responsabilidade dos adquirentes de imóveis. Com relação a este tema, são desenvolvidos os principais aspectos que interessam ao operador do direito, tais como: a natureza da norma jurídica que estipula a responsabilidade tributária do adquirente, o fenômeno da sub-rogação, o direito de regresso do adquirente contra o alienante, a aquisição de imóveis em hasta pública e a responsabilidade do adquirente quando da aquisição de imóvel por instrumento particular que não tenha sido levado ao competente registro no cartório de registro de imóveis.

Logo após são verificadas as situações de responsabilidade tributária previstas no artigo 131 do Código Tributário Nacional, que tratam da

responsabilidade pela aquisição de bens e pela responsabilidade do espólio, dos herdeiros e do meeiro, quando do falecimento do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Com relação às hipóteses de responsabilidade tributária do sucessor em razão da morte do sujeito passivo, muitas são as divergências existentes quando aplicação da matéria em casos concretos, principalmente no tocante à extensão da responsabilidade pelas penalidades pecuniárias que são aplicadas ao falecido decorrentes de obrigações tributárias não satisfeitas. Isto é, os sucessores devem ser responsabilizados pelos tributos e pelas sanções aplicadas no caso concreto ou só devem responder pelo pagamento dos tributos? Se a resposta for no sentido de que o sucessor deve ser responsabilizado também pelas sanções, deve-se englobar as multas moratórias e punitivas ou somente as moratórias? Como será visto, a jurisprudência não é pacífica neste entendimento, motivo pelo qual referido tema merece uma profunda reflexão, a fim de que não haja abuso de poderes e os princípios constitucionais sejam devidamente preservados.

O artigo 132 do Código Tributário Nacional, por seu turno, trata das hipóteses de responsabilidade tributária quando são realizadas operações societárias. As operações societárias são institutos de direito privado, sendo que, no ordenamento jurídico brasileiro, referem-se à fusão, incorporação, transformação e cisão. Primeiramente são analisados os institutos da fusão, incorporação, transformação e cisão, para depois estudar efetivamente as consequências tributárias quando da existência de tais operações. Vários pontos controvertidos são analisados, sendo que um deles também se refere à responsabilidade pelas penalidades pecuniárias. Importante destacar que cada operação societária produz efeitos jurídicos diferentes, motivo pelo qual acarretam consequências tributárias também diferentes. Todas essas consequências tributárias serão verificadas nesta dissertação, analisando-se inclusive a jurisprudência dos Tribunais brasileiros e dos órgãos de julgamentos da esfera administrativa.

O último dispositivo que é analisado nesta dissertação é o artigo 133 do Código Tributário Nacional, que disciplina a responsabilidade tributária dos sucessores nas hipóteses de aquisição do estabelecimento comercial. Neste tópico a análise é iniciada pela conceituação do estabelecimento comercial, suas características, elementos e demais peculiaridades. Com relação à responsabilidade

tributária dos sucessores, verifica-se quais as conseqüências jurídicas da aquisição do estabelecimento comercial, levando em consideração se o alienante continua ou não na exploração da atividade mercantil. Além disso, há o estudo acerca da responsabilidade pelas penalidades pecuniárias devidas em razão do não cumprimento de obrigações tributárias e as conseqüências da aquisição do estabelecimento comercial em processos de falência ou de recuperação judicial.

Percebe-se que o tema abordado na dissertação é bastante árduo, não sendo possível esgotar todos os questionamentos possíveis acerca do assunto.

No entanto, os principais pontos polêmicos e que são de interesse dos operadores do direito serão devidamente abordados, permitindo que seja realizada uma reflexão profunda sobre os institutos jurídicos analisados, inclusive, podendo se verificar o entendimento jurisprudencial sobre o assunto e oferecendo meios de se indagar do acerto ou não dos julgamentos realizados pelos Tribunais do país.

Em linhas gerais, serão esses os assuntos tratados nesta dissertação, conforme se verificará a partir do capítulo primeiro.

CAPÍTULO I

SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

1.1. Direito Positivo e Ciência do Direito

Antes de adentrar-se especificamente no tema a ser abordado no presente trabalho, é imprescindível que se fixem algumas premissas. Caso contrário, a matéria restaria prejudicada, eis que não haveria comprometimento com a forma e a análise acabaria sendo bastante superficial.

Assim, a primeira observação que deve ser feita é a diferença existente entre direito positivo e ciência do direito.

A diferenciação entre as duas expressões, que compõem verdadeiros mundos distintos, é de suma importância, pois somente a partir dela é que se pode compreender a real intenção do legislador quando da edição das leis no ordenamento jurídico.

Direito positivo pode ser entendido como todo o conjunto de textos legais (regularmente positivados), revestidos de validade, que compõem um determinado sistema jurídico. É o direito posto, que tem por objetivo, tão somente, regular a conduta humana, de forma que guarda grande preocupação com as relações intersubjetivas.

O direito positivo utiliza-se de uma linguagem prescritiva, do dever ser, prescrevendo condutas, de forma que a ele, corresponde a lógica deôntica. Em razão disso, pode-se afirmar que suas proposições são válidas ou não válidas.

Por outro lado, a ciência do direito tem por objeto justamente o estudo do direito positivo. Ela descreve, investiga, discorre sobre o direito posto, emitindo juízos de valor sobre as normas jurídicas. É através dela que se chega à essência da norma, no seu campo de incidência, na sua validade, dentre outras considerações acerca do texto de lei.

Utilizando-se da linguagem puramente descritiva, à ciência do direito referem-se os valores de verdade e falsidade, correspondendo, portanto, à lógica clássica.

Importante destacar que a ciência do direito pode ser considerada uma linguagem de sobrenível em relação ao direito positivo. Isto porque, a linguagem da ciência do direito descreve a linguagem prescritiva do direito posto. Por tal motivo é que se afirma que a linguagem da ciência do direito é uma metalinguagem em relação à linguagem prescritiva do direito positivo.

Neste norte, é correto afirmar que a doutrina é a mais pura manifestação da ciência do direito.

Percebe-se, desta forma, que o cientista do direito, ao contrário do legislador, vai estudar, sobremaneira, as normas jurídicas regulando as relações de intersubjetividade.

Por esta razão, pode-se asseverar que no campo da ciência do direito não há espaço para contradições, sendo impossível encontrá-las, em face da utilização da lógica clássica.

A lógica da ciência do direito é a da não contradição, de modo que a eventual existência de premissas contraditórias ocasiona a destruição interior do silogismo, prejudicando a obtenção de qualquer conclusão com um mínimo de validade. Sendo assim, diante da utilização de premissas que se contradizem, não há que se falar em conclusão válida.

O mesmo, entretanto, não ocorre com o direito positivo.

Neste, não só é possível existirem contradições, como elas freqüentemente ocorrem.

Tais contradições dão-se em virtude da incapacidade técnica de nossos legisladores e muitas vezes, voluntariamente, em razão de pressões políticas dos governantes, especialmente, no campo do direito tributário.

Desta feita, estes aparentes conflitos de normas são resolvidos justamente pela ciência do direito, através da aplicação dos princípios consagrados pelo sistema normativo, como o da hierarquia das leis ou da ordem cronológica. Todavia a contradição persiste no corpo do direito posto, somente desaparecendo com a edição de outra norma, pelos órgãos habilitados, que venha a retirar a validade de uma das regras contraditórias.

Denota-se do explanado a grande importância na diferenciação entre direito positivo e ciência do direito. Contudo, não são todos os doutrinadores que se

preocupam com esta diferenciação, o que acaba comprometendo, sobremaneira, o entendimento do ordenamento jurídico pátrio, eis que muitos conceitos são confundidos, várias definições são equivocadas, acabando por dificultar a compreensão dos textos legais introduzidos no sistema jurídico brasileiro.

1.2. A palavra “sistema”

Outro ponto que deve ser desenvolvido é a noção de sistema¹.

Inegavelmente, a expressão sistema jurídico é ambígua, podendo se referir tanto ao sistema da ciência do direito (cujo objetivo é o estudo do direito positivo), quanto ao sistema do direito positivo, sendo que no presente trabalho interessa o segundo significado.

É importante destacar, desde já, que o direito positivo pode ser considerado um sistema, pois deve ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários.

Paulo de Barros Carvalho² ensina que:

“(...) onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”.

É por esta razão que podemos afirmar que o sistema é a *forma das formas*.

Para José Artur Lima Gonçalves³:

¹ Segundo Carlos Maximiliano, “O direito não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. (...) De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros se condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos. Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo”. (*Hermenêutica e aplicação do direito*, 5ª ed., Editora Freitas Bastos. 1951. p. 128). Nesta mesma esteira de entendimento, Juan Manuel Teran leciona: “Sistema es un conjunto ordenado de elementos según un punto de vista unitário”. (*Filosofía del Derecho*, Porrúa, México, 1980, p. 146).

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed., Saraiva, 2004, São Paulo, p. 132

³ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – Pressupostos constitucionais*. Malheiros. 1997. São Paulo, p. 40-41.

“Sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante. Esse conceito aglutinante serve de critério unificador, na linguagem de Geraldo Ataliba, atraindo e harmonizando, em um só sistema, os vários elementos de que se compõe”.

Com relação ao sistema do direito positivo, é certo que o elemento aglutinante necessário para que haja a harmonização interna de referido sistema é a norma jurídica.

Tais normas estão obrigatoriamente dispostas de uma maneira hierarquizada, tanto no aspecto material, quanto no aspecto formal, sendo que é possível verificar-se que as normas inferiores derivam das normas superiores.

Ressalta-se, ademais, que o ponto de convergência de todas as normas que compõem o sistema de direito posto é a chamada norma fundamental⁴. Esta é o fundamento de validade para todas as outras normas inferiores, o que confere homogeneidade e caráter unitário ao sistema de direito posto.

Percebe-se, então, que não basta uma série de elementos para que haja efetivamente a existência de um sistema. Esses elementos devem possuir um ponto em comum, algo que os una.

Precisas as palavras de Elizabeth Nazar Carrazza⁵ neste tópico:

“(...) não basta, portanto, um amontoado de elementos, para que haja um sistema jurídico. Para tanto, é necessário, também, que estes elementos componham o todo, tendo em único objetivo, um único ponto de referência. Só haverá sistema normativo quando houver um conjunto de normas interligadas e coordenadas entre si, formando um todo orgânico”.

⁴ A norma hipotética fundamental, idealizada por Hans Kelsen, é um axioma que não pode ser provado ou explicado. Ela serve de sustentação e confere legitimidade à Constituição Federal, outorgando-lhe validade sintática. Trata-se de uma criação do pensamento humano, que dá unidade ao direito positivo.

⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU – Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. Juruá. 2000. Curitiba. p. 17/18.

1.3. Sistema Constitucional e o Subsistema Tributário Brasileiro

Com efeito, salienta-se, ainda, que o sistema de direito posto é composto de vários outros subsistemas. Dentre eles, destaca-se o sistema constitucional brasileiro.

Uma vez mais, pode-se dizer que o sistema constitucional brasileiro é composto de vários outros subsistemas, e, neste ponto, ingressa-se no subsistema que interessa neste trabalho, que é o sistema constitucional tributário.

De acordo com os ensinamentos de Geraldo Ataliba⁶:

“Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país. Se sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária, o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria essa tomada como princípio de relação que as unifica”.

Percebe-se, desta forma, que o sistema constitucional tributário é formado por normas jurídicas que veiculam matérias tributárias. Trata-se de um sistema homogêneo e com caráter unitário, sendo que suas normas internas obrigatoriamente devem ter uma relação de hierarquia.

O sistema constitucional tributário é composto de princípios e regras ordenados ao redor de um elemento unificador, que no caso pode ser entendido como o conceito constitucionalmente pressuposto de tributo.

Ademais, existe uma característica peculiar com relação ao sistema constitucional tributário brasileiro: sua rigidez.

O legislador constitucional brasileiro disciplinou toda a matéria tributária, esgotando tal possibilidade. Assim, à lei ficou, tão somente, a função

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. RT. p. 08

regulamentadora, sendo que o legislador ordinário possui pouca mobilidade para tratar de matérias tributárias.

Assevera-se, por derradeiro, que o sistema constitucional tributário brasileiro é composto de diversos princípios constitucionais, que norteiam o ordenamento jurídico pátrio, os quais serão vistos em momento oportuno.

O que se deve ter em mente, é que, apesar da existência de vários subsistemas, tais como o de direito tributário, o de direito civil, o de direito comercial, entre outros, não há, na verdade, uma autonomia entre tais subsistemas. Isto porque, a ordenação jurídica é una e indecomponível.

Não há como separar os conceitos de direito tributário dos demais conceitos existentes no ordenamento jurídico.

Por tal motivo é que somente se pode falar que o direito tributário é um ramo autônomo do direito para fins exclusivamente didáticos.

Assim, todas as definições devem partir do pressuposto da unicidade do sistema, ou seja, a unidade do sistema jurídico tem caráter absoluto.

Todos os elementos do sistema jurídico estão entrelaçados, não sendo possível, portanto, tentar conhecer regras jurídicas isoladas.

Desta forma, o direito civil, o direito comercial, o direito constitucional, o direito administrativo, entre outros, sempre se relacionam com o direito tributário e entre si.

A fim de ilustrar a argumentação, pode ser citada como exemplo a hipótese normativa do IPVA, que é ser proprietário de veículo automotor, no estado federado onde o veículo está licenciado, em um determinado dia do exercício. Ora, não há como analisar o imposto supracitado sem que se reporte ao direito civil, para buscar o conceito de propriedade, ao direito constitucional para saber o que é estado federado, ao direito administrativo para saber o que significa licenciar o veículo, etc.

Analisando especificamente assuntos relacionados ao presente trabalho, pode-se citar, a título de exemplo, o artigo 132 do Código Tributário Nacional⁷. Referido dispositivo legal trata da responsabilidade pelo pagamento dos tributos

⁷ Art. 132 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

devidos pela empresa fusionada, transformada ou incorporada. Os conceitos de fusão, transformação e incorporação estão fora do subsistema de direito tributário e insertos no subsistema de direito comercial. No entanto, devem ser utilizados em conjunto com conceitos de institutos tributários para que haja a integral compreensão da norma jurídica emanada do dispositivo legal em comento. Em outras palavras, não há autonomia entre os ramos do direito.

Percebe-se, portanto, que o direito é uno. Além disso, ele é constituído por normas que tratam a respeito do comportamento social, em todos os setores da vida.

Assim, impossível deixar de reconhecer a unicidade do sistema do direito posto.

1.4. Princípios Constitucionais

Os princípios são normas jurídicas que possuem grande conotação axiológica e que têm por finalidade introduzir valores relevantes, no sistema jurídico positivo.

Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello⁸:

“Entende-se por princípio a disposição, expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, que informa o sentido das normas implantadas em uma dada ordenação jurídico-positiva. Vale dizer: mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, precisamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe outorga sentido harmônico”.

Nesta mesma linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho⁹:

⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Edital nas Licitações*. RDP 39/37.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. Cit. p. 144.

“Em Direito, utiliza-se o termo ‘princípio’ para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; enquanto nos dois últimos, ‘princípios’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’.”

Dos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, podemos verificar que os princípios jurídicos, sejam eles expressos ou implícitos no Texto Constitucional, têm o caráter de normas, ou ainda de sobre-normas, já que devem ser sempre observados em qualquer processo de criação das leis (enunciação), sob pena do produto desta atividade legislativa ser viciado.

Tais princípios existem para proteger o cidadão dos abusos do ente político, na disciplina das relações intersubjetivas. Desta feita, em face do elemento teleológico o intérprete busca nesses princípios, a efetiva proteção dos indivíduos.

Estes princípios não devem ser observados somente no momento da aplicação da norma já posta no sistema, mas sim, primordialmente, no momento da atividade de enunciação que dá origem à norma, de forma que eles se colocam além das chamadas normas de estrutura¹⁰, tomando então o caráter de verdadeiras sobre-normas.

¹⁰ As regras de comportamento se voltam diretamente para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade. Já, as regras de estruturas, têm por objeto os comportamentos relacionados à produção de novas normas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem os modos pelos quais as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.

Assim, todas as leis e todos os institutos de direito devem estar pautados nos princípios constitucionais, para que possam estar inseridos no sistema constitucional. Caso isto não ocorra, certamente o produto legislativo estará maculado e não será apto a produzir seus efeitos peculiares, pois em dissonância com os regramentos do ordenamento jurídico pátrio.

Os principais princípios constitucionais que norteiam o ordenamento jurídico brasileiro são:

1.4.1. Princípio da Justiça

Trata-se de um princípio implícito, que traz em seu bojo um valor, ajustando-se diferentemente nas mais diversas hierarquias.

A realização da justiça é algo tão importante que muitos doutrinadores o elegem como um verdadeiro sobreprincípio, ocupando, desta forma, lugar de destaque no ordenamento jurídico, eis que serve de diretriz para todos os outros princípios existentes.

1.4.2. Princípio da Certeza do Direito

É um sobreprincípio, de cunho valorativo, configurando-se como uma regra implícita, que deve ser observada por todos os outros subsistemas, já que não se deve admitir probabilidades ou alternativas na aplicação do direito positivo.

O princípio da certeza do direito tem íntima relação com a segurança dos cidadãos.

1.4.3. Princípio da Segurança Jurídica

Também de cunho valorativo, tem o condão de fazer existir no seio da sociedade o sentimento de previsibilidade com relação aos efeitos da regulação da conduta intersubjetiva. A partir do momento em que os indivíduos têm noção daquilo que pode ser esperado da aplicação das normas jurídicas, eles podem se planejar e não serão surpreendidos com relação à disciplina jurídica.

Por tal motivo, pode-se afirmar que o princípio em comento encontra-se diretamente relacionado aos direitos e garantias fundamentais do Estado Democrático de Direito, eis que a surpresa é repugnante aos ditames do Estado de Direito.

O princípio da segurança jurídica deve abranger tanto fatos já consumados, quanto fatos que ocorrerão no futuro. Com relação ao passado, o princípio da segurança jurídica se expressa nas garantias ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, a coisa julgada e a irretroatividade. Já, com relação ao futuro, são várias as modalidades e ocasiões em que referido princípio se manifesta.

Deve-se ter em mente que o direito é um verdadeiro instrumento de segurança.

Este também é um princípio implícito, que se encontra intimamente ligado ao valor justiça.

1.4.4. Princípio da Igualdade

Disposto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, tem como destinatário o legislador, possuindo cunho valorativo:

De acordo com referido dispositivo legal:

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

Celso Antônio Bandeira de Mello¹¹, em sua célebre obra sobre o tema, leciona que:

“O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio

¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. Malheiros. 3ª edição. 1997. São Paulo. p. 09.

legislador. Deveras, não só perante norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas”.

É inquestionável que o princípio constitucional da isonomia decorre imediatamente do princípio republicano, de forma que há a necessidade de que as leis sejam isônomas e que sua interpretação leve tais postulados até suas últimas conseqüências no plano concreto da aplicação.

A lei é instrumento de isonomia, sendo que o princípio da isonomia só pode ser compreendido em toda a sua dimensão e significado juntamente com o princípio da legalidade.

A isonomia há de se expressar em todas as manifestações do Estado.

1.4.5. Princípio da Legalidade

Explícito no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, é uma norma jurídica que estipula limites objetivos.

Não há como pensar-se em um ordenamento jurídico sem que haja a observância do princípio da legalidade, vez que todos os direitos e deveres que devem ser seguidos pelos cidadãos em sociedade devem ser emanados a partir de prévia lei colocada no ordenamento jurídico de acordo com os requisitos existentes no sistema.

Isto significa que a Administração Pública sempre deve agir sob a ótica da lei, não podendo jamais afrontar direitos dos cidadãos. Todos os seus atos devem ser garantidos pela legalidade, e todos os seus agentes devem executar suas tarefas de acordo com suas competências.

Maria Sylvia Zanella di Pietro¹² assevera:

"Este princípio, juntamente com o controle da administração pelo poder judiciário, nasceu com o Estado de Direito e constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo que os define, estabelece também os limites da

¹² PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 7ª edição. Atlas. São Paulo. p. 61.

atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade".

1.4.6. Princípio da Irretroatividade das Leis

É a regra expressa no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que, trazendo limites objetivos, exterioriza o princípio da segurança jurídica.

De acordo com este princípio:

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Roque Antonio Carrazza¹³, em seu clássico Curso de Direito Constitucional Tributário ensina que:

“Quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado de Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam à mercê não só do Direito vigente (o que é normal), mas, também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado de Direito soçobra”.

1.4.7. Princípio da Universalidade da Jurisdição

Está elencado no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. De acordo com tal princípio, cabe unicamente ao Poder Judiciário realizar a função jurisdicional no país.

Somente referido Poder está legitimado à emanar decisões definitivas, que são decorrência do direito à tutela jurisdicional.

¹³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros. 2006. São Paulo. p. 342.

1.4.8. Princípio do Devido Processo Legal

O devido processo legal, também chamado de *due process of law*, é o princípio fundamental do direito processual civil, sendo que para alguns doutrinadores bastaria que a Constituição Federal tivesse adotado somente este princípio para garantir aos litigantes um processo e uma sentença justa.

Surgido primordialmente na Magna Carta de João Sem Terra, na Inglaterra, em 1215, o *due process of law* passou a ser consagrado em inúmeros ordenamentos jurídicos, tendo sido incorporado pela Constituição norte-americana, em suas Emendas 5^a e 14^a.

A Constituição Federal de 1988¹⁴, em seu artigo 5º, inciso LIV, adotou referida garantia, dispondo que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

“Genericamente, o princípio do due process of law caracteriza-se pelo trinômio vida-liberdade-propriedade, vale dizer, tem-se o direito de tutela àqueles bens da vida em seu sentido mais amplo e genérico. Tudo o que disser respeito à tutela da vida, liberdade ou propriedade está sob a proteção da due process clause.”¹⁵

Com o devido processo legal, garante-se o processo¹⁶ para que a prestação jurisdicional entregue ao Estado, seguindo o ordenamento jurídico, dê a cada um o que é seu. “Oferece-se aos litigantes um direito ao processo justo, com oportunidades reais e equilibradas”.¹⁷

¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 24 ed. São Paulo. Saraiva. 2000.

¹⁵ NERY JR., Nelson. *Princípios do processo civil na constituição federal*, 6^a ed. Revista dos Tribunais. 2000. p. 34

¹⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 11^a ed. Malheiros. 1996. p. 411.

¹⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. Vol. I. Malheiros. 2001. p. 245

Inicialmente, a cláusula do devido processo legal, quando instituída na Magna Carta, em 1215, tratava de aspectos de processo penal, possuindo, desta forma, um cunho evidentemente processualístico.

Deve ser ressaltado, no entanto, que atualmente o devido processo legal não trata somente de questões processuais, se manifestando em todos os campos do direito, seja de direito substancial, de procedimentos administrativos, entre outros.

“(...) onde houver um processo para solucionar um litígio, seja perante a Justiça, seja perante a Administração, presente estará a garantia constitucional do due process of law, em toda a sua extensão.”¹⁸

Denota-se, portanto, que a garantia constitucional processual não resguarda somente os interesses das partes, mas objetiva resguardar, sobretudo, o exercício pleno da jurisdição.

É da garantia do devido processo legal que todos os outros princípios constitucionais derivam. Os mais importantes para serem analisados são o do contraditório e o da ampla defesa.

1.4.9. Princípio do Contraditório

Positivado no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o princípio do contraditório é assegurado aos litigantes e acusados em geral, tanto em processos judiciais quanto em administrativos.

Percebe-se, a partir do texto constitucional, que o contraditório diz respeito às partes do processo, devendo estas ter conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo, bem como devendo possibilitar a reação contra os atos que lhes sejam desfavoráveis¹⁹.

¹⁸ THEODORO JR., Humberto. *A garantia fundamental do devido processo legal e o exercício do poder de cautela no direito processual civil*. Revista dos Tribunais, 1991, nº 665, p. 15

¹⁹ NERY JR., Nelson. Ob. Cit. p. 131

A doutrina mais moderna entende que, além de ser um direito das partes, o contraditório estende-se inclusive para o juiz que possui um sem número de deveres na ação judicial.

“A garantia do contraditório, imposta pela Constituição com relação a todo e qualquer processo – jurisdicional ou não (art. 5º, inc. LV) – significa em primeiro lugar que a lei deve instituir meios para a participação dos litigantes no processo e o juiz deve franquear-lhe esses meios. Significa também que o próprio juiz deve participar da preparação do julgamento a ser feito, exercendo ele próprio o contraditório.”²⁰

Não admitindo exceções, mesmo em casos de concessão de medidas liminares, o contraditório constitui-se de dois elementos fundamentais: informação e reação, devendo ser consideradas inconstitucionais as normas que não o respeitem²¹.

O contraditório enseja a oportunidade dos litigantes se fazerem ouvir nos autos, existindo uma igualdade de tratamento e também uma liberdade de discussão da causa.

1.4.10. Princípio da Ampla Defesa

Inserido também no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o princípio da ampla defesa possui estreitas relações com o princípio do contraditório, analisado no tópico anterior.

Além de se fazer ouvir, as partes têm o direito de defender seus interesses de forma ampla, por todos os meios em direito admitidos.

Trata-se de uma garantia dada aos litigantes de trazer para o processo todos os elementos que julgarem necessários para elucidar a verdade e, conseqüentemente, formar o convencimento do julgador.

²⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. Ob. Cit. p. 213

²¹ DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria geral do processo*. 14ª ed. Malheiros. 1998. p. 57

Em suma, ampla defesa é o direito que as partes possuem de provar tudo aquilo que elas alegam.

1.4.11. Princípio de Isonomia das Pessoas Constitucionais

Trata-se de um princípio implícito, que deflue das máximas constitucionais da Federação e autonomia dos Municípios. Assim, não há hierarquia entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

Desta forma, a diferença entre os entes da Federação não está na posição hierárquica que cada um deles ocupa, mas sim na competência constitucionalmente distribuída para cada um deles. São campos diversos de atuação traçados pela Constituição Federal.

Esta autonomia entre os entes políticos faz com que cada um possa livremente escolher quais são suas prioridades, sem que os demais possam interferir em tal escolha.

Dalmo de Abreu Dallari²² é correto ao afirmar que:

“O reconhecimento desse poder de fixar sua própria escala de prioridades é fundamental para a preservação da autonomia de cada governo. Se um governo puder determinar o que o outro deve fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar, desaparecem todas as vantagens da organização federativa. Realmente, pode ocorrer que a escala de prioridades estabelecida pelo governo central não coincida com o julgamento de importância dos assuntos feito pelo governo regional ou local. Pode também ocorrer que um governo pretenda que outro cuide com tal empenho de certo problema que acabe comprometendo grande parte dos recursos financeiros deste último, deixando-o sem poder cuidar de outros problemas que, no seu julgamento, deveriam merecer preferência.

(...)

²² DALLARI, Dalmo de Abreu. *Competências Municipais. In Estudos de Direito Público – Revista da Associação dos Advogados da Prefeitura do Município de São Paulo nº 4. 1983. p. 7.*

Assim, pois, a decisão sobre as prioridades, dentro de sua esfera de competência e afetando seus recursos financeiros, é uma decorrência da autonomia e cabe a cada entidade política, por preceito constitucional, não se podendo exigir comportamento diverso sob alegação de ser mais conveniente.”.

1.4.12. Princípio que afirma o Direito de Propriedade

Expresso no artigo 5º, incisos XXII e XXIV, da CF, o direito de propriedade é uma preocupação constante do legislador.

Anna Sylvia Moresi Roman²³ assevera:

“Assim, o direito de propriedade consiste no reconhecimento, pela ordem jurídica, dos poderes de alguém sobre coisas, isto é, usar o bem, nele edificar e dele dispor.

Trata-se de um direito regido pelo Direito Público (Direito Constitucional), não se confundindo com as relações pessoais a respeito do direito de propriedade plasmado pelo Direito Público, que são regidas pelo Direito Privado (Direito Civil). As normas do direito privado sobre a propriedade devem ser compreendidas em conformidade com aquilo que a Constituição estabelece. Há uma superposição, não uma justaposição.

A Constituição Federal garante, de um lado, o direito de propriedade, incluindo-o entre os direitos individuais, afirmando, de outro, a sua função social, como princípio da ordem econômica que visa à existência digna para todos, de acordo com a justiça social. Ela define o conteúdo da função social, exige o seu cumprimento e sanciona o seu descumprimento”.

Ressalta-se que poderia ser imaginada uma eventual contradição na Constituição Federal, pois esta em determinado dispositivo garante o direito à

²³ ROMAN, Anna Sylvia Moresi. *O destinatário constitucional da carga tributária: sujeição passiva na obrigação tributária*. Dissertação apresentada junto a PUC/SP, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário. 1997. São Paulo. p. 55.

propriedade ao cidadão, no entanto, em outro dispositivo, garante o direito da Administração Pública tributar a propriedade do indivíduo.

Contudo, não se trata de contradição alguma. Isto porque, apesar da possibilidade de tributar a propriedade dos contribuintes, o Poder Público encontra uma série de limites que salvaguardam não só o direito de propriedade, como outras prerrogativas do cidadão.

1.4.13. Princípio da Liberdade de Trabalho

Expresso no artigo 5º, inciso XIII, da Constituição Federal, emana um limite objetivo.

De acordo com tal princípio constitucional, as leis editadas pelo Poder Legislativo jamais podem afrontar ou tolher o livre exercício do trabalho, que é garantido constitucionalmente ao cidadão brasileiro.

1.4.14. Princípio da Supremacia do Interesse Público ao do Particular

O princípio da supremacia do interesse público sobre o particular é característica de qualquer sociedade e, principalmente, condição de sua existência.

A própria existência do Estado somente tem sentido se o interesse a ser por ele perseguido e protegido for o interesse público, o interesse da coletividade, em detrimento do interesse particular.

Neste norte, sempre que houver conflito entre um interesse particular e um interesse público coletivo, deve prevalecer este último, visto que a coletividade encontra-se em um nível superior ao do particular.

1.4.15. Princípio da Indisponibilidade dos Interesses Públicos

Também é um princípio implícito, que determina ao representante da Administração Pública que os interesses públicos não podem ser objeto de disposição, devendo ser gerenciados na mais estreita conformidade do que preceitua a lei.

Afinal, os interesses públicos são da coletividade e pertencem a todos os cidadãos. Os agentes públicos apenas administram os interesses públicos, jamais podendo transacioná-los ou dispor de determinadas prerrogativas. Caso isso fosse permitido, estaria ocorrendo o privilégio de um determinado indivíduo em detrimento de toda a sociedade.

1.5. Princípios Constitucionais Tributários

Importante salientar que a despeito dos princípios constitucionais acima analisados, há também os princípios constitucionais tributários que fazem parte do subsistema tributário brasileiro.

Tais princípios são os parâmetros que devem ser seguidos pelo legislador tributário no momento da instituição ou majoração dos tributos do ordenamento jurídico nacional.

Através deles é que devem ser pautadas as condutas da Administração Pública no momento em que leis tributárias são editadas, conseqüentemente, invadindo a propriedade e os direitos individuais de cada cidadão.

A análise dos princípios constitucionais tributários é de suma importância, pois somente através deles é que se verifica a coerência dos textos legais com o sistema de referência de que são integrantes.

São os seguintes os princípios constitucionais tributários:

1.5.1. Princípio da Estrita Legalidade

Expresso no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, estabelece que: *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*.

De acordo com referido princípio somente a lei, material e formalmente, pode descrever todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

É importante que se diga que qualquer lei instituidora de tributo deve conter requisitos mínimos para trazer em seu bojo a criação de determinada exação tributária. Tais elementos mínimos são o fato imponible, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e a alíquota.

Desta forma, tanto o antecedente quanto o conseqüente da norma jurídica tributária devem estar previstos em lei, a fim de que cumpra sua função no ordenamento jurídico.

Trata-se de um limite objetivo intimamente ligado à segurança jurídica dos cidadãos, eis que estes terão a certeza de que somente deverão prestar as condutas que estiverem elencadas em textos legais. Em outras palavras, os cidadãos somente terão seu patrimônio atingido da forma que a lei dispuser.

De acordo com José Juan Ferreiro Lapatza²⁴:

“Já dissemos que o princípio da legalidade procura garantir, fundamentalmente, a exigência de autonormatização. No campo tributário, trata de garantir essencialmente a exigência de autoimposição, isto é, que os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, determinem a distribuição da carga tributária e, em conseqüência, os tributos que podem ser exigidos de cada um deles”.

1.5.2. Princípio da Tipicidade

Entendido como um desdobramento do princípio da estrita legalidade, exige que a lei instituidora de um tributo traga em seu corpo todas as características necessárias para dar ensejo à relação jurídica tributária, contendo, para tanto, a integral descrição do fato jurídico. Em outras palavras, a lei deve conter todos os elementos necessários para a correta identificação do tributo.

Paulo de Barros Carvalho²⁵ entende que o princípio da tipicidade pode ser definido em duas dimensões. Segundo o autor:

²⁴ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole. 2007. São Paulo. p. 10.

“i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como regra-matriz de incidência”.

Questão de grande interesse com relação ao princípio da tipicidade é no sentido de averiguar se o tipo tributário é aberto ou fechado. Se aberto, o tipo conjuga as características de um sistema elástico, permitindo uma maior proximidade da realidade jurídica e social. Já, se o tipo for fechado, todos os elementos que estiverem fora do tipo não poderão influenciá-lo para a valoração dos fatos²⁶.

De acordo com o entendimento adotado neste trabalho, os tipos tributários devem ser considerados cerrados, devendo a lei trazer em seu bojo todos os critérios necessários para a identificação do tributo, bem como do fato jurídico tributário, com a conseqüente instauração da relação jurídica tributária.

1.5.3. Princípio da Anterioridade

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *A prova no procedimento administrativo tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Dialética, nº 34, 1998. p. 105.

²⁶ Mizabel Abreu Machado Derzi (*Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade do Direito Tributário. Justiça Tributária*. Max Limonad. São Paulo. 1998. p. 637) analisa este ponto de forma completa: “o tipo propriamente dito, por suas características, serve mais de perto a princípios jurídicos como da igualdade-justiça individual, o da funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais. Em compensação, com o seu uso, enfraquece-se a segurança jurídica, a legalidade como fonte exclusiva de criação jurídica e uniformidade. (...) O conceito determinado e fechado (tipo fechado no sentido impróprio), ao contrário, significa um reforço à segurança jurídica, à primazia da lei, à uniformidade no tratamento dos casos isolados, em prejuízo da funcionalidade e adaptação da estrutura normativa às mutações sócio-econômicas”.

O princípio da anterioridade está expresso no artigo 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, da Constituição Federal.

De acordo com referido princípio, os entes políticos estão proibidos de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que os instituiu ou aumentou tenha sido publicada.

Além disso, a lei somente poderá ser aplicada após 90 dias de sua publicação. Esta é a chamada anterioridade nonagesimal.

Percebe-se, desta forma, que o princípio da anterioridade veda que fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que a lei entrou em vigor sejam alcançados pelas alterações trazidas no texto legal²⁷.

O princípio da anterioridade também está intimamente ligado ao princípio da segurança jurídica, eis que visa a que o contribuinte não seja surpreendido com a criação ou majoração de tributos durante o exercício financeiro vigente. Não pode haver uma tributação surpresa contra o contribuinte.

Questão interessante é saber se o princípio da anterioridade atinge a vigência, validade ou eficácia da lei tributária.

O sistema de direito positivo é composto pelo conjunto de normas válidas. Assim, para se pensar em norma no âmbito do sistema há de se pensar em sua validade.

A validade da norma não é uma qualidade, eis que possui *status* de relação. A norma possui relação de pertinência com o sistema de direito positivo.

Para se saber se uma norma é válida ou não, deve ser feita a confrontação entre norma hierarquicamente superior com a norma hierarquicamente inferior.

Importante frisar, ainda, que mesmo se a norma não preencher o requisito da validade, por ter ingressado no sistema sem a devida observância da norma fundamento de validade, ela só será inválida quando um agente competente assim a declarar.

²⁷ Roque Antonio Carrazza é preciso quando assevera: “o princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício financeiro subsequente ao de sua entrada em vigor. Caso contrário a Administração Fazendária, por meio do ardil de retardar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria letra morta o art. 150, III, “b”, da CF”. (Curso, ob. Cit. p. 187)

Vigência, por outro lado, é a propriedade da norma jurídica de disciplinar e regular as condutas intersubjetivas. É a qualidade das normas jurídicas de estarem aptas a propagarem os efeitos que lhe são peculiares no mundo social.

Frise-se que podem ocorrer hipóteses em que a norma seja válida, mas não tenha vigência. Isto ocorre, por exemplo, no período de *vacatio legis*. Nesta hipótese, a norma não tem vigor, mas possui validade.

Eficácia, por fim, é o atributo que a norma jurídica possui de que os fatos prescritos em seu enunciado, no seu antecedente, uma vez ocorridos no mundo social, venham a provocar o surgimento de efeitos jurídicos concretos, quando removidos todos os obstáculos e impossibilidades sintáticas.

No caso específico do princípio da anterioridade, entendemos que há um problema de vigência da norma. Assim como ocorre nas hipóteses de *vacatio legis*, as normas tributárias que criam ou majoram tributos devem aguardar o lapso de noventa dias para terem seu vigor pleno e, conseqüentemente, possuírem vigência. Antes de tal lapso temporal, apesar de válidas, as normas tributárias não possuem a aptidão necessária para disciplinar e regular condutas ocorridas no mundo social.

Este princípio é de suma importância no sistema constitucional tributário, eis que pela conjugação da anterioridade comum e da anterioridade nonagesimal há a certeza para o contribuinte de que não existirão surpresas em matéria tributária durante o exercício financeiro em curso.

1.5.4. Princípio da Isonomia

Derivado do princípio da igualdade, instituído no artigo 5º da Constituição Federal, o princípio da isonomia tributária está insculpido no artigo 150, inciso II, da Carta Magna, nos seguintes termos:

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

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida. Independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Este princípio é dirigido ao próprio legislador e exige que haja tratamento paritário, com relação ao regime jurídico, aos contribuintes que se encontrem na mesma situação, sendo que para aqueles contribuintes que estiverem em situação distinta, deve ser aplicado regime jurídico distinto.

Ruy Barbosa²⁸ bem demonstrou tal característica:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”.

Várias são as regras no ordenamento jurídico pátrio que trazem tratamentos diferenciados para contribuintes que se encontrem em situações diversas. A título de exemplo, pode-se citar normas concedendo isenções tributárias para determinados setores da sociedade ou economia ou então o tratamento tributário dispensado para micro e pequenas empresas.

São situações eleitas pelo legislador que trazem tratamentos diversos para contribuintes que, nas ocorrências fáticas do mundo social, encontram-se em conjunturas distintas.

1.5.5. Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

²⁸ BARBOSA, Ruy. *Oração aos moços*. In *Escritos e Discursos Seletos*. José Aguilar. 1960. Rio de Janeiro. p. 685.

Disciplinado no artigo 150, inciso III, alínea a, da Constituição Federal²⁹, trata-se de um princípio que poderia ser dispensado em razão do princípio da irretroatividade contido no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal.

A vedação à lei retroativa é corolário da Carta Magna e não pode ser suprimido pelo legislador, motivo pelo qual deve ser adotada a máxima do *tempus regit actum*, segundo a qual, a lei que deve ser aplicada é aquela que estava em vigência no momento da ocorrência do fato.

O artigo 106 do Código Tributário Nacional traz algumas hipóteses de exceção ao princípio da irretroatividade da lei tributária. São situações em que há o favorecimento do contribuinte, como, por exemplo, quando o ato praticado deixe de ser definido como infração; quando a nova lei traga penalidade menos severa, etc.

No entanto, uma situação em particular merece atenção. É o caso da lei meramente interpretativa.

Referido dispositivo legal diz que as leis expressamente interpretativas podem retroagir, atingindo, assim, fatos passados.

Leis interpretativas devem ser entendidas como aquelas que tenham o objetivo único de elucidar pontos obscuros ou duvidosos de determinada lei, esclarecendo ambigüidades dos vocábulos utilizados. Neste norte, elas não são aptas a criar novas regras ou condutas para os indivíduos.

Assim, as leis interpretativas não podem inovar no ordenamento jurídico, alterando regras prescritivas de conduta.

Ocorre que, é prática quase impossível a edição de uma lei que não inove em nada o ordenamento jurídico. Mesmo aquela lei que repete disposições contidas em uma lei já vigente traz alterações no mundo jurídico, deixando de ser, portanto, meramente interpretativa.

O grande problema que se vislumbra é a utilização do rótulo “interpretativa” pelo legislador, quando na verdade a nova lei altera a realidade jurídica até então existente.

²⁹ “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Por tal motivo é que muitos doutrinadores sequer aceitam a existência de leis interpretativas³⁰, como pode ser verificado pelo exposto por Carlos Mário da Silva Velloso³¹:

“Nos sistemas constitucionais como o nosso, em que a regra da irretroatividade situa-se em nível constitucional e não apenas de lei ordinária, impossível falar-se em lei interpretativa. Admiti-la, seria permitir ao legislador ordinário, a pretexto de estabelecer regra de interpretação da lei, a pretexto de fornecer a interpretação autêntica da lei, fazê-la retroagir”.

Por todos os motivos expostos, é necessário extremo cuidado na adoção do conceito de leis interpretativas, para que não haja um real prejuízo ao contribuinte, que será surpreendido com a retroatividade de uma lei inovando no sistema do direito positivo e piorando sua situação em relação à Administração Pública, sob o emblema de ser referido texto legal meramente interpretativo.

1.5.6. Princípio da Proibição de Tributo com efeito de Confisco

Inserto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, o princípio do não-confisco tem alta carga valorativa, sendo que para muitos ele sequer precisava estar expresso³².

³⁰ Roque Carrazza, ao comentar as leis interpretativas, assim leciona: *“Há quem queira – seguindo na traça do art. 106, I, do CTN – que a lei tributária interpretativa retroaja até a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada. Discordamos, até porque, no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar uma outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional”.* (Curso. ob. cit. p.345/346)

³¹ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Irretroatividade da lei tributária – Irretroatividade e anterioridade – Imposto de renda e empréstimo compulsório*. Revista de Direito Tributário nº 45, p. 85.

³² Antonio Agulló Agüero assim se manifesta: *“constituye una declaración cuanto menos innecesaria, dado que la Idea de justicia en el sistema tributario se opone por sí sola y descarta cualquier efecto de confiscación. Un sistema tributario justo con alcance confiscatorio constituye para esta doctrina una verdadera contradictio in terminis. Desde outra perspectiva más técnico-jurídica, se há dicho también que la prohibición de confiscatoriedad dês sistema tributario no es más que una reiteración del principio de la garantía de la propiedad privada, ya suficientemente defendido por el art. 33 del texto constitucional. Y por último, se há dicho asimismo que la citada prohibición solo confirma com una mayor rotundidad el principio com arreglo al cual deben ser distribuidos los impuestos, esto es, el principio de capacidad.”* (La prohibición de confiscatoriedad en el Sistema Tributario Español. In Revista de Direito Tributário nº 42. p. 28).

Há no texto constitucional, várias garantias para o cidadão que salvaguardam seu patrimônio. O maior exemplo disso é a garantia constitucional ao direito de propriedade.

No entanto, o direito de propriedade não é absoluto. Tanto que o ordenamento jurídico prevê a possibilidade de se tributar a propriedade de cada indivíduo.

Justamente neste ponto é que deve ser analisado o princípio do não-confisco na seara tributária, eis que, apesar de ser possível a tributação do patrimônio do contribuinte, isto deve ser realizado de maneira a não onerar de forma insuportável o indivíduo³³.

Ocorre que o conceito de confisco é indeterminado, pois aquilo que possa parecer confiscatório para alguns, não o será para outros.

Estevão Horvath³⁴, analisando especificamente este tema, chegou a seguinte conclusão:

“De todo modo, ‘efeito de confisco’, assim como dezenas de outras expressões que se nos deparam pela frente ao lidarmos com o Direito, enquadra-se naquilo que se convencionou denominar ‘conceito vago’, ‘conceito indeterminado’ ou assemelhados.

(...)

As relações na sociedade são instáveis e, em geral, conflituosas. O Direito, ao pretender regulá-las, não conseguirá jamais atribuir aos seus ditames uma certeza e uma definitividade absolutas, como se pode dizer que ocorre com as denominadas Ciências Exatas.

Haverá sempre como dizer-se quando uma situação retrata claramente um confisco, bem como não será difícil aferir quando não

³³ Estevão Horvath afirma: “Um dos possíveis aspectos a serem examinados com relação ao tema aqui estudado diz com o cotejo que se pode estabelecer entre a tributação, o direito de propriedade e o princípio da vedação do confisco. Neste ponto, cremos que, tanto este último, quanto o direito de propriedade, têm o mesmo tipo de relação com a tributação. Em primeiro lugar, cada um deles serve de limite à atividade tributária. As três figuras assinaladas convivem no texto constitucional, de sorte que temos que considerar que uma delas não pode ocultar a existência da outra”. (O princípio do não-confisco no direito tributário. Dialética. 2002. São Paulo. p. 42)

³⁴ HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. Dialética. 2002. São Paulo. pp. 34/35.

se trata de confisco. O problema está, como é evidente, na chamada 'zona cinzenta' ou 'zona de penumbra'.

O que se deve ter em mente é que o princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório deve ter aplicação em todas as espécies tributárias, ficando-se atento para os exageros do ente tributante para que não haja uma violação ao princípio constitucional sob comento, quando da efetiva tributação do patrimônio e da propriedade do contribuinte.

1.5.7. Princípio da Capacidade Contributiva

De acordo com as lições de Geraldo Ataliba, *“capacidade contributiva traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes”*³⁵.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, preceitua:

“Art. 145. (...)

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

Este princípio estabelece que, sempre que a natureza do imposto permitir, ele será pessoal, respeitando a capacidade econômica do contribuinte individualmente.

Em outras palavras, para que exista uma tributação mais justa, alcançando a tão almejada justiça fiscal, aqueles que podem, devem contribuir com uma parcela maior e vice-versa.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *IPTU – Progressividade*. Revista de Direito Tributário nº 56. p. 76.

Desta forma, sempre que for possível a criação de impostos pessoais, estes deverão ser criados, de forma que o montante que será arrecadado com a nova exação deve ficar em segundo plano.

Roque Carrazza³⁶ foi preciso quando afirmou:

“Na verdade, quando o legislador ordinário tiver opções, deverá, obrigatoriamente, ao criar in abstracto o imposto, atender aos reclamos do princípio da capacidade contributiva, isto é, deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo a aptidão econômica do contribuinte.

Estamos percebendo que, no Brasil, capacidade contributiva é o mesmo que capacidade econômica. Conquista do Estado Moderno, ajuda a realizar a justiça fiscal, porque tem por escopo fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidade”.

Uma das formas mais aceitas pelos intérpretes do Direito como sendo manifestação do princípio da capacidade contributiva é a progressividade de alíquotas.

Equivocado alegar, ainda, que nem todos os impostos podem atender ao primado da capacidade contributiva, como é o caso do ICMS e do IPI.

A uma primeira vista, pelo fato de tais exações serem suportadas pelos consumidores finais, poder-se-ia ter a falsa idéia de que tais tributos não poderiam abarcar a regra em comento. No entanto, essa afirmação não se sustenta, eis que o próprio princípio da não-cumulatividade, ínsito aos tributos citados, pode ser considerado um desdobramento da capacidade contributiva.

Por fim, deve-se destacar, com relação ao presente princípio, as lições de Alfredo Augusto Becker. Para referido jurista, o princípio da capacidade contributiva configura um verdadeiro primado jusnatural e jamais poderia ter sido positivado no texto constitucional. Uma vez positivado, o princípio passou por uma série de

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. Cit. p. 102.

deformações e constrições, que acabou por limitar em muito sua área de atuação, eis que seu alcance ficou severamente comprometido³⁷.

Na verdade, a posição adotada por Becker é de extrema relevância, pois a maioria dos doutrinadores entende que o princípio da capacidade contributiva deve ser obedecido em uma fase pré-jurídica, ou seja, quando o legislador competente for eleger o fato que estará contido no antecedente da norma tributária.

Ora, se esse é o entendimento predominante, não há razão para positivar algo ínsito do Direito Natural, visto que, sua positivação pode esvaziar em muito seu verdadeiro sentido.

1.5.8. Princípio da Uniformidade Geográfica

De acordo com o artigo 151 da Constituição Federal, é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a determinado Estado, ao Distrito Federal ou a Municípios, em detrimento de outro.

A única observação que se faz necessária, é que se admite, porém, em relação aos tributos federais, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diversas regiões do país (como, por exemplo, a Zona Franca de Manaus).

³⁷ “O princípio de Direito Natural concentra no seu âmago um excesso de conteúdo deontológico que provoca uma ‘ripugnanza’ à sua consagração integral pelo Direito Positivo. Noutras palavras, o princípio de Direito Natural, sofre necessariamente uma forte deformação constritora.

A referida deformação constritora:

a) ocorre no momento da construção da regra jurídica cuja idéia germinal ou fecundante foi o princípio jusnaturalista;

b) e permanece no momento hermenêutico quando se investiga a incidência da regra jurídica.

Sem a indicada deformação no momento ‘a’ resultará uma regra jurídica impraticável. E, se no momento ‘b’ a diretriz jusnaturalista fosse libertada da constrição positiva, resultaria uma regra jurídica imprestável porque estaria perdida sua certeza.

No momento em que o ‘princípio da capacidade contributiva’ recebeu a juridicização mediante sua formulação como regra jurídica constitucional, este princípio necessariamente sofreu violenta pressão constritora (recorde-se seu excesso de conteúdo deontológico e sua conatural ‘ripugnanza’ à formulação preceptiva) que deformou seu conteúdo, reduzindo-o a um mínimo de certeza e praticabilidade, isto é, a uma regra constitucional cuja regra (norma preceptiva) é muito simples e cuja eficácia jurídica é muito restrita. (Alfredo A. Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Lejus. 1998. São Paulo. pp. 495/496).

1.5.9. Princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens

Estabelecido no artigo 152 da Constituição Federal, este princípio veda que os entes políticos estabeleçam diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

O princípio da não-discriminação tributária, indubitavelmente, decorre do pacto federativo existente no ordenamento jurídico brasileiro.

1.5.10. Princípio da Liberdade de Tráfego de Pessoas ou Bens

Este princípio está disposto no artigo 150, inciso V, da Constituição Federal e no artigo 9º, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Tal regra veda o tributo que tenha como hipótese de incidência o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens, ou seja, o ir e vir dentro do território nacional.

CAPÍTULO II

NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1. Direito e Linguagem

O Direito é um fenômeno essencialmente comunicacional, somente se manifestando através da linguagem.

No caso específico do direito positivo, como já visto, a linguagem utilizada é a prescritiva, no sentido de que ela prescreve condutas intersubjetivas que devem ser seguidas pela sociedade.

Desta forma, os textos prescritivos do direito positivo, introduzidos no ordenamento jurídico pelo órgãos competentes, descrevem ocorrências do mundo social, que uma vez implementadas, desencadearão a prescrição contida no texto legal.

No entanto, a linguagem prescritiva do direito positivo possui uma peculiaridade: ela nunca será apta a tocar os eventos e condutas sociais que regula, mesmo que emanadas pela autoridade competente. Mesmo porque, tais eventos sociais se esvaem no tempo e no espaço, deixando, tão somente, vestígios e marcas.

Na verdade, a linguagem prescritiva do direito positivo é totalmente desvinculada e autônoma da linguagem da realidade. São dois mundos totalmente distintos.

Isso significa, em outras palavras, que todos os eventos ocorridos no mundo real/social nada significam para o mundo jurídico, a não ser que sejam abarcados pela linguagem competente (linguagem prescritiva) do direito positivo.

Assim, a partir do momento em que os eventos sociais são atingidos pela linguagem social, eles se tornam fatos sociais e somente após se sujeitarem à linguagem prescritiva do direito positivo é que eles se tornam fatos jurídicos, tendo relevância jurídica.

Fato sempre se refere ao passado, a algo já ocorrido. Nunca ao presente. Tanto que a palavra *fato* provém do particípio passado do verbo fazer. E, além disso,

fato somente existirá na hipótese de o evento ter sido vertido em uma linguagem competente. Se não existir uma linguagem abarcando, o ocorrido não passará de mero evento, que, como visto, se esvai no tempo e no espaço.

De acordo com as lições de Tércio Sampaio Ferraz Júnior³⁸:

“Fato não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”.

Assim, somente após serem abarcados pela linguagem competente do direito positivo é que os eventos cotidianos poderão ser considerados jurídicos e desencadearem o nascimento da relação jurídica correspondente.

Sábias as palavras de Paulo de Barros Carvalho³⁹:

“Digamos, então, que sobre a linguagem incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, valoradas com o sinal positivo da licitude e negativo da ilicitude. A partir daí, aparece o direito como sobrelinguagem, linguagem de sobrenível, cortando a realidade social com a incisão profunda da juridicidade. Ora, como toda a linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizado do setor não juridicizado. Assim, como em evento qualquer, para tornar-se fato, exige relato em linguagem competente, qualquer acontecimento ou mesmo qualquer fato social que pretenda ingressar no reino da facticidade jurídica precisa revestir-se da linguagem própria que o direito impõe”.

Deve-se esclarecer, também, que a linguagem competente do direito positivo é a do *dever ser*, ao passo que a linguagem da realidade social é a do *ser*.

³⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. Atlas. 1993. São Paulo. p. 253.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. Saraiva. 2004. São Paulo. p. 13.

O direito positivo, através de sua linguagem do *dever ser*, prescreve condutas obrigatórias, permitidas ou proibidas para a sociedade.

Denota-se, desta feita, que no âmbito jurídico, é considerada realidade para o direito tudo aquilo que foi devidamente exprimido em linguagem competente, motivo pelo qual o direito cria suas próprias realidades.

Explicando de outra forma, é possível afirmar que somente aquilo que estiver vertido em linguagem competente é que pode ser considerado verdadeiro para o direito. Não importa o evento que realmente ocorreu no mundo social, o que importa é aquele fato jurídico que foi convertido em linguagem competente, passando, assim, a ter importância para o direito positivo.

De tal assertiva verifica-se que as regras do direito positivo recortam partes da realidade social, sendo que nem todos os aspectos da realidade social se sujeitarão à realidade jurídica. Existirá um corte na realidade social, em que alguns fatos serão irrelevantes para o direito e outros serão juridicizados, tornando-se fatos jurídicos e prescrevendo condutas permitidas, proibidas ou obrigatórias para os cidadãos.

É somente através da linguagem competente que surgirão fatos jurídicos e que o desiderato do direito positivo de prescrever condutas intersubjetivas que devem ser seguidas pela sociedade pode efetivamente ocorrer.

Verifica-se, então, que a realidade jurídica é constituída pela realidade do direito positivo.

2.2. As normas jurídicas

Os legisladores introduzem, no ordenamento jurídico, textos de lei, construindo, desta forma, a realidade jurídica.

Fazendo um paralelo com a semiótica, que tem por objetivo o estudo dos signos, pode-se dizer que os textos de lei são o suporte físico, sendo, portanto, o substrato material com natureza física.

Mas para o direito positivo não basta a introdução de textos de lei no ordenamento jurídico. É necessário que haja a interpretação de tais textos, a fim de que se atinja o real objetivo do texto emanado pelo legislador.

Neste ponto, ingressa-se no significado, que é justamente o momento em que o intérprete toma o primeiro contato com o texto e lendo seus artigos e parágrafos, passa a relacionar semanticamente todos os seus termos e objetos.

No entanto, a interpretação somente estará completa quando o intérprete atingir o estágio da significação, segundo o qual, haverá a representação formada em sua mente, através da realização de unidades lógicas, obtendo-se a compreensão total das formações normativas.

Somente após estes estágios é que se formarão na mente do intérprete as normas jurídicas decorrentes do texto de lei.

Neste ponto, é importante o estudo das normas jurídicas, para melhor compreensão do tema.

Norma jurídica é um juízo hipotético condicional, construído pelo intérprete a partir dos textos de direito positivo, em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente ou suposto normativo.

Disto resulta que todas as normas jurídicas são implícitas, eis que são uma criação na mente do intérprete. Jamais uma norma jurídica pode ser considerada explícita. Explícito é tão somente o enunciado prescritivo veiculado no texto de lei.

Em outras palavras, os enunciados prescritivos são os textos legais introduzidos no sistema jurídico pela autoridade competente. É o suporte físico do direito positivo.

Norma jurídica, por outro lado, é a significação que se forma na mente do intérprete quando da análise dos textos legais.

Tanto que para se construir uma norma jurídica, na maioria das vezes, não basta um único artigo de lei. Normalmente, o intérprete deve se socorrer de vários textos legais para conseguir criar uma única norma jurídica.

Por tal motivo é que se pode afirmar que a norma jurídica é a entidade mínima e irreduzível dotada de sentido deôntico completo.

Vários são os elementos que diferenciam a norma jurídica de outras normas (por exemplo, as sociais e morais). No entanto, o elemento primordial é a coercitividade. As normas jurídicas são coercitivas, no sentido de que seu

cumprimento é obrigatório e caso não sejam cumpridas, podem ser impostas pelo órgão competente.

Ademais, toda norma jurídica possui um antecedente e um conseqüente, que se conectam através do operador deôntico *dever ser*.

De acordo com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁴⁰:

“A derradeira síntese das articulações que se processam entre as duas peças daquele juízo, postulando 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”.

O antecedente da norma jurídica descreve um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, selecionando determinadas propriedades dos acontecimentos da realidade social que são relevantes para o mundo jurídico.

O conseqüente da norma jurídica, por sua vez, tem a função de prescrever as condutas intersubjetivas que devem ser observadas pela sociedade. Trata-se de uma proposição de cunho relacional, conectando dois ou mais sujeitos de direito através de uma conduta permitida, proibida ou obrigatória.

Ou seja, o conseqüente normativo faz com que a relação jurídica efetivamente nasça na situação concreta⁴¹.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. Noeses. 2008. São Paulo. p. 131.

⁴¹ Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário*. Ob. Cit. pp.134/135) ensina que:

“Para a Teoria Geral do Direito, ‘relação jurídica’ é definida como o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito

2.2.1. Estrutura interna da norma jurídica

Muito se discute acerca da estrutura interna da norma jurídica.

Hans Kelsen entendia que as verdadeiras normas jurídicas eram aquelas que fixavam sanções (normas primárias), ao passo que as demais normas (normas secundárias), que fixavam competência, tratavam do processo, traziam permissões, não eram autônomas, pois deveriam se subsumir às primárias.

“Se uma ordem jurídica ou uma lei feita pelo parlamento contém uma norma que prescreve uma determinada conduta e uma outra norma, que liga à não observância da primeira uma sanção, aquela primeira norma não é uma norma autônoma, mas está essencialmente ligada à segunda; ela apenas estabelece – negativamente – o pressuposto a que a segunda liga a sanção. E, quando a segunda norma determina positivamente o pressuposto a que liga a sanção, a primeira torna-se supérflua do ponto de vista da técnica legislativa. Se, por exemplo, um código civil contém a norma de que o devedor deve restituir ao credor, de acordo com as estipulações contratuais, o empréstimo recebido, e a norma segundo a qual, quando o devedor não restituir ao credor a soma emprestada, de conformidade com as estipulações contratuais, deve ser realizada sobre o patrimônio do devedor, a requerimento do credor, uma execução civil; tudo o que a

subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. Para que se instaure um fato relacional, vale dizer, para que se configure o enunciado pelo qual irrompe a relação jurídica, são necessários dois elementos: o subjetivo e o prestacional. No primeiro, subjetivo, encontramos os sujeitos de direitos postos em relação: um, no tópico de sujeito ativo, investido do direito subjetivo de exigir certa prestação; outro, na posição passiva, cometido do dever subjetivo de cumprir a conduta que corresponda à exigência do sujeito pretensor. Ambos, porém, necessariamente sujeitos de direito. Nada altera tratar-se de pessoa física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, nacional ou estrangeira.

Ao lado do elemento subjetivo, o enunciado relacional contém uma prestação como conteúdo do direito de que é titular o sujeito ativo e, ao mesmo tempo, do dever a ser cumprido pelo passivo. O elemento prestacional fala diretamente da conduta, modalizada como obrigatória, proibida ou permitida. Entretanto, como o comportamento devido figura em estado de determinação ou de determinabilidade, ao fazer referência à conduta terá de especificar, também, qual é seu objeto (pagar valor em dinheiro, construir um viaduto, não se estabelecer em certo bairro com particular tipo de comércio, etc). o elemento prestacional de toda e qualquer relação jurídica assume relevância precisamente na caracterização da conduta que satisfaz o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo, outorgando o caráter de certeza e segurança de que as interações sociais necessitam. É nesse ponto que os interessados vão ficar sabendo qual a orientação que devem imprimir às respectivas condutas, evitando a ilicitude e realizando os valores que a ordem jurídica instituiu”.

primeira norma determina está contido negativamente na segunda, como pressuposto. Um código penal moderno não contém, a maior parte das vezes, normas das quais, como nos Dez Mandamentos o homicídio, o adultério e outros delitos estejam proibidos, mas limita-se a ligar sanções penais a determinados tipos legais (Tatbestande). Aqui se mostra claramente que a norma 'Não matarás' é supérflua quando vigora uma norma que diz: 'Quem matar será punido', ou seja, que a ordem jurídica proíbe uma determinada conduta pelo fato mesmo de ligar a esta conduta uma sanção, ou prescreve uma determinada conduta enquanto liga uma sanção à conduta oposta. Normas jurídicas não-autônomas são também aquelas que permitem positivamente uma determinada conduta, pois elas apenas limitam o domínio de validade de uma norma jurídica que proíbe essa conduta na medida em que lhe liga uma sanção. Já nos referimos à norma permissiva da legítima defesa. A conexão entre ambas as normas em questão surge com particular clareza na Carta das Nações Unidas que, no seu art. 2º, n. 4, proíbe a todos os seus membros o emprego da força como autodefesa individual ou coletiva enquanto liga a esse emprego da força as sanções estatuídas no art. 39, e no art. 51, permite o uso da força como autodefesa, limitando assim a proibição geral do art. 2º, n. 4. Os artigos citados formam uma unidade. A Carta poderia conter um único artigo proibindo aos membros das Nações Unidas o uso da força em que não fosse autodefesa individual ou coletiva, fazendo do emprego da força, assim limitado, pressuposto de uma sanção. Um outro exemplo: uma norma proíbe o tráfico de bebidas alcoólicas, isto é, fá-lo pressuposto de uma pena, sendo, porém, essa norma limitada por uma outra segundo a qual o tráfico de bebidas alcoólicas, quando feito com permissão da autoridade, não é proibido, isto é, não é punível. A segunda norma, através da qual o domínio da validade da primeira é limitado, é uma norma não-autônoma. Aquela apenas faz sentido em combinação com esta. Ambas formam uma unidade. Os respectivos conteúdos podem ser expressos numa norma do seguinte teor: quem

*tráfico de bebidas alcoólicas sem permissão da competente autoridade será punido”.*⁴²

Para Kelsen, a norma é prescrição. No entanto, o mestre de Viena reduziu o ordenamento jurídico ao esquema de normas sancionantes, o que foi bastante criticado por alguns doutrinadores.

Geraldo Ataliba, por sua vez, entende que a estrutura de toda norma jurídica, portanto também a da norma tributária, é composta por três elementos fundamentais: hipótese, mandamento e sanção⁴³.

Paulo de Barros Carvalho, por seu turno, não concorda com a inclusão da sanção na estrutura da norma jurídica. No seu entendimento a sanção configura outra norma jurídica, com antecedente e conseqüente próprios, diversos, portanto, daqueles existentes na norma primária⁴⁴.

Na verdade, para referido autor, o antecedente da norma sancionatória, por ele denominada secundária, traria a descrição do descumprimento do comportamento previsto no conseqüente da norma primária, sendo que o conseqüente prescreveria a relação jurídica em que o Estado estaria autorizado a utilizar-se do emprego da coercitividade.

Posição semelhante é defendida por Lourival Vilanova⁴⁵:

“Na primária, estatuem-se relações jurídicas deonticamente modalizadas como eficácia da realização dos pressupostos fáticos descritos no antecedente, impondo ao pólo passivo um dado

⁴² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 4ª Ed. Armênio Machado. 1976. Coimbra. pp. 88/89.

⁴³ De acordo com este entendimento, Geraldo Ataliba (*Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. Malheiros. 2006. São Paulo. p. 42) afirma:

“Com efeito, a estrutura das normas jurídicas é complexa; não é simples, não se reduz a conter um comando puro e simplesmente. Toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção. Verificada a hipótese, o mandamento atua, incide.

Acontecido o fato previsto na hipótese da lei (hipótese legal), o mandamento, que era virtual, passa a ser atual e se torna atuante, produtivo dos seus efeitos próprios: exigir inexoravelmente (tornar obrigatórios) certos comportamentos, de determinadas pessoas”.

⁴⁴ O autor assevera: “caso a sanção passasse a integrar a estrutura lógica da norma jurídica, haveríamos de conceber a regra que tivesse uma hipótese, uma conseqüência, outra hipótese para o descumprimento dessa conseqüência e, finalmente, outra conseqüência a que chamaríamos de sanção”. (*Teoria da Norma Tributária*. Lael, 1974, p. 40).

⁴⁵ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. Noeses. 2005. São Paulo. p. 64.

comportamento obrigatório, permitido ou proibido. Na secundária, preceituam-se conseqüências sancionadoras, no pressuposto do não cumprimento do estipulado na norma primária, determinante da conduta juridicamente devida. Tem-se, assim, o descumprimento da norma primária como pressuposto de incidência da norma secundária”.

Este posicionamento parece ser o mais adequado, eis que a partir do momento em que a norma secundária é uma norma, eminentemente, processual, no sentido de que o sujeito ativo da norma primária provoca o Poder Judiciário para ver prevalecer o seu direito que foi descumprido pelo sujeito passivo da norma primária, não há razão para se entender que a sanção deva fazer parte da estrutura de referida norma primária.

Óbvio que não existe norma jurídica completa sem sanção, mas esta deve estar prescrita em norma autônoma e não em uma única norma jurídica.

A norma primária em conjunto com a norma secundária formam a norma jurídica completa.

2.2.2. Espécies de normas jurídicas

Com relação à classificação, as normas jurídicas podem ser abstratas, concretas, gerais e individuais⁴⁶.

A abstração e a concretude da norma se referem ao fato descrito em seu antecedente, ao passo que as características *geral* e *individual* são ínsitas do conseqüente normativo, referindo-se aos destinatários do comando legal.

⁴⁶ Hans Kelsen já explicava a diferença entre as espécies de normas em sua Teoria Pura (ob. cit. p. 248), apesar de não definir o que é abstrato, geral, individual e concreto: “A norma geral, que liga a um fato abstratamente determinado uma conseqüência igualmente abstrata, precisa, para poder ser aplicada, de individualização. É preciso estabelecer se in concreto existe um ato que a norma geral determina in abstracto; e é necessário pôr um ato concreto de coerção – isto é, ordená-lo e depois executá-lo – para este caso concreto, ato de coerção, esse que é igualmente determinado in abstracto pela norma geral. Portanto, a aplicação de uma norma geral e abstrata a um caso concreto consiste na produção de uma norma individual, na individualização (ou concretização) da norma geral. E, por isso, a função da norma geral a aplicar também pode consistir em determinar o conteúdo da norma individual que é produzida através do ato judicial ou administrativo, da decisão judicial ou da resolução administrativa”.

Uma norma será abstrata quando seu antecedente descrever uma classe de eventos do mundo social de possível ocorrência.

Será concreta quando o antecedente descrever fato que já se realizou no mundo fenomênico. Trata-se de fato passado, de existência concreta.

Geral será a norma que trazer em seu conseqüente a regulação de um comportamento de uma classe de pessoas indeterminadas.

Individual, por fim, será aquela norma que contiver em seu conseqüente a regulação de um comportamento de certo indivíduo ou de pessoas determinadas.

Deve-se ressaltar que a generalidade ou a individualidade da norma fará surgir a relação jurídica correspondente.

Assim, da conjugação desses elementos, poderão surgir no ordenamento jurídico quatro espécies de normas jurídicas: - abstrata e geral; - concreta e geral; - abstrata e individual; e, concreta e individual.

Norberto Bobbio⁴⁷ já ensinava:

“Normas generales y abstractas (de este tipo son la mayor parte de las leyes, por ejemplo, las leyes penales); normas generales y concretas (una ley que declara la movilización general se dirige a una clase de ciudadanos y al mismo tiempo prescribe una acción particular que, una vez cumplida, extingue la eficacia de la norma); normas particulares y abstractas (una lei que atribuya a determinada persona una función, por ejemplo la juez de la corte constitucional, se dirige a un solo individuo y le prescribe no una acción, sino toda aquellas acciones que son inherentes al ejercicio del cargo); normas particulares y concretas (el ejemplo más característico es el de la sentencia del juez)”.

Sem sombra de dúvidas, as normas que mais interessam ao cientista do direito são as normas gerais e abstratas e as normas individuais e concretas, eis que são as espécies mais comuns encontradas no ordenamento jurídico pátrio.

⁴⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria general del derecho*. 2ª ed. Editorial Temis. 1992. Colômbia. p. 133.

Certo é, porém, que todas as espécies de normas jurídicas possuem estrutura hipotético-condicional⁴⁸.

A norma geral e abstrata possui o operador deôntico (dever ser) neutro e tem por finalidade a prescrição de condutas para a sociedade. Por tal motivo é que “Dado um fato F, deve ser a consequência P”.

A norma individual e concreta, por seu turno, é regida pelo operador deôntico modalizado, em proibido, permitido ou obrigatório, eis que ela desencadeará a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo determinados, proibindo, permitindo ou obrigando os indivíduos que estiverem no pólo passivo da obrigação a realizar determinada conduta.

Destaca-se, ademais, que toda norma jurídica geral e abstrata exige a edição de uma norma individual e concreta, para que possa alcançar seus objetivos. Isto porque, o fato somente existirá quando o acontecimento social previsto no antecedente de uma norma geral e abstrata for devidamente descrito no antecedente da norma individual e concreta, desencadeando, desta forma, a relação jurídica competente.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁹ bem demonstra tal explicação:

“Penso 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

⁴⁸ Pode-se afirmar que a estrutura hipotético-condicional não é uma arbitrariedade do legislador.

Na verdade, trata-se de uma exigência do sistema jurídico, pois, a partir do momento em que o direito positivo tem como finalidade regular as condutas intersubjetivas da sociedade, somente pode haver tal regulação com uma estrutura que faça com que a ocorrência de determinado acontecimento deflagre uma relação jurídica.

O direito regula o mundo do ser, mas para isso deve utilizar a linguagem do dever ser, pois somente aqueles acontecimentos que o legislador entender que têm importância efetiva para o direito é que desencadearão relações jurídicas respectivas.

Além disso, o destinatário da norma sabe que se realizar o fato descrito na hipótese normativa, fará com que nasça a relação jurídico-tributária, em que o direito positivo regulará a conduta desejada em permitida, proibida ou obrigatória. E, o direito positivo somente poderá regular o comportamento humano se, efetivamente, houve a realização do fato descrito na hipótese, ou seja, se o ocorrido no mundo social se encaixa perfeitamente à hipótese normativa.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*. Ob. Cit. p. 141.

realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais”.

Percebe-se, por todo o exposto, que o entendimento sobre norma jurídica é de fundamental importância para o direito positivo, bem como para a ciência do direito.

Tendo como base as afirmações acima, será possível ingressar no tema específico deste trabalho, com certas premissas já fixadas.

No capítulo seguinte, será analisada a regra-matriz de incidência tributária e, posteriormente, a sujeição passiva no direito tributário brasileiro.

CAPÍTULO III

REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1. A Regra-Matriz de Incidência Tributária

O direito positivo tem como objetivo regular as condutas intersubjetivas praticadas pelos cidadãos.

Para atingir tal desiderato, os legisladores introduzem no ordenamento jurídico textos de leis, que trazem, em seu corpo, as condutas que estão sendo regradas.

No entanto, os enunciados prescritivos dos textos de direito positivo, não raras vezes, são imprecisos e contêm imperfeições sintáticas e semânticas.

A fim de eliminar tais vícios, os cientistas do direito, através de uma interpretação sistemática, analisam os enunciados prescritivos contidos no texto legal, conjuga-os com outros e, ao final, constroem em sua mente a norma jurídica.

As normas jurídicas são as significações que surgem na mente do intérprete da análise de enunciados prescritivos, podendo não coincidir com o entendimento expressado pelo legislador no texto de lei.

No campo do direito tributário, a ciência do direito desenvolveu uma teoria, já consagrada, que consegue atingir o conteúdo nuclear da norma jurídica tributária. Para tal construção científica, foi adotado o nome de *regra-matriz de incidência tributária*⁵⁰.

Como toda norma jurídica, a regra-matriz de incidência tributária é composta de um antecedente e um conseqüente conectados pelo functor deôntico *dever ser* (estrutura proposicional bimembre).

O antecedente traz um fato da realidade que contenha um conteúdo econômico, ao passo que o conseqüente desencadeia uma relação jurídica entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), sendo que o primeiro possui

⁵⁰ Este tema foi apresentado de forma pioneira por Paulo de Barros Carvalho em sua tese de Doutorado, que resultou no livro intitulado *Teoria da norma tributária*, editado pela primeira vez no ano de 1974, pela editora Lael.

o direito subjetivo de exigir o pagamento de certa quantia em dinheiro, ao passo que o segundo, tem o dever jurídico de efetuar o pagamento devido.

Para uma melhor análise da regra-matriz de incidência tributária, é necessário isolar o antecedente e o conseqüente normativos.

No antecedente encontram-se critérios distintos daqueles encontrados no conseqüente. Tais critérios, uma vez conjugados, formam efetivamente o vínculo jurídico tributário.

Na hipótese normativa é possível verificar a existência do critério material, do critério espacial e do critério temporal. Já na tese, encontram-se os critérios pessoal e quantitativo.⁵¹

3.2. Antecedente normativo

Como visto, o antecedente normativo ou descritor abarca uma série de critérios que têm o condão de descrever o evento social, que uma vez ocorrido desencadeia a relação jurídica tributária.

⁵¹ Muitos doutrinadores dão ênfase tão somente à análise do antecedente normativo, afirmando que de seus elementos é possível aferir qual o vínculo tributário estabelecido pelo texto legal. Tais doutrinadores pouco tratam do conseqüente da norma jurídica. O foco de tais cientistas do direito está no fato gerador (hipótese de incidência), como se pode perceber pela transcrição do autor italiano Dino Jarach (*El hecho imponible*, 2ª ed. Abeledo Perrot. Buenos Aires. p. 68): “*Es esta la razón por qué este ensayo de una teoría general del derecho tributario material está construido alrededor de la teoría del hecho imponible*”.

No entanto, a partir do momento em que se adota a premissa de que uma vez ocorrida a situação prevista no antecedente normativo, há o desencadeamento da relação jurídica, que está prevista no conseqüente da norma, não é possível privilegiar-se um dos elementos, já que somente da conjunção de ambos é que se instaura o vínculo jurídico tributário.

Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário*. Ob. Cit. p. 536) assim se manifesta: “*Nos termos em que a doutrina o coloca, temos a negação tácita da norma como juízo hipotético, em que se enlaça uma conseqüência a um antecedente. Seria, ademais, desmentir a afirmação mediante a qual a conseqüência das normas jurídicas é sempre a instauração de liame entre pessoas. Representaria, finalmente, mesclar aspectos de realidades distintas, enformando curiosa figura híbrida. Verdaderamente melancólico o papel que se atribui à conseqüência das normas primárias tributárias, enquanto se reserva À hipótese a virtude de conter os dados essenciais, os elementos definidores dessa classe de fenômenos jurídicos. De que serviria a ‘apódose’ do juízo hipotético que exprime uma norma primária tributária se não tem critérios para oferecer ao jurista, se os próprios sinais de identificação do vínculo jurídico são transmutados para a ‘prótase’? Seria totalmente despidiende, o que de certo viria a causar intensa e demolidora revolução na própria estrutura do Direito, que tem na norma, segundo as modernas concepções, um juízo hipotético. Isso demonstra, de sobejo, que as posições doutrinárias a que aludimos não são coerentes com os princípios fundamentais da Ciência Jurídica.*”

Desta forma, é inquestionável que a norma jurídica deve ser analisada de uma forma completa. Tanto seu antecedente, quanto seu conseqüente têm papel fundamental na instauração do vínculo jurídico tributário.

A análise de tais critérios é imprescindível para que se entenda as verdadeiras concepções da teoria da regra-matriz de incidência tributária, motivo pelo qual, nos itens a seguir serão explorados os critérios material, espacial e temporal.

3.2.1. Critério Material

O antecedente da norma jurídica se caracteriza por descrever uma situação do mundo social de possível ocorrência, em outras palavras, uma conduta que pode ser praticada por uma pessoa física ou jurídica.

O critério material, por sua vez, é o núcleo da conduta que pode ser praticada, caracterizando-se por um verbo pessoal e um complemento (p. ex. auferir renda, industrializar produtos, ser proprietário de bem imóvel).

Trata-se, pois, de referências a um comportamento de pessoas física ou jurídica.

Geraldo Ataliba⁵² dispõem que:

“O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Esse aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração”.

Por tal motivo, é que jamais poderia ser utilizado um verbo impessoal, sem sujeito ou de sentido completo (que se expliquem por si mesmo) no critério material, sob pena de comprometer o alcance normativo.

⁵² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese*. Ob. Cit. p. 106.

Deve-se esclarecer, que toda ação humana, inclusive aquela descrita no critério material da regra-matriz de incidência tributária, deve se submeter à coordenadas de espaço e tempo, motivo pelo qual há os critérios espacial e temporal.

Paulo de Barros Carvalho⁵³ assevera:

“O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato. Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo”.

Contudo, é importante frisar que não se pode confundir como sendo um único elemento, o critério material e as coordenadas de espaço e tempo. São elementos diversos, que devem ser estudados isoladamente. Fato é que quando eles estão agrupados, formam o antecedente da norma jurídica tributária.

Assim, o critério material é o núcleo do antecedente, que contém, ainda, outros dois critérios: espacial e temporal.

3.2.2. Critério espacial

O critério temporal traz as coordenadas de espaço, isto é, o local em que deve ser considerada como realizada a conduta descrita no critério material do antecedente normativo⁵⁴.

Somente sabendo-se em que local ocorreu o evento descrito no suposto normativo é que os efeitos que são característicos do fato jurídico podem ser irradiados.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. Ob. Cit. pp. 255/256.

⁵⁴ Tomando-se como exemplo o IPTU, tem-se que o critério espacial de referido tributo é o perímetro urbano do Município competente. Desta forma, os proprietários daqueles bens imóveis que estiverem localizados dentro do perímetro urbano de determinado Município, a princípio devem efetuar o pagamento do imposto.

Nem sempre o critério espacial está expresso no texto legal. No entanto, mesmo que tácito, através da interpretação e da construção da norma jurídica na mente do intérprete, é possível chegar-se a conclusão de onde o evento ocorreu.

Uma observação importante que deve ser anotada é que não se pode confundir o critério espacial com o campo de eficácia da própria lei. São institutos totalmente diversos.

Na hipótese do IPTU fica clara essa distinção: o critério espacial de referido imposto é o perímetro urbano do Município, atingindo, desta forma, todos os imóveis que estiverem em tal localização. Entretanto, a lei instituidora do IPTU tem eficácia em todo o território do Município, seja na zona rural ou no perímetro urbano.

Fica clara, assim, a distinção existente entre o critério espacial e a eficácia da lei.

3.2.3. Critério temporal

O critério temporal determina o marco de tempo em que se dá por ocorrido o critério material da regra-matriz de incidência tributária. É o instante em que se considera realizada a conduta da pessoa física ou jurídica descrita no antecedente normativo.

Cada tributo tem seu critério temporal definido e distinto dos demais.

Assim, uma vez mais, utilizando-se do exemplo do IPTU, tem-se que seu critério temporal é o primeiro dia de cada exercício. Desta forma, ser proprietário de imóvel urbano no primeiro dia de cada ano obriga, em tese, referido proprietário a efetuar o pagamento do imposto.

Não se deve confundir, contudo, o critério temporal da hipótese normativa com a data de vencimento do tributo.

O momento do pagamento da exação tributária pouco importa para a norma jurídica. O que realmente deve ser levado em consideração é o átimo de tempo em que se reputa ocorrido o evento descrito no critério material. Isto sim é importante para deflagrar a relação jurídica tributária, sendo que o momento do pagamento é de importância para a arrecadação, mas não para a instauração do vínculo jurídico respectivo.

3.3. Conseqüente normativo

Uma vez superada a análise dos critérios contidos na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, é necessário que se verifiquem as características dos critérios do conseqüente normativo, eis que são eles que fazem desencadear a relação jurídica, conectando o sujeito ativo e o sujeito passivo em torno do tributo devido.

O conseqüente normativo tem o condão de prescrever direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas que estejam envolvidas na relação jurídica que se irrompe, motivo pelo qual pode ser denominado de prescritor.

3.3.1. Critério pessoal

O critério pessoal permite identificar quais são os sujeitos ativo e passivo que fazem parte da relação jurídica.

Na regra-matriz de incidência tributária, sujeito ativo é aquele que tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação pecuniária.

No direito tributário brasileiro, o sujeito ativo pode ser tanto uma pessoa jurídica de direito público, quanto uma pessoa jurídica de direito privado.

De acordo com as lições de Luís Cesar Souza de Queiroz⁵⁵:

“a) critério pessoal ativo – é o que informa os sinais necessários para identificar o sujeito de direito, denominado sujeito ativo, que terá a permissão de (‘direito subjetivo’) exigir (obrigar) de outrem a entrega de certa importância em dinheiro ou a permissão (‘direito subjetivo’) de retirar de outrem certa importância em dinheiro (no caso de substituição tributária);”

É importante frisar que a legislação tributária pátria estabelece a oportunidade de pessoas públicas ou privadas serem nomeadas pelas pessoas titulares de

⁵⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Regra Matriz de Incidência Tributária in Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Forense. 2005. Rio de Janeiro. p. 250/251.

competência tributária, para figurarem na relação jurídica como sujeito ativo, havendo, desta forma, a transferência da capacidade ativa. É a chamada parafiscalidade, que ocorre em determinados casos no ordenamento jurídico brasileiro.

O sujeito passivo, por outro lado, é aquela pessoa física ou jurídica que reúna credenciais para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, tendo o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo em questão ou o cumprimento de obrigações de fazer ou não fazer nos chamados deveres instrumentais.

É justamente a figura do sujeito passivo que interessa para o deslinde do presente trabalho, portanto sua análise minuciosa será realizada posteriormente.

3.3.2. Critério quantitativo

O critério quantitativo tem o objetivo de informar quanto que o sujeito passivo deve pagar para o sujeito ativo em decorrência da relação jurídica tributária instaurada.

É um plexo de informações que podem ser extraídas pelo intérprete da análise do texto legal, devendo sempre representar um valor em dinheiro, no caso de obrigações tributárias.

Na verdade, essas informações devem estar expressas no texto de lei, sob a denominação de base de cálculo e alíquota.⁵⁶

Com relação à base de cálculo, irretocável a lição de Paulo de Barros Carvalho⁵⁷:

“Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituidora na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento

⁵⁶ Por mera comodidade do legislador, existem no ordenamento jurídico brasileiro, alguns tributos fixos em que o valor a ser pago já vem discriminado na lei que institui a exação tributária. Desta forma, em tais hipóteses, não existe, no texto legal, qualquer menção à base de cálculo ou alíquota, eis que o montante a ser adimplido já está fixado desde logo. Isto é o que acontece, por exemplo, com o ISS incidente sobre os profissionais liberais.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. Ob. Cit. p. 327.

inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”.

A base de cálculo, portanto, é a grandeza que se encontra no critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, que tem função mensuradora e determinadora do valor que o sujeito passivo deverá pagar a título de tributo.

Além disso, a base de cálculo possui três funções bem definidas. Ela tem o condão de mensurar as reais proporções do acontecimento; de compor a específica determinação da dívida; e, de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material do antecedente normativo.

É notório que os acontecimentos do mundo social eleitos pelo legislador para integrarem o critério material da regra-matriz de incidência não podem ser tomados integralmente. Daí porque a base de cálculo deve medir os aspectos quantitativos realmente relevantes para a incidência do tributo.

Ademais, a base de cálculo deve certificar se a grandeza que está sendo medida realmente corresponde ao fato descrito pelo critério material estabelecido no antecedente da norma.

Caso haja relação entre a grandeza mensurada e o fato previsto no critério material, a base de cálculo estará confirmando a hipótese de incidência. No entanto, se houver discrepância entre a grandeza e o fato, a base de cálculo irá infirmar a hipótese de incidência e, por derradeiro, se houver obscuridade entre o fato e a grandeza medida, a base de cálculo terá o condão de afirmar a hipótese de incidência.

Deve-se ressaltar, por fim, que somente a partir da conjugação da base de cálculo com a hipótese de incidência é que há a possibilidade de verificar-se qual a espécie tributária que está sendo tratada.

Não basta a análise do fato gerador, como salientado no artigo 4º do Código Tributário Nacional.

A única forma de se saber seguramente se se trata de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, é através do cotejo entre base de cálculo e hipótese de incidência. Isto se dá por uma exigência constitucional, que estabeleceu todas as competências tributárias de forma rígida e exaustiva em seu texto.

O último elemento que deve ser analisado é a alíquota.

A alíquota é um dado aritmético que, conjugada com a base de cálculo, perfaz o valor exato da dívida tributária que deve ser adimplida pelo sujeito passivo da relação jurídica.

Podendo traduzir-se em um percentual ou por um valor previamente fixado pelo legislador, a alíquota deve sempre constar da lei instituidora do tributo⁵⁸. Trata-se de uma exigência constitucional prevista no artigo 145, parágrafo 2º e artigo 154, inciso I, ambos da Constituição Federal.

Cumprе esclarecer, por fim, que a regra-matriz de incidência de um tributo deve estar intimamente ligada aos ditames da Constituição Federal. Os princípios constitucionais devem ser atendidos pelo legislador no momento da edição da lei, caso contrário a regra-matriz de incidência padecerá de inconstitucionalidade.

Em nada adianta instituir um tributo que tenha como base de cálculo uma grandeza que viola o princípio da capacidade contributiva. Ou então, que tenha como critério material um fato que notadamente irá onerar sobremaneira o sujeito passivo.

São situações que devem ser analisadas e que, caso haja alguma divergência com o texto constitucional, devem ser corrigidas.

⁵⁸ Luis Cesar Souza de Queiroz (*Regra Matriz*. Ob. Cit. p. 253) leciona que: “alíquota é o que se aplica sobre a base de cálculo com o propósito de apurar a quantia líquida; pode aparecer: como um valor monetário fixo ou variável em função de escalas da base de cálculo; ou como uma fração, percentual ou não”.

CAPÍTULO IV

SUJEIÇÃO PASSIVA

4.1. Noções gerais

A relação jurídica tributária é o vínculo mediante o qual um sujeito ativo possui o direito subjetivo de exigir o pagamento de certa prestação pecuniária (tributo) do sujeito passivo. Este, por outro lado, possui o dever jurídico de cumprir tal obrigação.

Na verdade, com o cumprimento da obrigação tributária instaurada há uma transferência de riquezas do patrimônio do sujeito passivo da relação jurídica tributária para o patrimônio do sujeito ativo.

Neste ponto é importante destacar que no presente trabalho, quando se fala em relação jurídica tributária e obrigação tributária, está-se entendendo somente aquelas relações e obrigações cujo objeto seja a efetiva entrega de dinheiro, ou seja, devem ter cunho eminentemente patrimonial.⁵⁹

Não se pode confundir ainda a entrega de dinheiro ao fisco decorrente do pagamento de tributo, daquela decorrente do pagamento de penalidade pecuniária.

⁵⁹ Grande parte da doutrina entende que, a despeito das obrigações de fazer e não fazer, as únicas obrigações que podem desencadear uma relação jurídica propriamente dita, são aquelas que tenham um conteúdo patrimonial. Essa é a opinião de civilistas, tais como Orlando Gomes e Caio Mário da Silva Pereira, para quem: “a obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável” (*Instituições de Direito Civil*, Volume II, 1997, Forense, Rio de Janeiro, p. 10).

Na seara tributária, o entendimento dominante não é outro.

J. J. Ferreiro Lapatza ensina que: “Puede decirse así que la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo es la relación obligatoria fundamental en el campo del Derecho tributario. Y puede justificarse así que esta particular obligación, a pesar de no ser la única establecida y regulada por las normas tributarias, haya acaparado para sí el nombre de obligación tributaria” (*Relación jurídico-tributaria – La obligación tributaria in RDT 41/8*).

Nesta mesma esteira de raciocínio, José Souto Maior Borges: “A afirmação de que toda obrigação tem conteúdo patrimonial é, então, aqui encarada como um enunciado estritamente universal. Porque essa asserção pretende significar que o atributo da patrimonialidade estará presente em toda e qualquer categoria obrigacional. Assim, obrigação e patrimonialidade seriam termos coextensivos e reciprocamente implicados. Noutras palavras: a universalidade do enunciado decorre de que não haveria obrigação sem patrimonialidade.” (*Obrigação tributária*, 2ª edição. Malheiros. 1999. São Paulo. p. 60).

Por tal motivo é que Paulo de Barros Carvalho defende a tese de que as chamadas obrigações acessórias tributárias, definidas no Código Tributário Nacional, na verdade não podem ser consideradas reais obrigações, eis que não possuem cunho patrimonial, mas sim de prestações de fazer ou não fazer. Referido doutrinador denomina tais institutos de deveres instrumentais, pois são a forma de instrumentalizar as obrigações tributárias.

De acordo com as premissas aqui adotadas, obrigação tributária é a relação que desencadeia o pagamento ao ente tributante de quantias relativas a tributos e nunca referentes a multas ou penalidades pecuniárias, apesar de não ser este o entendimento adotado pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, parágrafo 1º, quando reza que a obrigação tributária principal é aquela que tem como objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Pois bem. Como visto, a matéria da sujeição passiva da relação jurídica tributária deve estar prevista em lei, pois cabe a ela definir os critérios da regra-matriz de incidência tributária, quando da edição de regras instituidoras de exações tributárias.

Agostinho Sartin⁶⁰ assim afirma:

“... o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária é a pessoa obrigada, através ou mediante sua conduta, a carrear aos cofres públicos uma determinada quantia em dinheiro (...). A obrigação de direito tributário nasce, se desenvolve e se extingue não pelo modo como os particulares tenham determinado, mas pela forma que a lei integralmente, tenha disposto, tenha regulado.”

Percebe-se, desta forma, que o princípio da legalidade, já estudado, deve ser integralmente observado quando da nomeação de uma pessoa física ou jurídica para ocupar o pólo passivo de uma relação jurídica tributária.

Uma vez constante no critério pessoal de uma regra-matriz de incidência tributária, a pessoa física ou jurídica, denominada contribuinte, fará parte do pólo passivo da relação jurídica que se instaurará quando da ocorrência no mundo fenomênico do fato descrito no antecedente da norma geral e abstrata instituidora do tributo.

No entanto, para ser sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, é necessário que a pessoa física ou jurídica preencha uma série de atributos, não podendo jamais ser escolhida de forma arbitrária.

Sábua a lição de Dino Jarach⁶¹ quando enfatiza que:

⁶⁰ SARTIN, Agostinho. *Sujeição Passiva no ICM*. In Revista de Direito Tributário nº 25/6, p. 178.

“O contribuinte é o sujeito que está obrigado ao pagamento do tributo por um ‘título próprio’, e, se me permite a expressão, é obrigado por natureza, porque, em relação a ele, se verifica a causa jurídica do tributo.”

Isto quer dizer que para ser contribuinte é necessário que a pessoa física ou jurídica esteja de alguma forma conectada ao critério material (hipótese de incidência) da regra-matriz de incidência tributária. É preciso que seja observado o princípio da capacidade contributiva, no sentido de que aquela pessoa eleita para ser sujeito passivo, deve possuir capacidade econômica vinculada ao fato descrito no critério material da norma geral e abstrata.⁶²

Importante não confundir a previsão geral e abstrata da lei instituidora da exação tributária, com o fato e, conseqüente, relação jurídica tributária que deflagra o nascimento da norma individual e concreta.

A norma geral e abstrata, como já estudado, é aquela que traz em seu antecedente a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo social, decomposto em critério material, espacial e temporal. Além disso, referida norma traz em seu conseqüente aquelas possíveis pessoas que podem realizar o fato descrito no antecedente, quem é o ente que pode exigir o pagamento da obrigação (critério pessoal), bem como, qual será a mensuração quando da ocorrência do evento (critério quantitativo).

Somente depois de verificado o fato descrito no antecedente da norma geral e abstrata é que nasce a norma individual e concreta, na qual o antecedente descreverá o fato jurídico efetivamente ocorrido e o conseqüente mostrará quem é o

⁶¹ JARACH, Dino. *O fato imponible – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. Tradução de Djalma de Campos. RT. 1989. São Paulo. p. 156.

⁶² A necessidade da observância da capacidade econômica do contribuinte é bem abordada por José Artur Lima Gonçalves (*Princípios informadores do ‘critério pessoal da regra matriz de incidência tributária’*. In RDT nº 23/24. p. 261): “Essa afirmação não é pacificamente aceita, mas acreditamos na sua exatidão em face da premissa de que, nos tributos não vinculados, a norma tributária sempre descreve no 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. Esta capacidade pertence a alguém, e esse alguém deve ser o eleito para sujeito passivo da obrigação tributária pelo legislador infraconstitucional. Essa é a tarefa desse Poder Legiferante, descobrir o titular da capacidade econômica indicada pela Constituição.”

sujeito passivo e ativo do caso concreto, demonstrando, ainda, qual o valor a ser pago a título de tributo, fazendo surgir, desta forma, a relação jurídica tributária.

São dois momentos totalmente distintos e que jamais podem ser confundidos.

No direito tributário, a norma individual e concreta mais comum existente é o lançamento. Através do lançamento é que se constata a ocorrência do fato jurídico tributário e há a deflagração da relação jurídica tributária, em que o sujeito passivo passa a ter o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo, objeto da obrigação.

Geraldo Ataliba denominava hipótese de incidência para as descrições contidas na norma geral e abstrata, ao passo que fato imponible era empregado para os fatos jurídicos constantes da norma individual e concreta. Tendo em vista esta terminologia, referido autor dissertou⁶³:

“A comparação entre as características destes dois arquétipos enseja verificar bem as diferenças entre ambos e localizar cada qual em seu campo próprio; a hipótese de incidência como entidade conceitual, formulação hipotética do legislador. O fato imponible, pelo contrário, é um acontecimento concreto da vida prática, do mundo dos fatos, acontecimento que tem conseqüências jurídicas (fato jurígeno) porque a lei (h.i.) assim dispôs. O fato imponible é um fato jurígeno, e, como fato, empiricamente observável, apreensível, sensível, dimensionável, determinável, localizado no tempo e no espaço.

(...)

O fato imponible, por assim dizer, é que tem conexão física com alguém, que, em regra, é colocado, por força da lei, na situação de sujeito passivo.

A hipótese de incidência se limita a ditar o critério segundo o qual se vai determinar, in concreto, em cada caso, quem é o sujeito passivo.

Aí, mais uma vez, aparece a relevância da distinção entre h.i. e fato imponible. Na h.i. sujeito passivo é ‘quem vende’, ‘quem recebe renda’, ‘aquele que exporta’, ‘aquele que tiver a propriedade’. Diante do fato imponible, sabe-se que o sujeito passivo é João, é José, é Antônio etc.”

⁶³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese*. Ob. Cit. pp. 74/75 e 82.

Feita tal diferenciação, conclui-se que sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquela pessoa física ou jurídica que pratica um fato jurídico descrito em um antecedente normativo, motivo pelo qual deve realizar o cumprimento da prestação determinada em lei, devendo entregar dinheiro aos cofres públicos, pois a relação jurídica tributária é desencadeada.

Sem dúvidas que, a partir do momento em que o sujeito passivo entrega dinheiro aos cofres públicos, há uma diminuição coercitiva em seu patrimônio, afetando seu direito de propriedade, bem como sua liberdade.

O pagamento de um tributo é ato compulsório e nunca voluntário. Por tal razão, poder-se-ia pensar que o cumprimento da obrigação tributária seria uma limitação à liberdade do indivíduo, bem como uma afronta ao seu direito de propriedade.

Ocorre que, como já visto no capítulo I deste trabalho, a instituição de um tributo somente pode ser admitida se for realizada através de uma lei (princípio da legalidade) e de acordo com os requisitos existentes no ordenamento jurídico pátrio.

Desta forma, a lei que institua qualquer espécie tributária deve estar pautada nos princípios constitucionais e nos princípios constitucionais tributários.

O princípio constitucional do direito à propriedade e o princípio da liberdade devem ser sempre levados em consideração, pois são verdadeiras garantias individuais.

Os princípios constitucionais são limitadores do poder tributante e servem para expressar os objetivos básicos do Estado Democrático de Direito. Desta forma, o Estado, enquanto ente tributante, deve ficar adstrito aos freios impostos pelo sistema, podendo, no entanto, instituir exações tributárias que não confrontem com as garantias fundamentais dos cidadãos.

4.2. Previsão constitucional do sujeito passivo tributário

A existência de previsão do sujeito passivo tributário no próprio texto constitucional é tema que gera inúmeras controvérsias.

Para a correta análise de referido tema, é preciso que se tenha em mente a espécie de sistema constitucional tributário adotado pelo ordenamento jurídico.

Vários países possuem um sistema constitucional flexível, isto é, a Carta Magna de tais países trazem tão somente alguns princípios norteadores para o legislador ordinário, o qual possui, assim, ampla liberdade para interpretar e criar normas de acordo com o desenvolvimento da sociedade e as necessidades de cada época.

Contudo, este não é o caso do Brasil.

A Constituição Federal, em matéria tributária, praticamente esgotou o tratamento do assunto em seu texto. O constituinte disciplinou de forma exaustiva o tema tributário, cabendo ao legislador ordinário a simples função de regulamentação.

Trata-se de um sistema exaustivo, em que os veículos normativos infraconstitucionais não podem alterar, contrariar ou limitar qualquer preceito constitucional.⁶⁴

O legislador ordinário deve respeito absoluto ao texto constitucional, agindo conforme os ditames elencados na Carta Magna, caso contrário, suas criações legislativas restarão em total dissonância e, restarão, fadadas à inconstitucionalidade.

À vista disso, é notório que a Constituição Federal estabeleceu uma rígida repartição de competências, destinando a cada ente político um determinado número de impostos.

Além disso, o texto constitucional elencou quais são as materialidades que podem ser tributadas pelas pessoas políticas.

Desta forma, a obediência à Constituição Federal, pelo legislador infraconstitucional, deve ocorrer inclusive com relação às regras-matrizes de incidência tributária.

⁶⁴ Precisa a lição de Geraldo Ataliba (*Sistema constitucional*. Ob. Cit. p. 17): “O constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente retratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações, não prévia e explicitamente, contempladas.”

Em outro trabalho, desta vez com Cléber Giardino (*Responsabilidade tributária – ICM – Substituição Tributária – Lei Complementar 44/83*. In *Revista de Direito Tributário* nº 34. p. 211), há a seguinte menção: “... a Constituição não consiste num simples repositório de recomendações a serem atendidas, ou não, pelo legislador à sua vontade; pelo contrário, para ser Lei Maior, impõe inexoravelmente que a ordenação legislativa ordinária venha estabelecer prescrições em absoluta e rigorosa consonância com suas diretrizes e imperativos.”

Pode-se afirmar, portanto, que as principais diretrizes para a instituição, arrecadação e fiscalização das exações tributárias, encontram-se disciplinadas no texto constitucional.

Ante tais afirmações, verifica-se que os critérios das regras-matrizes de incidência dos tributos devem estar, pelo menos, indicados na Constituição Federal.

Isto significa que é possível extrair do texto constitucional os sujeitos passivos possíveis de cada exação tributária.⁶⁵

No trabalho conjunto entre Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto⁶⁶, os autores tratam o presente assunto da seguinte maneira:

“Na própria designação constitucional do tributo já vem implicitamente dito ‘quem’ será o seu sujeito passivo. No quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência dos tributos – que estabelece a Constituição Federal ao instituir e partilhar competências tributárias, entre União, Estados e Municípios – está referido, inclusive, o sujeito passivo do tributo, aquela pessoa que,

⁶⁵ Este posicionamento que é defendido no presente trabalho não é unânime na doutrina. Muitos autores entendem que cabe aos entes políticos indicar quem deva ser o sujeito passivo da exação tributária quando da edição da lei instituidora do tributo. Desta forma, a nomeação do sujeito passivo tributário seria uma atividade infraconstitucional. Para ilustrar tal ponto de vista, pode-se transcrever o entendimento de Maria Rita Ferragut (*Responsabilidade tributária: Conceitos fundamentais. In Responsabilidade Tributária. Dialética. 2007. São Paulo. p. 10*):

“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.

Tome-se como exemplo o ITBI: o artigo 156, II, da Constituição, não estabelece quem deva ser contemplado pela lei como contribuinte, vale dizer, se o alienante do bem imóvel ou o adquirente. A Carta Magna prevê apenas a materialidade passível de tributação, e a competência dos Municípios 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 qualificada. 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.”

Nesta mesma linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho entende que o texto constitucional não indica quem são os sujeitos passivos das exações tributárias. Para tal autor, a Carta Magna tão somente descreve certas materialidades que devem pautar o legislador infraconstitucional na instituição do tributo, sendo que uma das escolhas do legislador ordinário é justamente quem irá ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária, tendo ampla liberdade para tal. O autor somente alerta para a necessidade de obediência às competências outorgadas pela Constituição Federal às pessoas políticas, bem como a ligação entre o sujeito passivo eleito e a respectiva materialidade descrita.

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária. In Revista de Direito Tributário* nº 49. p. 73.

por imperativo constitucional terá o seu patrimônio diminuído como consequência da tributação.”

Outro não é o entendimento de José Artur Lima Gonçalves⁶⁷:

“Não basta, portanto, que a eleição do sujeito passivo seja veiculada por lei. Essa indicação é limitada, em nosso entender, pela própria Constituição. Este diploma, de maneira mais ou menos flexível, indica os possíveis sujeitos passivos, ou as possibilidades que o legislador infraconstitucional tem para elegê-los, sempre sobre a sombra do princípio da isonomia.”

Por óbvio que não há no texto da Lei Maior artigos explícitos que tragam expressamente quais as pessoas que podem figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária. No entanto, existem parâmetros e critérios que devem ser seguidos durante o processo legislativo infraconstitucional, entre eles os grandes princípios constitucionais já estudados, que acabam por definir implicitamente os reais contribuintes de cada exação tributária.

Trata-se de um trabalho de interpretação, mediante o qual o cientista do direito deve extrair do texto constitucional as particularidades de cada imposto, bem como o sujeito passivo de cada exação.

Admitir a possibilidade de o legislador infraconstitucional escolher indistintamente os ocupantes do pólo passivo da relação jurídica tributária seria o mesmo que permitir que tal legislador efetuasse mudanças no texto Magno.

Por tal motivo é que não se pode prestigiar o posicionamento adotado por Alfredo Augusto Becker, que entendia ser possível ao legislador infraconstitucional escolher livremente o indivíduo que ocuparia o pólo passivo da relação jurídica tributária. Para referido autor⁶⁸:

“O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade (com as duas únicas ressalvas abaixo indicadas) de escolher

⁶⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. *Princípios informadores*. Ob. Cit. p. 261.

⁶⁸ BECKER, Alfredo A. *Teoria*. Ob. Cit. p. 279.

qualquer pessoa (física, jurídica ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária. Este sujeito passivo poderá ser pessoa que esteja ligada à hipótese de incidência por relação de natureza social ou geográfica ou física ou jurídica (ex.: procurador ou vendedor, etc) e até poderá ser pessoa que nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência."

Como já ventilado, o sistema constitucional tributário brasileiro é rígido e exaustivo. Assim, toda matéria legislativa infraconstitucional deve obediência aos ditames constantes na Lei Maior. Para uma lei ser válida e, portanto, pertencer ao sistema do direito positivo, ela deve ter sido criada de acordo com a Constituição Federal, sem alterar suas disposições e sem afrontar seus artigos.

Insta analisar, nesta oportunidade, a sujeição passiva dos tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

4.3. Os sujeitos passivos dos tributos vinculados e não-vinculados

A classificação dos tributos sempre foi tema bastante tormentoso na esfera doutrinária, havendo grande divergência entre os autores. O único ponto pacífico entre os cientistas do direito é que qualquer classificação das espécies tributárias deve ter como marco inicial a Constituição Federal.

A grande questão que envolve este tema é justamente o fato de, em determinadas classificações, serem utilizados conceitos pré-jurídicos ou pertencentes a outros ramos do direito, como o financeiro e o econômico, por exemplo.

Fato é que os conceitos pré-jurídicos são de suma importância. Entretanto, eles são importantes para o legislador, que deve ter em mente quais são as aspirações da sociedade naquele dado momento histórico com relação aquele fato que será convertido em lei. O jurista, por sua vez, deve se concentrar naquilo que for efetivamente jurídico⁶⁹.

⁶⁹ No mesmo sentido, o ensinamento de Souto Maior Borges: *"Um dos equívocos que podem geralmente contaminar a pureza do método de estudo dos conceitos jurídicos é a utilização*

Além disso, quando da criação de um tributo ou da classificação de suas espécies, devem ser deixadas de lado as influências financeiras e econômicas, sob pena de comprometimento e equívocos por parte do legislador infraconstitucional.

Alfredo A. Becker⁷⁰ assevera:

“Há juristas – adverte F. Carnelutti – que quase sempre cometem o erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas, sem cuidarem de pesquisar o novo e diferente conteúdo (significado) que elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico. Este mau costume – lamenta F. Carnelutti – tem gerado dentro do direito dificuldades numerosas e graves. Ora, em nenhum outro ramo do direito, estas dificuldades são tão numerosas e tão graves quanto as que este mau hábito tem gerado dentro do direito tributário. O maior equívoco no direito tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc).”

Por tal motivo, a destinação do produto arrecadado do tributo não deve ser levada em consideração para se classificar uma espécie tributária, a despeito de opiniões em sentido contrário.⁷¹ Isto porque, a destinação do montante arrecadado

inadvertida de critérios de análise válidos apenas para a ciência econômica.” (Isenções do ICM por convênio e o art. 23, § 6º, da Emenda Constitucional n.1 de 1969, in RDP 17/352/353).

⁷⁰ BECKER, Alfredo. *Teoria*. Ob. Cit. p. 35.

⁷¹ Há doutrinadores, entretanto, que dão extrema importância à destinação do produto arrecadado do tributo, entendendo, por isso, que tal elemento deve servir de parâmetro para a classificação jurídica das espécies tributárias. De acordo com tais autores, a inclusão de referido elemento na classificação de espécies tributárias é uma exigência constitucional, eis que a Lei Maior traz em seu texto a disciplina acerca do destino específico que o montante arrecadado de exações tributárias deve tomar. Para ilustrar este posicionamento, transcreve-se a opinião de Márcio Severo Marques (*Classificação constitucional dos tributos*. Max Limonad. 2000. São Paulo. pp. 219/220), que disserta:

“Com efeito, verificamos que a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas políticas para a criação de alguns tributos, vinculou o produto de sua arrecadação ao custeio de despesas – ou investimentos – específicas do Estado. Em certas hipóteses, estabeleceu ainda a previsão da devolução do respectivo montante ao contribuinte, ao cabo de determinado período.

A prescrição constitucional é peremptória e obriga o legislador complementar a prever, abstratamente, por meio de norma jurídica e como condição de validade da norma impositiva que veicula o empréstimo compulsório, o dever imposto ao Estado de destinar o produto de arrecadação ao custeio de despesa específica que legitimou a sua instituição. Além desta obrigação, exige a previsão normativa da prescrição, ao Estado, do dever de restituição do respectivo montante ao contribuinte, ao fim de um prazo específico (pois do contrário, sem devolução, não seria empréstimo).

não diz respeito à esfera tributária, visto que a obrigação tributária se extingue com o pagamento do tributo. O que vai ser feito com o montante arrecadado não interessa ao Direito Tributário, sendo importante, sim, às ciências financeira e econômica.

Uma vez mais, utilizando-se das lições de Alfredo A. Becker⁷², tem-se que:

“O tributo é o objeto da prestação jurídica. Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se extingue. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, acontece em momento posterior e em outra relação jurídica, esta última de natureza administrativa. A regra jurídica que disciplinar a destinação e utilização de tributo é regra jurídica de natureza administrativa.”

Desta forma, tendo em vista as colocações acima, é importante esclarecer que no presente estudo é adotada a classificação das espécies tributárias, segundo a qual existem os tributos vinculados e os tributos não-vinculados.

A classificação em tributos vinculados e não-vinculados, inicialmente proposta por Geraldo Ataliba, é bastante difundida e aceita na doutrina⁷³, pois leva em consideração tão somente elementos existentes na seara tributária, não misturando

Não se trata aqui de mera sugestão ou recomendação ao legislador complementar. É condição de validade do empréstimo compulsório a previsão legal expressa da destinação do produto de sua arrecadação. E o mesmo se diga quanto à previsão legal de sua devolução ao particular, ao fim de certo prazo (ainda que, no plano concreto – realidade material – isso não se verifique).

De fato, para a classificação dos tributos e verificação de sua validade perante o sistema positivo, não importa a eficácia social das normas jurídicas que com ele se conectem (como o efetivo cumprimento, pelo Estado, do dever de restituir). Assim, no caso dos empréstimos compulsórios, importa apenas a observância, pela lei, da previsão abstrata das exigências constitucionais do tributo cuja instituição foi autorizada (o que deve ser, no plano normativo, e não o que efetivamente é, na realidade dos fatos). É esta a condição para validade da norma de tributação, porque assim determinam as normas de estrutura que outorgam a respectiva competência impositiva, necessária à instituição do gravame. Ao analisarmos as contribuições (inclusive aquelas destinadas ao custeio de sistemas de previdência e assistência social dos servidores públicos estaduais, municipais e do Distrito Federal), verificamos que a situação é semelhante, pois também há previsão constitucional expressa, vinculando o produto de sua arrecadação a uma despesa específica do Estado. É o que se infere da leitura dos arts. 149 e 195 do texto constitucional.”

⁷² BECKER, Alfredo A. *Teoria*. Ob. Cit. p. 288.

⁷³ A doutrina proposta por Geraldo Ataliba foi, inclusive, adotada por autores estrangeiros, como é o caso do argentino Hector B. Villegas (*Curso de finanzaz, derecho financiero y tributário*. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 2005. Buenos Aires), que escreveu: *“En el impuesto, la prestación exigida es independiente de toda actividad estatal relativa a su persona, mientras que en la tasa existe una actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio que afecta de alguna manera al obligado. En la contribución especial tenemos también una actividad estatal, con la particularidad de que ella es generadora de un beneficio para el llamado a contribuir.”*

conceitos de outros ramos do direito, ou da ciência financeira e econômica, por exemplo.

Referida classificação leva em consideração o critério material constante do antecedente da norma geral e abstrata, no sentido de referido critério estar ou não vinculado a uma atividade do poder público. Em outras palavras, o que realmente importa, é saber se, uma vez pago o tributo, a Administração Pública deve ou não realizar uma determinada atividade a título de contraprestação.

Neste contexto, na concepção deste trabalho, os tributos não-vinculados seriam os impostos, ao passo que os tributos vinculados seriam as taxas e as contribuições de melhoria. Os empréstimos compulsórios e as contribuições (contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições para entidades de classe) podem assumir caráter vinculado ou não-vinculado de acordo com o caso concreto.

Deve-se passar, nesta oportunidade, à análise dos sujeitos passivos dos tributos vinculados e não-vinculados.

Com relação aos tributos não-vinculados, que são aqueles cobrados pelo Poder Público sem que haja a necessidade da Administração realizar qualquer espécie de atividade em contrapartida, a análise da sujeição passiva é tema bastante árido e tormentoso.

O ponto principal que se deve ter em mente é a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, como já amplamente abordado. Dessa rigidez sistemática, decorre a repartição de competência das pessoas políticas, sendo que a Constituição Federal disciplina em seu texto quais são os impostos cabíveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Além disso, também encontram-se expressas no texto constitucional todas as materialidades que são passíveis de tributação pelos entes competentes, ou seja, há a indicação de todas as situações que podem figurar no antecedente de uma norma geral e abstrata instituidora de uma exação tributária.

A partir de tal fato, é possível verificar que existe uma indicação dos possíveis sujeitos passivos de cada um dos tributos não-vinculados na Carta Magna.

Referida indicação fica ainda mais evidente quando se faz a conjunção entre as materialidades possíveis de serem tributadas, previstas na Constituição Federal, e o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva elenca, ainda que de forma indireta, aquelas pessoas que podem ser obrigadas ao pagamento do tributo e tal indicação deve ser levada em consideração pelos legisladores infraconstitucionais quando da efetiva instituição do tributo.

Isto porque, o princípio sob comento faz com que cada pessoa contribua de acordo com a sua capacidade econômica (capacidade contributiva relativa). E mais, exige que o legislador escolha eventos do mundo social para serem tributados, que sejam economicamente mensuráveis, ou seja, deve haver cunho econômico (capacidade contributiva absoluta).⁷⁴

Nas palavras de Regina Helena Costa⁷⁵:

“Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa.”

Isto posto, pode-se afirmar que somente aquela pessoa que realiza o fato de cunho econômico no mundo social é que deve ser considerada como sujeito passivo

⁷⁴ Este entendimento também é defendido por Emílio Giardina, que entende: “Definitivamente, o princípio constitucional – segundo o qual a força econômica de constituir o conteúdo fundamental da capacidade contributiva – implica que só aqueles fatos da vida social que sejam indícios de capacidade econômica, possam ser assumidos pelas leis tributárias singulares como pressupostos do nascimento de obrigações tributárias.” (GIARDINA, Emílio. *Apud* Geraldo Ataliba e Cleber Giardino. *Imposto de renda – Capacidade contributiva – Aparência de riqueza – Riqueza fictícia – ‘Renda’ escritural – Intributabilidade de correções monetárias*. In *Revista de Direito Tributário* nº 38, p. 148.)

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3ª edição. Maheiros. 2003. São Paulo. p. 26.

da exação tributária correspondente. Em outras palavras, aquele que possui capacidade contributiva para realizar o fato descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata é quem pode ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária que se desencadeará.

Neste sentido, Geraldo Ataliba⁷⁶ leciona:

“Nos impostos, o sujeito passivo é alguém de alguma forma relacionado com o fato posto como aspecto material da hipótese de incidência, de modo que se infira ser o titular da capacidade contributiva onerada.”

No tocante aos tributos vinculados, apesar de possuírem competência concorrente, no sentido de que podem ser instituídos por quaisquer dos entes políticos, a Constituição Federal elenca em seu texto as materialidades possíveis de referidas exações tributárias.

De acordo com o artigo 145 da Constituição Federal:

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

(...)

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Ora, percebe-se claramente em tais espécies tributárias que a Carta Magna, novamente, elencou quem são os indivíduos que podem figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária dos tributos vinculados.

Com referência às taxas, somente pode figurar como sujeito passivo aquelas pessoas que utilizem serviços públicos ou então desfrutem de algum ato

⁷⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese*. Ob. Cit. p. 88.

concernente ao poder de polícia⁷⁷. Tais indivíduos encontram-se conectados às materialidades das taxas.⁷⁸

No caso das contribuições de melhoria, o sujeito passivo deverá ser aquele indivíduo que se beneficiar com uma valorização imobiliária em decorrência de uma determinada obra pública.

Desta forma, apenas o proprietário do imóvel que sofreu valorização pela realização de uma obra pública é que pode figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Neste diapasão, José Artur Lima Gonçalves⁷⁹ entende que:

“Vê-se, pois, que há expressa disposição constitucional exigindo que o sujeito passivo tenha relação direta ou indireta com a atividade estatal que dá ensejo à cobrança do tributo vinculado, no caso, taxa. Na contribuição de melhoria, a situação é exatamente a mesma, só podendo sofrer a exação o administrado que tiver tido a valorização imobiliária em função da obra efetuada pelo Estado.”

Conclui-se, então, que a eleição de outros indivíduos, por parte do legislador infraconstitucional, para que ocupem o pólo passivo da relação jurídica tributária que não aqueles previstos na Constituição Federal, é passível de inconstitucionalidade, não havendo, assim, qualquer liberdade para o legislador ordinário na escolha de tais indivíduos.

⁷⁷ Fiel ao seu posicionamento sobre a liberdade do legislador na escolha do sujeito passivo das exações tributárias, tema já abordado nesta dissertação, Alfredo Augusto Becker entende que: “Note-se que a liberdade para escolher o sujeito passivo existe também no tocante às taxas. O sujeito passivo da taxa não precisa ser a pessoa que recebe o serviço estatal, nem a pessoa que o tem a sua disposição. Ele pode, perfeitamente (com as duas únicas ressalvas abaixo indicadas), ser qualquer pessoa. A natureza jurídica da taxa (como tributo distinto do imposto) resulta do núcleo (base de cálculo) de sua hipótese de incidência e não da relação (física ou econômica ou geográfica) de uma pessoa com o serviço estatal (ou coisa estatal). O serviço (ou coisa) estatal é que constitui o núcleo (base de cálculo) da hipótese de incidência da taxa.” (Teoria. Ob. Cit. p. 279).

⁷⁸ Utilizado-se, uma vez mais as lições de Geraldo Ataliba (Hipótese. Ob. Cit. p. 157), tem-se que: “Sujeito passivo da taxa será, pois, a pessoa que requer, provoca ou, de qualquer modo, utiliza o serviço público específico e divisível, ou o tem à sua disposição (nos casos de taxa de serviço), ou cuja atividade requer fiscalização e controle públicos (taxas ‘de polícia’).”

⁷⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Princípios informadores*. Ob. Cit. p. 264.

4.4. O sujeito passivo tributário no Código Tributário Nacional

A despeito das conclusões apontadas no item anterior, é possível notar que o Código Tributário Nacional, que é a mais ampla lei complementar em matéria tributária vigente atualmente no país, não trata a matéria da sujeição passiva de forma tão simples.

Reza o artigo 121 do Código Tributário Nacional:

“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 em lei.”

A partir da análise de referido dispositivo legal, pode-se afirmar que o legislador complementar idealizador do Código Tributário Nacional não se contentou com a esfera de competência conferida pela Constituição Federal e entendeu por bem alargar o conceito de sujeito passivo da obrigação tributária, colocando no pólo passivo da relação jurídica correspondente indivíduos diversos daqueles elencados no Texto Maior.

Esta atitude do legislador infraconstitucional culminou com o surgimento de figuras, no ordenamento jurídico brasileiro, que não possuem qualquer relação com a ocorrência do fato jurídico tributário constante do critério material da regra-matriz de incidência tributária, mas que, mesmo assim, podem ser chamadas de sujeitos passivos.

Há casos, ainda, em que a relação com a ocorrência do fato jurídico tributário é transferida episodicamente para terceiros que não praticaram qualquer ato que configurasse o acontecimento previsto na norma geral e abstrata.

Fato é que a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional partiu do entendimento defendido por Rubens Gomes de Sousa, para quem os sujeitos passivos poderiam ser classificados em diretos e indiretos.

Sujeitos passivos diretos seriam aqueles que realizam o fato jurídico tributário e pagam um determinado tributo em nome próprio, eis que seu patrimônio é que sofrerá uma redução em favor do Poder Público. Na verdade, o sujeito passivo direto seria o verdadeiro contribuinte.

Por outro lado, sujeito passivo indireto seria aquele indivíduo que, por determinação legal, deveria efetuar o pagamento do tributo a título alheio, eis que em momento algum teve qualquer relação com o fato jurídico tributário. Para referido autor, a obrigação tributária, nestas hipóteses, já nascia tendo como ocupante do pólo passivo da relação jurídica tributária o sujeito passivo indireto.

A sujeição passiva indireta, neste entendimento, comportaria várias espécies: a transferência (por solidariedade, sucessão e responsabilidade)⁸⁰ e a substituição. Na substituição, a lei substitui o sujeito passivo direto por outro, desde logo. A transferência, diferentemente, surge em momento posterior ao nascimento da obrigação tributária. Explicando de outro modo, a obrigação tributária nasce em face do sujeito passivo direto, mas, posteriormente, é transferida para o sujeito passivo indireto.

O posicionamento adotado por Rubens Gomes de Sousa foi seguido por vários outros cientistas do Direito, dentre eles pode ser citado o jurista Agostinho Sartin⁸¹, para quem:

“A doutrina tributária brasileira, representada, especialmente, por Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão, faz uma distinção entre o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto da obrigação jurídico-tributária. Diz essa doutrina que o sujeito passivo

⁸⁰ Para Rubens Gomes de Sousa: “(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 de 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.” (Compêndio de Legislação Tributária. Póstuma. 1975. São Paulo. p. 92).

⁸¹ SARTIN, Agostinho. *Sujeição Passiva no ICM*. In Revista de Direito Tributário nº 25. p. 179.

direto da obrigação jurídico-tributária é sempre aquela pessoa que tem uma relação direta e pessoal com a situação, com o fato ou com o ato que constitui o fato gerador da obrigação tributária. É a pessoa, no dizer de Rubens Gomes de Sousa, que tem uma vantagem econômica direta na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Este sujeito passivo direto responderá sempre por um débito tributário, por uma obrigação tributária que é própria. A responsabilidade por dívida pessoal é o critério central que permite a essa doutrina separar o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto da obrigação tributária, porque o sujeito passivo indireto seria aquele que responde perante o sujeito ativo, perante o Estado ou quem lhe faça as vezes, não por uma dívida própria, mas sim por uma dívida de terceiro. A obrigação de pagar o tributo teria nascido para uma terceira pessoa, que seria o sujeito passivo direto, que está relacionada com o fato gerador; segundo Rubens Gomes de Sousa, tem uma vantagem econômica no ato ou fato consistente no fato gerador.

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 dívidas de terceiros, não por dívida própria. Este critério doutrinário de se responder por dívida própria ou por dívida de terceiros é o critério que separa o sujeito passivo direto do indireto da obrigação tributária.”

Críticas à teoria proposta por Rubens Gomes de Sousa surgiram, no sentido de que não há que se falar em sujeitos passivos diretos e indiretos, eis que todos aqueles que são devedores da prestação pecuniária, estando no pólo passivo da relação jurídica tributária, devem ser considerados sujeitos passivos diretos. Referida crítica, encabeçada por autores como Paulo de Barros Carvalho e Cléber Giardino, diz, ainda, que os critérios utilizados para classificar um indivíduo como

sujeito passivo indireto são meta-jurídicos, não sendo importante, desta forma, para o Direito.⁸²

Na verdade, a doutrina proposta por Rubens Gomes de Sousa traz em seu bojo critérios pré-jurídicos, que realmente são de relevância para o legislador no momento de criação da regra tributária. Contudo, a partir do momento em que são utilizados fatos econômicos, financeiros e outros não essencialmente jurídicos, não há qualquer relevância para o sistema do direito positivo.

Feitas tais ressalvas e apesar de se entender que sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte) é somente aquele indivíduo que pode realizar o fato jurídico descrito no critério material da regra-matriz de incidência tributária, pois com tal fato mantém relação econômica (capacidade contributiva), de acordo com os ditames constitucionais, há de se admitir a possibilidade da eleição de terceiras pessoas para efetuarem o pagamento da exação tributária, pois o Código Tributário Nacional assim disciplina.

Para tanto, é necessário frisar que a eleição de terceira pessoa para efetivamente pagar o tributo não pode ser arbitrária e ficar ao bel prazer do legislador infraconstitucional. O espírito da Constituição Federal deve ser sempre lembrado e seus princípios devem ser obrigatoriamente seguidos.⁸³

No entanto, referido diploma legal é bastante impreciso. Ele utiliza os termos substituição e responsabilidade indistintamente, o que causa inúmeras confusões doutrinárias e, principalmente, no momento da aplicação do Direito Positivo.

Isto ocorre, pois o Código Tributário Nacional adotou, como já dito, a teoria de sujeito passivo direto e indireto proposta por Rubens Gomes de Sousa e, por tal motivo, todos os casos de sujeição passiva indireta foram agrupados sob o rótulo de responsabilidade.

⁸² Paulo de Barros Carvalho assim se manifesta: “(...) não há em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional”. (Curso. Ob. Cit. p. 301).

⁸³ Neste sentido, é digna de nota a afirmação de José Artur Lima Gonçalves: “Destarte, a lei ordinária, desde que garanta a eficácia dos princípios constitucionais, pode eleger outra pessoa que não a indicada, implícita ou explicitamente, pela Constituição, para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária (...)”. (Princípios informadores. Ob. Cit. p. 262).

Cabe, assim, à Ciência do Direito desvendar a real intenção do legislador infraconstitucional quando da utilização de referidos termos, definindo e conceituando ambos os institutos, a fim de que não parem dúvidas no momento de suas aplicações.

Entretanto, antes de se proceder especificamente à análise da substituição e responsabilidade tributárias, é necessário fazer alguns apontamentos sobre o instituto da solidariedade tributária.

4.4.1. A solidariedade tributária

A solidariedade é instituto típico do Direito Civil, estando prescrito no artigo 264 do Código Civil, nos seguintes termos:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigação, à dívida toda.

A solidariedade se caracteriza pela existência de vários credores no pólo ativo da relação jurídica; vários devedores no pólo passivo da relação jurídica ou vários credores e devedores que possuem o direito de exigir a prestação e o dever jurídico de cumprir referida prestação, respectivamente.

Em outras palavras, o credor pode exigir de qualquer devedor o cumprimento da prestação ou qualquer dos credores pode exigir do devedor o cumprimento da obrigação.

No Direito Tributário, a solidariedade está prevista nos artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional.⁸⁴

⁸⁴ 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.

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;

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.

A partir do momento em que a Constituição Federal, de forma rígida, distribuiu aos entes políticos as competências tributárias, é muito difícil imaginar-se uma possibilidade de solidariedade ativa no Direito Tributário, vez que aquela pessoa política somente pode instituir, fiscalizar, cobrar e arrecadar tributos que estejam em sua esfera de competência.

No entanto, hipóteses de solidariedade passiva são comuns no ordenamento jurídico brasileiro.

A solidariedade tributária, conforme se depreende da leitura do artigo 124 do Código Tributário Nacional, pode ser natural (hipóteses previstas no inciso I) ou legal (hipóteses previstas no inciso II).

Existirá solidariedade natural quando duas ou mais pessoas tiverem interesse comum com relação ao critério material previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, motivo pelo qual responderão solidariamente pela obrigação tributária, já que ocupam o pólo passivo da relação jurídica competente.

Apesar de difícil conceituação do que vem a ser “interesse comum”, pode-se afirmar que sempre haverá solidariedade passiva quando os integrantes do pólo passivo da relação jurídica tributária concorrerem para a produção do evento descrito no antecedente normativo.

Os interesses dos solidariamente responsáveis, por óbvio, não podem ser contrapostos entre si, caso contrário, não poderiam ocupar o mesmo pólo da relação jurídica tributária.

O exemplo, de mais fácil elucidação, que pode ser citado acerca da solidariedade passiva natural, prevista no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, é o do pagamento de IPTU. Quando duas ou mais pessoas são proprietárias de um imóvel sujeito à tributação pelo IPTU, qualquer um dos devedores pode ser compelido pelo Município competente a efetuar o pagamento de referida exação tributária. Não há dúvidas, entretanto, que aquele devedor que foi compelido a realizar o pagamento integral da dívida, deve se ressarcir perante os demais devedores, das respectivas cotas partes de cada um deles.

III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

A segunda situação de solidariedade passiva, que está prevista no artigo 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, é a legal. Nesta hipótese é a lei que determina a existência da solidariedade entre vários devedores, sendo que tais devedores integrarão o pólo passivo da relação jurídica tributária e serão responsáveis pelo pagamento total da dívida.

Insta esclarecer, que a forma de eleição dos devedores solidários pela lei não pode ser arbitrária.

Em todas as hipóteses de solidariedade legal previstas no Código Tributário Nacional, o indivíduo escolhido pela lei para responder solidariamente pelo cumprimento da obrigação tributária não participou da realização do evento descrito na hipótese normativa. Muito pelo contrário, seu ingresso ocorre justamente pelo fato dele ter descumprido algum dever que deveria observar.

Por tal motivo, é que os responsáveis solidários legais não integram a relação jurídica tributária propriamente dita, mas sim uma outra relação jurídica, de cunho administrativo, que institui deveres e prescreve sanções. O motivo do nascimento desta relação jurídica administrativa é a realização de um fato ilícito praticado pelo devedor solidário eleito pela lei.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho:⁸⁵

“... os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever. Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente.”

Desta forma, a despeito de certa divergência existente na doutrina⁸⁶, não há dúvidas de que solidariedade somente existe nas hipóteses previstas no inciso I do

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários*. In Direito nº 2, publicação semestral do Programa de Pós-Graduação da PUC/SP, p. 277.

⁸⁶ Maria Rita Ferragut, em *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. Noeses. 2005. São Paulo. p. 70/71, entende que existe solidariedade tributária passiva nos dois casos previstos no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Por tal motivo, duas consequências podem ser acarretadas:

artigo 124 do Código Tributário Nacional, quando duas ou mais pessoas ocupam o pólo passivo da relação jurídica tributária, possuindo o dever jurídico de cumprir a obrigação correspondente, pois possuem íntima relação com o evento jurídico-tributário descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Quando há a chamada solidariedade legal, o responsável solidário eleito pela lei não ocupa o pólo passivo da relação jurídica tributária, tendo, sim, uma relação administrativa sancionatória com o fisco, relação esta desencadeada pelo descumprimento de algum dever jurídico.

Indo além, e seguindo os dispositivos do Código Tributário Nacional, tem-se que o fisco poderá exigir o cumprimento integral da obrigação tributária de todos os devedores solidários ou de somente um deles. A principal diferença existente entre a solidariedade tributária e a solidariedade prevista no direito privado é que naquela, o devedor compelido a efetuar o pagamento da obrigação não pode suscitar o benefício de ordem.

Os efeitos da solidariedade passiva tributária estão elencados no artigo 125 do Código Tributário Nacional, sendo que: - caso um dos coobrigados realize integralmente o pagamento da obrigação tributária, tal pagamento aproveitará aos demais; - a isenção ou remissão concedida em caráter geral exonera todos os coobrigados; - a isenção ou remissão concedida em caráter pessoal desonera tão somente aquele determinado indivíduo, sendo que os demais coobrigados permanecem em solidariedade para efetuarem o pagamento do saldo remanescente da obrigação tributária; e, a interrupção da prescrição, quando ocorre contra um dos responsáveis solidários, prejudica ou favorece aos demais coobrigados.

Em linhas gerais, esses são os apontamentos pertinentes acerca do instituto da solidariedade tributária passiva.

No capítulo seguinte será aberto espaço para o fenômeno da substituição tributária e, posteriormente, em outro capítulo será tratado o tema da

*“1) como as relações jurídicas têm objeto comum, as obrigações não podem ser exigidas simultaneamente, ou seja, a exigência de uma exclui a da outra, sob pena de se exigir o mesmo objeto de, ao menos, dois sujeitos diferentes. Não consideramos, nessa afirmação, a exigência parcial do que cada devedor deve isoladamente (em função, por exemplo, de fatos jurídicos por eles praticados, hipótese em que a solidariedade uniria diversos contribuintes); e
2) o adimplemento da obrigação por um dos sujeitos passivos extingue também a outra relação, em função da perda de seu objeto.”*

responsabilidade tributária, já ingressando nas suas espécies, mais especificamente na responsabilidade dos sucessores, que é o tema central desta dissertação.

CAPÍTULO V

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

5.1. Noções introdutórias

A despeito de não estar expressamente disciplinado nos dispositivos legais contidos no Código Tributário Nacional, o instituto da substituição tributária está presente no ordenamento jurídico brasileiro, sendo que diversos autores entendem que tal instituto pode ser extraído dos enunciados prescritivos contidos nos artigos 121 e 128 de referido diploma legal.⁸⁷

Por outro lado, a Emenda Constitucional nº 3/93, acresceu o parágrafo 7º ao artigo 150 da Carta Magna, fazendo previsão expressa a possibilidade de ocorrência da substituição tributária, nos seguintes termos: *“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.”*

Pode se verificar que mesmo esta regra constitucional, que criou a chamada substituição tributária para frente, matéria que será analisada posteriormente, confunde os termos responsabilidade e substituição, utilizando ambos como se sinônimos fossem.

No entanto, antes de ingressar efetivamente no tema da substituição tributária para frente, é necessário fixar algumas premissas acerca do instituto da substituição,

⁸⁷ 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 em lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à 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.

verificando os entendimentos de alguns autores, eis que há grande controvérsia doutrinária a respeito da definição do conceito de substituição tributária.

Amílcar de Araújo Falcão⁸⁸, quando trata do tema, afirma que:

“Tem-se, assim, que a substituição representa uma sub-rogação ex lege de um sujeito passivo substituto a um outro que possui capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação tributária (substituído).”

Para referido autor, *“a substituição, pois, é mero critério, legalmente eleito, de atribuição do fato imponível”*⁸⁹, motivo pelo qual entende que o substituto é verdadeiramente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Alfredo Augusto Becker⁹⁰ asseverou que:

“A fenomenologia jurídica da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte: Existe substituto legal tributário, toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.”

O autor continua⁹¹:

“Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica

⁸⁸ FALCÃO, Amílcar Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Forense. 1993. Rio de Janeiro. p. 88

⁸⁹ Idem, ibidem. p. 91.

⁹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria*. Ob. Cit. p. 529.

⁹¹ Idem, ibidem. p. 529-530.

do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Segunda conclusão: em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído)."

Percebe-se dos posicionamentos de Alfredo Augusto Becker que o autor possui alguns entendimentos extremados e dissonantes dos defendidos no presente trabalho.

Primeiramente, como já dito, é impossível, a despeito da opinião do autor, que a lei eleja qualquer pessoa para figurar como substituto. Há limites e critérios constitucionais que devem ser seguidos, sendo que o legislador infraconstitucional não possui ampla liberdade em sua escolha. Se assim pudesse se entender, estaria ocorrendo uma afronta às normas estabelecidas na Constituição Federal, o que impediria o surgimento de normas válidas no sistema do direito positivo.

Ademais, não há sentido no entendimento de Becker, quando este afirma que não existe qualquer relação jurídica envolvendo o substituído e o Estado e que o fenômeno da substituição é um mero facilitador da arrecadação e fiscalização dos tributos por parte do fisco.

Ora, a relação entre substituto, substituído e Estado é mais que evidente. Trata-se de uma relação lógica e sobretudo jurídica, no sentido de que, de acordo com os limites e critérios constitucionais, o legislador deve escolher o substituto dentre aqueles indivíduos que tenham relação com o substituído e faça as vezes de tal figura com relação ao recolhimento do tributo. Contudo a relação tributária, sem dúvida pertence ao substituído, que somente não se vê obrigado de efetuar o recolhimento do valor da exação tributária aos cofres públicos.

Além disso, o fato do fenômeno da substituição tributária ser um facilitador para a arrecadação e fiscalização dos tributos pouco importa para o Direito. Este é um argumento que está fora do mundo jurídico e só interessa à Administração

Pública a título de política arrecadatória. O Direito não está preocupado acerca dos mecanismos de arrecadação instituídos pelo Poder Público. O que realmente interessa é se a conduta realizada pelos legisladores infraconstitucionais está ou não em desacordo com o texto constitucional.

Geraldo Ataliba e Aires Barreto entenderam que o ordenamento jurídico poderia prever o instituto da substituição tributária. No entanto, para que houvesse o integral cumprimento dos ditames constitucionais, o preenchimento de alguns requisitos é uma questão impositiva. Para referidos autores, somente poderá se cogitar acerca de substituição tributária quando: - o regime jurídico a ser aplicado seja o do substituído e não o do substituto; - a lei que deve ser aplicada é aquela vigente na data das operações substituídas e não na data da operação do substituto; e, o substituto deve poder contar com mecanismos ágeis e eficientes para que exista seu ressarcimento.⁹²

Uma vez preenchidos tais requisitos, de acordo com tais autores, é possível aventar-se da existência da substituição tributária no ordenamento jurídico nacional.

Fato importante que deve ser destacado é que o substituído tem relevante papel no fenômeno da substituição, pois é ele que realiza o fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária. Além disso, deve existir uma relação entre substituto e substituído, não podendo o legislador infraconstitucional eleger qualquer pessoa, ao seu bel prazer, para ocupar tal encargo.⁹³

Nesta linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho⁹⁴ assevera:

“É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isto a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância,

⁹² Este entendimento está muito bem exposto no parecer elaborado pelos autores, Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, publicado na Revista de Direito Tributário nº 49, intitulado *Substituição e Responsabilidade Tributária*, páginas 75-76.

⁹³ Neste sentido, leciona Ricardo Lobo Torres (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Renovar. 1993. p. 212): “Mas o substituído não é totalmente estranho à relação tributária. Para que haja a substituição é necessário que o contribuinte e o substituto participem do mesmo processo econômico, de modo que entre as suas atividades haja algum nexo. As imunidades e as isenções pertencem ao substituído, e não ao substituto.”

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos*. Ob. Cit. p. 164-165.

como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Está aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o do substituído, não o do substituto. Se aquele primeiro for imune ou estiver protegido por isenção, este último exercerá os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento, a lei aplicável há de ser a vigente no instante em que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto. Mas, uma peça indispensável no arranjo jurídico da substituição é a pronta disponibilidade de um mecanismo eficaz para eventuais ressarcimentos do substituto.”

Verifica-se, desta forma, que a eleição do substituto não é livre e encontra limites constitucionais, mais precisamente o respeito aos princípios constitucionais, tais como o da igualdade e do não-confisco. Entretanto, referida eleição ocorre num momento pré-jurídico, eis que o legislador afasta o verdadeiro contribuinte e passa o encargo de cumprir o objeto da obrigação tributária para o substituto antes mesmo de editar a lei que institui a exação tributária.

No entanto, deve ser feita a seguinte observação: o sujeito passivo sempre será aquela pessoa indicada pela Constituição Federal para ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária. Desta forma, antes de qualquer coisa, deve haver uma consonância entre o texto constitucional e o disposto na regra-matriz do tributo, que deve trazer em seu conseqüente, mais precisamente no critério pessoal da norma impositiva, o sujeito passivo constitucional.

Uma vez verificada essa consonância, deve-se analisar a norma impositiva do tributo em si, podendo ela trazer o instituto da substituição tributária em seu texto, que poderá ser aplicado no caso concreto. Deve-se ter em mente que, apesar da norma impositiva do tributo trazer em seu texto a norma que estabelece a substituição tributária, tratam-se de duas normas distintas e independentes entre si.

Tal afirmação é conformada por Marçal Justen Filho⁹⁵, para quem:

⁹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Tese apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito Tributário. 1985. São Paulo. p. 269.

“Dentro dessa concepção, há um esquema básico de tributação, que corresponde à norma tributária que diríamos principal. Ali se estabelece a hipótese de incidência e o mandamento, que obedecem a todos os princípios e regras constitucionais, inexistindo qualquer incompatibilidade interna. Através dessa norma, o destinatário constitucional e legal tributário é instituído como contribuinte.

Há, porém, outra norma, que diríamos acessória, que estabelece a substituição. Ou seja, que se conjuga com a norma principal para estabelecer um esquema excepcional, cujo resultado consiste em que a prestação tributária deverá ser saldada não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional (o chamado substituto).

Portanto, há substituição não porque uma única e mesma norma estabeleça um mandamento incompatível com uma hipótese de incidência, mas porque há duas normas. A norma principal – que corresponde à regra para a generalidade dos casos – e a regra acessória se conjugam para produzir o resultado que surge diante de nossos olhos. Assim, se não houvesse a regra acessória, aplicar-se-ia exclusivamente a regra principal, do que resultaria a caracterização de contribuinte.”

A substituição tributária possui um aspecto eminentemente político e econômico, sendo que tal instituto não pode, sob qualquer fundamento, desvirtuar o texto constitucional, mudando os sujeitos passivos elencados pela Carta Magna.⁹⁶

5.2. Natureza jurídica da norma impositiva da substituição tributária

Como afirmado, o fenômeno da substituição tributária possui um escopo econômico e político.

⁹⁶ “Jamais pode, portanto, a substituição acabar funcionando como um mecanismo de troca de destinatários que a Constituição estabeleceu, pressupôs ou fixou. Jamais poderia funcionar como mecanismo de subversão de padrões constitucionais.” (Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, *Substituição*. Ob. Cit. p. 77).

Isto ocorre, pois, o efetivo contribuinte é somente aquele determinado pelas normas constitucionais. O substituto, por sua vez, somente aparecerá na norma infraconstitucional e será levado em consideração se referida norma passar pelo crivo da constitucionalidade com relação a todos os critérios necessários para ser considerada como tal.

Percebe-se, assim, que o substituto tributário jamais será encontrado no texto da Carta Magna. Trata-se de uma eleição do legislador ordinário, que conforme visto, não é livre, mas que deve constar na lei que institua a exação tributária correspondente (regra-matriz de incidência tributária).

Fica evidente que a eleição do substituto tributário é pré-jurídica, isto é, ocorre em momento legislativo, quando da criação da lei correspondente e leva em consideração aspectos que não são importantes para o direito tributário, pois se baseia em conceitos políticos e econômicos.

Neste norte, é possível afirmar, com absoluta certeza, que o substituto tributário não é, na verdade, uma figura afeita ao direito tributário, mas sim, uma figura que atende aos interesses da Administração Tributária.

Renato Lopes Becho⁹⁷ assevera:

“Mas voltemos à análise do substituto tributário. Se fizemos questão de frisar que o contribuinte está eleito na Constituição Federal, quando esta distribui competências tributárias com base no critério material e na territorialidade da norma, gostaríamos de deixar bem claro que assim como o sujeito passivo legal, o substituto – de uma forma geral, como apontado na doutrina tradicional – não só não está na Constituição, nem mesmo implicitamente, como não é figura tributária.”

A partir do momento em que se conclui que o fenômeno da substituição tributária não pertence ao direito tributário, não possuindo, pois, natureza jurídica

⁹⁷ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. Dialética. 2000. São Paulo. p. 129-130.

tributária, é imperioso demonstrar que a norma que institui a substituição tem caráter puramente administrativo.

A relação existente entre o substituído e o Estado, uma vez que aquele é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, indubitavelmente, está acoimada pelo direito tributário. Já as relações existentes entre substituto e substituído e substituto e Estado não passam de relações administrativas, que têm o condão de simplificar e facilitar a arrecadação e fiscalização dos tributos e precaver-se de um possível inadimplemento da obrigação tributária, já que pode cobrar a exação de um número maior de pessoas.

O substituto, desta forma, nada mais é do que um agente arrecadador, que facilita o trabalho do Estado no momento de efetuar o pagamento dos tributos devidos pelos reais contribuintes, pois é muito mais cômodo para o fisco exigir o cumprimento da obrigação tributária de alguns substitutos do que de inúmeros substituídos espalhados nos mais diversos locais do país.

Nesta linha de raciocínio, merece destaque a lição de Luís César Souza de Queiroz⁹⁸:

“Nesse plano, caberia a pergunta: se a norma que dispõe sobre a substituição não possui natureza tributária, se tal norma se distingue da que dispõe sobre a responsabilidade tributária, que espécie de norma regula a conduta do substituto tributário?

A resposta é única: trata-se de norma cuja natureza é meramente administrativa.

O instituto da substituição tributária tem por fundamento o atendimento do interesse da chamada ‘Administração Tributária’. Muitas vezes é difícil para a Administração efetuar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Daí surgir o regime jurídico da substituição tributária que se justifica, basicamente, por três importantes motivos:

a) pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados;

⁹⁸ QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição passiva tributária: O processo da causalidade jurídica tributária segundo um modelo analítico-normativo*. Dissertação para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, apresentada perante a PUC/SP em 1997.

b) pela necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita, e;

c) como medida indicada para agilizar a arrecadação e, consequentemente, acelerar a disponibilidade de recursos.

Todos os motivos acima elencados dizem respeito, exclusivamente, a interesses da Administração Tributária no tocante (repita-se) às funções de arrecadação e fiscalização tributárias."

Um ponto que deve ser ressaltado é que jamais o substituto deve ser obrigado a efetuar a entrega de dinheiro seu ao Estado. Todas as quantias que devem ser pagas ao fisco devem ser provenientes do próprio sujeito passivo/contribuinte da relação jurídica tributária, pois é este que deve sofrer a diminuição em seu patrimônio e não o substituído, que em momento algum, realizou o fato jurídico tributário.

Assim, ou o substituto já está em posse do valor que deve pagar ou tem o direito de reter tal valor do substituído (como ocorre no pagamento do imposto de renda retido na fonte), a fim de cumprir sua obrigação administrativa.

Caso fosse outro o entendimento, claramente, haveria uma violação ao princípio constitucional do direito à propriedade, visto que, o substituto seria compelido a experimentar uma diminuição em seu patrimônio sem ter tomado qualquer atitude que justificasse tal ato.

Portanto, percebe-se, que não pode existir qualquer recolhimento antecipado de valores por parte do substituto, sob pena de inconstitucionalidade, eis que o valor a ser recolhido já deve estar na posse de tal indivíduo.

Neste momento, se faz oportuno estudar as modalidades de substituição tributária existentes no ordenamento jurídico nacional e confrontá-las com os dispositivos constitucionais, a fim de verificar se todas as hipóteses passam pelo crivo da Constituição Federal.

5.3. Modalidades de substituição tributária

Podem ser encontradas atualmente, no sistema de direito positivo, três modalidades de substituição tributária: para trás, convencional e para frente.

A primeira hipótese se confunde com o diferimento, ou seja, o pagamento a ser realizado do tributo é postergado para momento posterior à ocorrência da operação tributada. Neste caso, há a realização do fato descrito no critério material do antecedente normativo, mas, por motivo de conveniência do fisco, o pagamento do tributo é postergado para a operação seguinte.

Desta forma, o sujeito que realiza a etapa seguinte da cadeia deve efetuar o pagamento dos tributos incidentes sobre as suas operações e sobre as operações anteriores.

Normalmente, esta hipótese é utilizada nos casos de responsabilização do industrial pelo pagamento dos tributos referentes às operações de venda de insumos de produtor rural para a indústria, sendo que o industrial deverá efetuar o pagamento dos tributos incidentes sobre as suas operações e sobre a operação anterior no mesmo momento, que se dá com a saída, de seu estabelecimento, do insumo adquirido do produtor.

Esta modalidade de substituição tributária respeita todos os aspectos da regra-matriz de incidência do tributo, estando, ainda, em total consonância com o texto constitucional, vez que o legislador possui esta liberdade de alterar o momento de pagamento da exação tributária, bem como de eleger outro indivíduo para proceder a tal pagamento. Isto porque, está-se adiando tão somente a exigibilidade do cumprimento da obrigação tributária e transferindo-a para outro indivíduo da cadeia, não possuindo qualquer óbice tal fato.

A substituição convencional, por seu turno, é aquela que ocorre em momento pré-jurídico, sendo que a lei já traz em seu bojo o indivíduo, substituto tributário, que passa a ser o responsável pelo recolhimento do tributo devido pelo contribuinte. São as hipóteses de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora e do recolhimento pelo tomador do serviço do montante referente ao ISS retido do prestador. Também, nesta situação, os dispositivos constitucionais estão salvaguardados, desde que a eleição do substituto não seja realizada de forma arbitrária, mas sim respeitando todos os princípios constitucionais atinentes ao caso.

A última e mais polêmica modalidade de substituição tributária é a chamada substituição para frente.

Nesta espécie de substituição tributária, o substituto deve efetuar o pagamento do tributo devido na cadeia produtiva inteira, antecipadamente, presumindo que os fatos jurídicos tributários posteriores, que deverão ser praticados pelo substituído, irão efetivamente ocorrer.⁹⁹

Trata-se do chamado fato gerador presumido, segundo o qual há a presunção de que o fato jurídico irá ocorrer em momento futuro, mas cujas consequências tributárias acontecem desde já. Para que o tributo seja pago, não há a necessidade de ocorrência do fato descrito no critério material da regra-matriz de incidência tributária, basta a suposição de que tal fato ocorra no futuro.

Tendo em vista este fenômeno que já existia no ordenamento jurídico nacional, mas sem qualquer respaldo legal, a Emenda Constitucional nº 03/93 acrescentou o § 7º ao artigo 150 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 150. (...)

§ 7º. “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.

⁹⁹ A fim de facilitar o entendimento, transcreve-se, nesta oportunidade, valiosa lição de Renato Lopes Becho (*Sujeição passiva*. Ob. Cit. p. 136), que explica:

“Essa substituição tributária ‘para frente’ é possível nos chamados tributos plurifásicos, onde ocorre uma repetição da incidência tributária ao longo da cadeia produtiva ou comercial. Não há falar-se na modalidade sub examine para tributos que incidam uma única vez, como o imposto sobre a renda. A substituição que cuidamos agora vale principalmente para o ICMS. Neste imposto, em cada ‘operação de circulação de mercadoria’, há a incidência do tributo. Assim, do industrial para o macro-atacadista (primeira incidência), deste para atacadista regional (segunda incidência), que repassa a mercadoria para o comerciante (terceira incidência), que a oferece ao consumidor final (quarta incidência).

A substituição tributária ‘para frente’ autoriza o legislador a exigir do contribuinte inicial da cadeia (no exemplo acima, o industrial) que recolha antecipadamente o tributo que será devido em todos os fatos que presumivelmente ocorrerão no futuro. Quer dizer: no momento em que o industrial recolher o tributo devido pela primeira incidência (sua venda para o macro-atacadista), ele deverá recolher também as três incidências previstas no esquema acima ofertado.

Com isso, temos o industrial como sujeito passivo constitucional do ICMS em relação ao pagamento que faz da operação que efetivamente realizou, além de ser substituto dos acontecimentos futuros e presumidos.”

Sem dúvida alguma, a intenção do legislador constitucional, ao inserir referido dispositivo no texto da Carta Magna, foi a de conferir fundamento de validade para o fenômeno da substituição tributária para frente.

Em outras palavras, tentou-se fazer com que as leis ordinárias que estabeleciam a possibilidade da utilização do fenômeno da substituição tributária para frente fossem consideradas constitucionais, eis que a Constituição Federal, em seu texto, passou a prever a possibilidade da instituição de tal instituto no ordenamento jurídico pátrio.

Neste ponto, deve-se abrir uma ressalva, com o intuito de analisar o instituto da validade das normas jurídicas.

Afirmar que uma norma é válida, significa afirmar que ela pertence ao sistema do direito positivo, ou seja, que ingressou no sistema em consonância com as regras de estrutura nele existentes, tendo sido produzida pelo órgão competente, conforme as disposições constitucionais acerca do procedimento específico para este fim.

Validade, portanto, é a estreita relação que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema de direito positivo.

Importante destacar que a análise da validade da norma é feita mediante o confronto entre norma hierarquicamente superior com a norma hierarquicamente inferior. É a análise da estrutura escalonada, observando a derivação das normas.

Ocorre que, ainda que a norma não preencha os requisitos da validade, por ter ingressado no sistema sem a devida observância na norma fundamento de validade, ela só será considerada inválida quando assim um agente competente a declarar.

Tendo tais premissas em mente é necessário verificar se: a emenda constitucional nº 03/93 realmente conseguiu dar fundamento de validade à legislação ordinária que trata da substituição tributária para frente; e, se a própria emenda ao texto da Constituição Federal pode ser considerada válida e constitucional.

Iniciando a análise pela segunda assertiva, tem-se que a emenda constitucional em questão é válida, eis que está inserida no sistema do direito positivo. Ela foi produzida de acordo com os requisitos de validade, tendo sido editada pelo órgão competente, através do procedimento correto.

Contudo, nada impede que uma norma, mesmo que seja Emenda à Constituição Federal, seja considerada inconstitucional, caso afronte dispositivos da Carta Maior. E é exatamente o que ocorre na presente situação.

A Emenda Constitucional nº 03/93 autorizou o fenômeno da substituição tributária para frente, possibilitando ao fisco fazer incidir o pagamento de tributos sobre fatos futuros, que efetivamente não ocorreram.

Já foi ventilado neste trabalho, que o sistema constitucional tributário é rígido, tendo o legislador constitucional praticamente esgotado todas as possibilidades acerca da tributação possível no ordenamento jurídico brasileiro.

Tal rigidez se expressa de várias formas: seja com a instituição das competências tributárias pela Carta Magna para todos os entes políticos; seja descrevendo quais as materialidades que podem sofrer tributação; seja determinando que toda a legislação tributária deve seguir, indistintamente, todos os princípios constitucionais elencados no Texto Maior.

Desta forma, percebe-se, sem muito esforço, que o legislador constitucional originário não permitiu em momento algum que fosse realizada a tributação de fatos que sequer ocorreram no mundo fenomênico. Muito pelo contrário, o constituinte originário determinou que a lei instituidora da exação tributária contivesse todos os elementos (critérios da regra-matriz de incidência) para a correta identificação dos fatos, que uma vez ocorridos, fariam nascer a relação jurídica tributária, em que o sujeito passivo seria compelido a efetuar o pagamento do tributo em questão.

Isto fica evidente pelos princípios da segurança jurídica, irretroatividade das leis, legalidade e capacidade contributiva.

A sociedade deve ter o sentimento de previsibilidade com relação aos efeitos da regulação da conduta intersubjetiva. A partir do momento em que os indivíduos têm noção daquilo que pode ser esperado da aplicação das normas jurídicas, eles podem se planejar e não serão surpreendidos com relação à disciplina jurídica.

Assim, quando se permite a tributação de eventos que sequer ocorreram, cria-se uma instabilidade geral na sociedade, que é surpreendida por atos do Poder Público que não podem ser tolerados.

Ademais, como visto oportunamente, o legislador deve tributar aquelas materialidades que denotem capacidade contributiva do sujeito passivo. Ora, no

caso da substituição tributária para frente, isto não ocorre, já que se presume que o evento existirá e gerará riquezas.

Marçal Justen Filho¹⁰⁰, ao sustentar a inconstitucionalidade da substituição tributária para frente, assevera que:

“A transformação pela norma jurídica da realidade existente corresponde a uma ficção. Mas não se pode estabelecer uma ficção acerca da existência da riqueza. Sobre o tema, já afirmamos que ‘... a ficção sobre existência de riqueza significa ausência de situação economicamente avaliável. Há, com o respeito devido ao mestre BECKER, uma incompatibilidade entre as figuras conceituais do fato signo-presuntivo de riqueza e da ficção. E por isso a ficção não envolver qualquer presunção – um processo mental pelo qual se conclui existente algum evento não porque verificado sensitivamente, mas pela comprovação através dos sentidos da ocorrência de outros fatos vinculados àquele cuja ocorrência se presume. Como já firmamos, só é viável presumir a riqueza através da presença de fatos economicamente avaliáveis. Ora, uma ficção significa impor a ocorrência de um fato independentemente de qualquer outro ou, mesmo, diante da evidência de sua inoccorrência. Portanto, não se pode usar a ficção para construir a hipótese de incidência tributária, porque isso acarretaria uma hipótese de incidência não tributária.”

Por tal motivo, é que se pode afirmar com segurança que a Emenda Constitucional nº 03/93 afronta diversos dispositivos constitucionais, inclusive direitos e garantias individuais, devendo ser considerada, portanto, inconstitucional.¹⁰¹

¹⁰⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. *Princípios constitucionais tributários*. In Caderno de Pesquisas Tributárias. Resenha Tributária. 1993. São Paulo. p. 153.

¹⁰¹ O magistério de José Afonso da Silva (*Curso de Direito Constitucional Positivo*. Malheiros. 1996. São Paulo. p. 69) deve ser transcrito, quando o autor trata das garantias e direitos individuais:

“A Constituição, como dissemos antes, ampliou o núcleo explicitamente imodificável na via da emenda, definindo no art. 60, § 4º, que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias individuais.

É claro que o texto não proíbe apenas emendas que expressamente declarem: ‘fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado’, ‘fica abolido o voto direto...’, ‘passa a vigorar a

Além disso, e analisando a possibilidade da Emenda Constitucional dar fundamento de validade à legislações infraconstitucionais, é certo que o constituinte originário, em momento algum, estabeleceu a possibilidade da utilização do instituto da substituição tributária para frente.

Assim, não pode uma Emenda Constitucional, que é elaborada pelo constituinte derivado, ser editada e criar um instituto que esteja em total desacordo com os ditames da Carta Magna.

Desta feita, a Emenda Constitucional nº 03/93 não pode servir de fundamento de validade para as legislações infraconstitucionais que tratam do tema da substituição tributária para frente.

Neste diapasão, é digna de nota a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁰²:

“Em síntese conclusiva, pois, não há senão dizer que Emenda Constitucional, diferentemente de uma nova Constituição, não é ruptura com o ordenamento jurídico anterior, mas, pelo contrário, funda-se nele, nele se integra e representa sua continuidade, donde seria inadmissível entender que tem o efeito de “constitucionalizar”, ainda que daí para o futuro, leis originariamente inconstitucionais. Deveras, tal inteligência, propiciaria fraude ao próprio ordenamento, pois ensinaria e confortaria sua burla, efetuable mediante produção de leis inconstitucionais em antecipação a Emendas futuras ou, dito pelo inverso ensinaria o bloqueio do reconhecimento de inconstitucionalidades, graças ao expediente de produzir emenda sucessiva. Inclinar-se por exegese conducente a tais resultados implicaria abraçar o contra-senso de reputar lógico que o ordenamento milite em seu próprio desfavor, isto é, o de que previamente assume que, se for burlado, tal burla será aprovada,

concentração de Poderes’, ou ainda ‘fica extinta a liberdade religiosa, ou de comunicação..., ou o habeas corpus, o mandado de segurança...’. A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou indiretamente restringe a liberdade religiosa, ou de comunicação ou outro direito e garantia individual; basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, ‘tenda’ (emendas tendentes, diz o texto), para a sua abolição.”

¹⁰² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com Emenda Constitucional superveniente*. In Revista Trimestral de Direito Público nº 23.

validada e confortada por seu aval protetor. Nisto estaria, então, implicado que o Direito prestigia ou é indiferente à fraude, à burla, não apenas a si próprio como aos membros da sociedade, inobstante o Estado de Direito seja concebido como instrumento de proteção aos cidadãos contra o exercício desatado do poder. Destarte, ficaria afiançada a inanidade de tal proteção.

Logo, não é de admitir que Emenda Constitucional superveniente a lei inconstitucional, mas com ela compatível, receba validação dali para o futuro. Antes, ter-se-á de entender que se o legislador desejar produzir nova lei e com o mesmo teor, que o faça, então, editando-a novamente, já agora, e só agora, dentro de possibilidade efetivamente comportadas pelo sistema normativo. Tal solução, única tolerável, é, quando menos, irretorquível nos casos em que a Emenda sucede a breve prazo a lei inconstitucional, patenteando o intuito de coonestar-lhe o vício. Em situações desta compostura, admitir a validação sucessiva da lei seria, em guisa de interpretar, promover a consagração da imoralidade como regra de conduta do Poder Público, a astúcia cavilosa como padrão do Direito e a vileza perante a sociedade como princípio ético do Estado. Nisto haveria ofensa frontal não apenas ao princípio da moralidade administrativa, prevista no artigo 37 da Constituição (e maiormente vigorante para o Poder Público quando exerça a altaneira função de elaborar Emendas Constitucionais), mas também ao princípio geral de Direito que reclama obediência aos cânones da lealdade e da boa-fé e proscreve a má-fé como pauta de conduta.”

Fica claro, então, que tanto a Emenda Constitucional quanto as normas infraconstitucionais que tratam do tema da substituição tributária para frente são inconstitucionais por violarem diversos preceitos da Carta Magna e fazer surgir uma tributação de eventos não ocorridos no mundo real.¹⁰³

¹⁰³ Este é o entendimento dominante da doutrina nacional, podendo ser citado, a título de exemplo, o posicionamento de Roque Antonio Carrazza (ICMS. Malheiros. 2006. São Paulo. p. 279), para quem: “Deveras, a Emenda Constitucional 3/93 ‘criou’ a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela ‘autoriza’ a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram,

Apesar da flagrante inconstitucionalidade encontrada no instituto da substituição tributária para frente, o Supremo Tribunal Federal, órgão máximo do Poder Judiciário e guardião da Constituição Federal, declarou, em diversas oportunidades, que referido instituto em nada afronta a Carta Magna¹⁰⁴, pois somente é um instrumento de política arrecadatória por parte do fisco, que em nada aumenta ou onera sobremaneira a cobrança do tributo em questão.

Desta forma, ante o reconhecimento por parte do STF da constitucionalidade do fenômeno, é imperioso destacar que, em ele sendo admitido, deve ser garantido ao substituído meios ágeis e eficientes de compensação, a fim de recompor o seu patrimônio, caso o fato jurídico tributário, que era presumido, realmente não venha a se efetivar.

Na hipótese de não ser este o entendimento dominante, o substituído poderia ser severamente prejudicado e ter violado vários princípios constitucionais, inclusive o direito à propriedade, eis que teria que se privar de determinada parcela de seu patrimônio, sem que, no momento oportuno, o fato jurídico tributário tivesse se concretizado.

Assim, os meios de recomposição do patrimônio do substituído devem ser eficazes e céleres, sob pena da ocorrência de outra inconstitucionalidade.

Outro fato que causa perplexidade na jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Federal é o seguinte: o valor do tributo a ser recolhido pelo substituto tem como base de cálculo uma pauta fiscal previamente elaborada pelos entes competentes. Contudo, nem sempre o substituído consegue fazer a venda do bem no mesmo valor da base de cálculo utilizada para a substituição tributária para frente. Assim, a base de cálculo real do tributo deveria ser inferior àquela anteriormente utilizada. Ou seja, houve o pagamento de tributo a maior por parte do substituto, o que gera uma diminuição patrimonial indevida do substituído.

mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

Ora, o art. 1º da EC 3/93 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato impositivo."

¹⁰⁴ RE 266.602/MG, Tribunal Pleno, Relatora: Ministra Ellen Gracie, DJ 02.02.2007, p. 75.

A lógica, portanto, seria a possibilidade do substituído ressarcir-se ou compensar-se do valor pago a maior, refazendo o seu patrimônio, visto que o tributo havia sido calculado com base de cálculo irreal.

Entretanto, não é este o entendimento da Corte Suprema. Referido Tribunal entende que, mesmo na hipótese das bases de cálculos não serem as mesmas, ou seja, a base de cálculo da venda do bem ser menor que a base de cálculo utilizada para o pagamento da exação, o substituído não pode pleitear o ressarcimento do valor pago a maior, tendo que arcar, desta forma, com o prejuízo gerado pela operação tributada.

Tal posicionamento é extremado e deveria ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal, eis que não atinge à busca da Justiça, tão almejada hodiernamente.

CAPÍTULO VI

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

6.1. Apontamentos iniciais

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, diz que os sujeitos passivos da relação tributária são os contribuintes e os responsáveis.

Os contribuintes são aqueles indivíduos escolhidos pelo legislador constitucional como aptos a realizarem as materialidades previstas também no texto da Carta Magna.

Por sua vez, os responsáveis são terceiras pessoas, físicas ou jurídicas, que são eleitas pelo legislador infraconstitucional para cumprirem a obrigação tributária, isto é, realizar efetivamente o pagamento do tributo.

Como analisado anteriormente, o termo responsabilidade tributária é utilizado de forma ampla, sendo que há algumas espécies de responsabilidade: a substituição e a transferência.

O fenômeno da substituição tributária foi estudado no capítulo anterior e mostrou que, na verdade, o substituto tributário não possui uma relação jurídica tributária com o ente tributante, mas sim uma relação jurídica de cunho administrativo, eis que o pólo passivo da relação jurídica tributária continua sendo ocupado pelo contribuinte, no caso o substituído.

Com relação à transferência, esta também comporta uma série de subespécies, que são: responsabilidade de terceiros; responsabilidade dos sucessores; e, responsabilidade por infrações.

No presente trabalho, será utilizada a expressão responsabilidade como gênero, do qual responsabilidade de terceiros, responsabilidade dos sucessores e responsabilidade por infrações são espécies.

Tendo em vista tal premissa, é necessário estudar o fenômeno da responsabilidade e verificar suas características próprias, a fim de realizar um trabalho efetivamente científico.

No direito privado, o instituto da responsabilidade ou decorre de lei ou da vontade das partes, estando sempre associada a um dever. Em caso de descumprimento de tal dever, surge o dever de indenizar o dano causado a terceiros.

O Código Civil trata do tema responsabilidade nos seguintes dispositivos legais:

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.

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

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

Denota-se dos artigos supracitados que a responsabilidade civil apresenta algumas características próprias. O primeiro ponto que deve ser destacado é que deve estar presente o ato ilícito, que se consubstancia pela ação ou omissão do agente. Além disso, a figura do dolo ou da culpa (negligência, imprudência ou imperícia) também deve ser verificada. A terceira característica fundamental para a existência da responsabilidade civil é a ocorrência do dano e, por fim, há que se constatar o nexo causal entre a conduta praticada (comissiva ou omissiva) do agente e o dano suportado. Uma vez presente todos esses requisitos, o agente causador de dano para terceiros tem o dever jurídico de indenizar os prejuízos por este sofridos.

A única ressalva que se faz é com relação ao parágrafo único do artigo 927. Referido dispositivo legal trata, na verdade, da responsabilidade civil objetiva, que

deve ser observada em determinados casos específicos, tais como, nas hipóteses previstas no Código de Defesa do Consumidor, no Código Brasileiro de Aeronáutica, na Lei contra Crimes Ambientais, entre outras.

No tocante efetivamente à responsabilidade no direito tributário, tem-se que tal instituto somente decorre de disposição legal e jamais da vontade das partes, mesmo porque, de acordo com o artigo 123 do Código Tributário Nacional, as convenções particulares não são oponíveis contra o fisco, no sentido de trocar os sujeitos passivos que devem efetuar o pagamento das exações tributárias.

O conceito de responsável tributário podem ser extraídos dos artigos 121 e 128, ambos do Código Tributário Nacional, que assim dispõem:

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 em lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário à 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.

Desta forma, a responsabilidade tributária relaciona-se com o dever de prestação, isto é, de cumprir a obrigação tributária, seja a obrigação tributária principal, sejam os deveres instrumentais, ambos definidos no artigo 113 e parágrafos, do Código Tributário Nacional.

As grandes questões que envolvem o fenômeno da responsabilidade tributária são: trata-se de um instituto de direito tributário ou não? É uma sanção imposta a terceira pessoa?

Esclarece-se, de pronto, que diferentemente da responsabilidade prevista no direito privado, a responsabilidade tributária não decorre necessariamente de atos ilícitos, mas sempre dependerá da existência de um fato jurídico tributário.

O fato jurídico tributário não vai ter sido realizado pelo responsável, mas sim pelo contribuinte. O responsável, por sua vez, é quem deverá efetuar o pagamento do tributo, possuindo, portanto, uma relação jurídica com o ente tributante.

Aliomar Baleeiro¹⁰⁵ entendia que:

“Não peca contra técnica legislativa ou jurídica o CTN, distinguindo entre contribuinte e responsável, um e outro tratados como sujeitos passivos.”

Para referido autor, tanto o contribuinte, considerado como aquele que efetivamente realiza o evento descrito no critério material da regra-matriz de incidência tributária, quanto o responsável, que é aquela pessoa eleita pela lei para efetuar o pagamento do tributo, mas que não realizou o fato jurídico tributário, devem ser considerados sujeitos passivos da relação jurídica tributária correspondente.

Seguindo outra linha de raciocínio, Alfredo Augusto Becker entendia que o responsável não era o verdadeiro devedor, mas sim um garantidor fiduciário. Para referido autor¹⁰⁶:

“Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.”

¹⁰⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Forense. 2006. Rio de Janeiro. p. 722.

¹⁰⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria*. Ob. Cit. p. 561.

Becker entendia, contudo, que não era possível distinguir o débito da responsabilidade, motivo pelo qual, o responsável deve efetuar o pagamento de débito próprio e não de terceiro.¹⁰⁷

Merece destaque o entendimento de Gian Antonio Micheli¹⁰⁸, que defende que o responsável não é uma figura afeita ao direito tributário, asseverando que:

“A lei não é muito clara quanto à disciplina da figura do responsável, de forma que o significado desta figura de sujeito, resulta relevante para fins eminentemente classificatórios. Não faltam, por outro lado, conseqüências da sua adoção, já que o ser obrigado por uma situação-base cujo sujeito passivo é estranho, da relevância jurídica à relação que liga o obrigado principal, ou contribuinte, ao responsável, com a conseqüência de que este último terá direito de regresso contra o primeiro, mesmo que a lei nada diga a respeito. Trata-se, porém, de uma relação que vai além da previsão normativa da lei tributária, contrariamente ao quanto foi visto na letra A). Todavia, em alguns casos, a lei disciplina de modo particularmente eficaz tal ação de regresso. E a dependência de uma à outra situação subjetiva importa em o responsável não poder, autonomamente, contestar a situação objetiva-base (principal) se esta se tornou definitiva.”

Paulo de Barros Carvalho, por seu turno, é enfático ao afirmar que o responsável tributário possui uma relação jurídica de natureza sancionatória, mais precisamente de sanção administrativa.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Alfredo Augusto Becker (*Teoria*. p. 558) afirma que:

“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 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.”

¹⁰⁸ MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Junior. RT. 1978. São Paulo. p. 140/141.

¹⁰⁹ Esta afirmação pode ser verificada no seguinte trecho extraído de seu *Curso de Direito Tributário* (Ob. Cit. p. 320):

“Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas.”

Contrastando com o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, Marçal Justen Filho entende que a relação jurídica em que figura o responsável tributário não tem natureza sancionatória. Referido autor posiciona-se no seguinte sentido¹¹⁰:

“É sedutor o argumento de que só surge a responsabilidade se e quando um sujeito deixa de cumprir um dever a si atribuído, o que corresponderia a uma conduta ilícita. De fato, é assim.

O que nos parece problemático, porém, é acatar a afirmativa de que a situação jurídica em que se encontra o ‘responsável’ tenha natureza jurídica sancionatória.”

Marçal Justen Filho defende este entendimento, pois, para ele, três são as conseqüências que levam a tal afirmação:

- o dever que é imposto ao responsável é exatamente igual àquele que foi imposto ao contribuinte, ou seja, trata-se da mesma prestação. Neste caso, não se trata de um dever que pudesse ser exigido diretamente do responsável, isto é, não era ele quem deveria praticar a conduta;
- o dever que é exigido do responsável, em momento algum substitui o pólo passivo da relação jurídica tributária. O contribuinte sempre será o mesmo;
- ao Estado somente é permitido exigir uma vez a prestação. Isto quer dizer que se o contribuinte cumprir a prestação tributária correspondente, nada poderá ser exigido do responsável.

A primeira conclusão que pode ser tirada da análise da doutrina citada é que sempre que houver a eleição de pessoa diversa do contribuinte para cumprir a prestação jurídica, realizando, portanto, a obrigação tributária, haverá a incidência de duas normas jurídicas distintas (mas que podem ser veiculadas no mesmo veículo normativo): a regra-matriz de incidência tributária e a norma que institua responsabilidade tributária.

A conjugação de ambas as normas tem o condão de possibilitar ao fisco a exigência do pagamento da exação tributária de terceiro, que não realizou o evento previsto no critério material da norma que institui o tributo.

¹¹⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Ob. Cit. p. 288.

Após esta primeira constatação, é necessário continuar a investigação para saber se a norma de responsabilidade tem natureza tributária ou não e se possui cunho sancionatório ou não.

Como visto, Paulo de Barros Carvalho entende que a norma instituidora da responsabilidade não pertence ao direito tributário, eis que deflagra uma relação jurídica de cunho administrativo. E mais, esta relação jurídica de cunho administrativo possui natureza sancionatória.

Marçal Justen Filho, por sua vez, posiciona-se no sentido de que, apesar da norma instituidora da responsabilidade tributária fazer surgir uma relação jurídica administrativa, esta não possui cunho sancionatório, pelos motivos transcritos acima.

Maria Rita Ferragut entende que a norma de responsabilidade sempre pertencerá ao campo tributário, podendo ser sancionatória ou não, de acordo com o que estiver contido no antecedente da norma.¹¹¹

Apesar de longo o trecho, merece transcrição o entendimento de Luís César Souza de Queiroz¹¹²:

“O contribuinte é o único sujeito de direito (sujeito passivo) que pode figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária e cuja identificação é informada pelo critério pessoal passivo do conseqüente da norma impositiva de imposto; se o sujeito passivo for outro (responsável ou substituto, por ex.), a norma terá, necessariamente, natureza diversa da tributária.

No caso do responsável é exatamente isso que ocorre. A norma, cujo critério pessoal passivo do conseqüente informa os traços para identificar o responsável (que somente exsurge no âmbito de uma

¹¹¹ De acordo com a autora (*Responsabilidade Tributária*. Ob. Cit. p. 51):

“Para nós, a natureza jurídica da norma de responsabilidade é sempre tributária, nas modalidades de norma primária dispositiva ou sancionadora.

Será primária dispositiva quando (i) submeter-se ao regime jurídico tributário, como, por exemplo, os prazos de prescrição e decadência, o princípio da legalidade, a não-cumulatividade etc.; (ii) possuir um antecedente lícito; (iii) a relação jurídica tiver por objeto a obrigação de pagar tributo; e (iv) o pagamento realizado tiver o condão de extinguir um débito tributário.

Será primária sancionadora quando o antecedente normativo descrever o descumprimento (-c) de uma conduta que competia ao sujeito (futuro responsável), implicando a conseqüência de passar a ser obrigado a entregar ao Estado – subsidiária ou pessoalmente – uma quantia equivalente àquela que a princípio seria devida pelo contribuinte, a título de tributo.”

¹¹² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Forense. 2002. Rio de Janeiro. p. 185 – 188/189.

relação jurídica), não tem natureza de norma impositiva de imposto, nem mesmo natureza impositiva tributária.

A norma que dispõe sobre a responsabilidade pode apresentar-se de duas formas diferentes:

- a) ser uma norma primária principal não tributária; ou*
- b) ser uma norma primária punitiva.*

(...)

Logo, conforme afirmado anteriormente, se o sujeito passivo da relação jurídico-formal prescrita pelo conseqüente da norma não for o definido como contribuinte, a norma terá natureza diversa da tributária.

No caso do sujeito passivo ser o responsável, a norma primária pode possuir uma dupla natureza:

- a) natureza administrativo-fiscal – norma primária principal administrativo-fiscal; ou*
- b) natureza de pena administrativa – norma primária punitiva administrativo-fiscal.”*

Para referido autor, a norma será primária principal quando houver sub-rogação de todos os direitos e deveres do contribuinte para o responsável, exceto os direitos personalíssimos, sendo que o antecedente normativo descreve um fato lícito e o conseqüente a responsabilidade tributária por sub-rogação. Será, todavia, norma primária punitiva, quando o antecedente normativo descrever um comportamento ilícito (a não realização do comportamento prescrito no conseqüente de uma norma primária principal) e o conseqüente, desta forma, prescrever a responsabilidade por punição.

O posicionamento de Luís Cesar Souza de Queiroz parece ser o mais acertado e em consonância com as premissas adotadas neste trabalho.

A partir do momento em que se afirma, categoricamente, que o contribuinte é o único sujeito passivo da relação jurídica tributária, que se desencadeia com a verificação do fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, qualquer outra relação que exigir que a prestação da obrigação tributária seja

realizada por terceiro, obviamente, não terá natureza tributária. Será uma relação de natureza administrativa que se irromperá entre o terceiro eleito e o ente tributante.

Além disso, é notório que nem todas as hipóteses de responsabilidade podem ser taxadas de punitivas ou sancionatórias. Há situações em que a conduta que gera a responsabilidade tributária é uma conduta lícita, tal como a responsabilidade dos sucessores quando há o falecimento do contribuinte, ou a responsabilidade das pessoas jurídicas que incorporam outra empresa e passam a ser responsáveis pelos tributos devidos pela empresa incorporada. Nada de ilícito há nisso, mesmo porque, o contribuinte desapareceu, sendo impossível, portanto, que o fisco exija o tributo de tais sujeitos passivos.

Há outras situações, todavia, que podem, sim, ser consideradas ilícitas e, por tal motivo, a responsabilidade tributária deve ser entendida como uma norma punitiva. São os casos, por exemplo, de responsabilidade por infrações.

Portanto, pode-se concluir que a regra que institua uma responsabilidade tributária jamais terá natureza tributária, pois desencadeará uma relação jurídica de cunho administrativo. O responsável jamais realizará os critérios materiais descritos nas hipóteses de incidência dos tributos. Muito pelo contrário: a obrigação tributária nasce a partir da realização do critério material pelo contribuinte e somente após tal ocorrência é que incide a regra da responsabilidade. Portanto, o responsável não é parte integrante da relação jurídica tributária.

E mais, o dispositivo legal que instituir responsabilidade pode ou não ter caráter sancionatório/punitivo, de acordo com o que prescrever o antecedente de referida norma. Em outras palavras, se o antecedente da norma instituidora da responsabilidade prescrever o não cumprimento de determinada conduta prevista no conseqüente da norma tributária (fato ilícito), determinando, por tal motivo, a instauração da relação jurídica administrativa da responsabilidade, haverá uma regra de caráter punitivo. No entanto, caso o antecedente da regra de responsabilidade preveja a ocorrência de um fato lícito, a relação jurídica administrativa da responsabilidade que será desencadeada, não terá caráter sancionatório.

Há que se destacar, ainda, que o responsável, em certas situações, têm o direito de se ressarcir do verdadeiro contribuinte, pelo valor pago para o ente tributante.

Óbvio que não poderá ocorrer o ressarcimento em todas as espécies de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional, mas existem situações que o ressarcimento se faz necessário.

Note-se que, uma vez pago o valor devido ao fisco pelo responsável, considera-se extinta a obrigação tributária, ou seja, o contribuinte, integrante do pólo passivo da relação jurídica tributária, é considerado quites com os cofres públicos e o ente tributante, posicionado no pólo passivo da relação jurídica tributária, perde seu direito objetivo de exigir a prestação do contribuinte.

No entanto, isto não quer dizer que o responsável não poderá se ressarcir do montante que pagou com o contribuinte. Na verdade, caso existisse tal objeção, ocorreria um verdadeiro enriquecimento sem causa por parte do contribuinte em detrimento do responsável, o que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro.

Como dito acima, não são todas as espécies de responsabilidade que geram o direito de ressarcimento. Nas hipóteses, por exemplo, previstas no artigo 135, incisos I a III, do Código Tributário Nacional, não há que se falar em possibilidade de ressarcimento, eis que as pessoas dispostas em tais dispositivos legais são pessoal e diretamente responsáveis em função de seus atos indevidos.

Entretanto, na situação, por exemplo, prevista no artigo 130 do Código Tributário Nacional, o adquirente de bem imóvel que se viu compelido a pagar determinada quantia ao fisco, pelo fato do vendedor possuir débito tributário relativo ao imóvel objeto da transação, em algumas oportunidades, conforme adiante se verá, tem o direito de se ressarcir deste, pelo valor pago a título de tributo.

Mesmo nas hipóteses em que a regra da responsabilidade seja de caráter punitivo, pode existir a previsão de ressarcimento. Não é porque a norma é sancionatória, que o responsável terá que dispor de seu patrimônio para adimplir obrigações do contribuinte, sem poder recompor suas perdas posteriormente. Uma vez mais frise-se: o ordenamento jurídicos veda o enriquecimento sem causa.

Paulo de Barros Carvalho¹¹³ bem demonstra este entendimento:

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso. Ob. Cit.* p. 323.

“Alguns autores invocam a extinção da obrigação tributária, quando o responsável paga a dívida, como 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.”

Após esses apontamentos iniciais com relação à responsabilidade tributária, bem como às conclusões que foram extraídas de todo o material analisado, faz-se necessário um aprofundamento no tema da responsabilidade, verificando quais as espécies elencadas no Código Tributário Nacional.

6.2. Espécies de responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional dispensa dez artigos para tratar sobre o tema da responsabilidade tributária.

O artigo 128 traz uma noção geral sobre o tema; os artigos 129 a 133 dispõem sobre a responsabilidade dos sucessores; os artigos 134 e 135 analisam a responsabilidade de terceiros; e, os artigos 136 a 138 elencam as coordenadas acerca da responsabilidade por infrações.

Percebe-se, portanto, que o Código Tributário Nacional determina a existência de três espécies de responsabilidade tributária: a dos sucessores, a de terceiros e a decorrente de infrações.

Neste capítulo, serão analisadas a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações, já que a responsabilidade dos sucessores é o tema central do presente trabalho, devendo ser estudada, assim, em capítulo próprio, posteriormente.

6.2.1. A responsabilidade tributária de terceiros

6.2.1.1. O artigo 134 e a natureza jurídica da regra de responsabilidade

Dispõe assim o artigo 134 do Código Tributário Nacional:

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.

Como exposto anteriormente, há hipóteses em que a natureza da norma jurídica que institui a responsabilidade tributária é sancionatória, eis que em seu antecedente está previsto a ocorrência de um fato ilícito (no caso, o descumprimento do comando normativo previsto no conseqüente da norma instituidora do tributo) e no conseqüente, por outro lado, forma-se a relação jurídica administrativa entre o fisco e a pessoa eleita pela legislação para figurar como responsável pelo pagamento do valor correspondente ao tributo devido.

No entanto, na situação específica do artigo 134 do Código Tributário Nacional, existe uma peculiaridade que não pode deixar de ser analisada.

Do estudo de seus incisos, percebe-se que as pessoas elencadas pela lei como responsáveis pelo pagamento do valor relativo ao tributo, possuem um dever de representação em relação aos verdadeiros contribuintes da relação jurídica tributária correspondente.

Melhor explicando, para que haja a responsabilização das pessoas constantes no dispositivo legal sob comento, duas condições devem ser preenchidas:

- deve existir uma impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte; e,
- os atos e omissões das pessoas tidas como responsáveis devem ter dado causa ao inadimplemento da prestação.

Ora, da análise desses requisitos, percebe-se que a responsabilidade dos terceiros elencados nos incisos do artigo 134 decorre unicamente do dever de representação dos contribuintes, dever este de natureza privada.

Os deveres acima referidos são aqueles decorrentes de dispositivos civis ou comerciais, tais como o pátrio poder; a tutela e a curatela; a responsabilidade de ofício dos tabeliães; a responsabilidade do inventariante; etc.

Verifica-se, desta forma, que são todas hipóteses em que o responsável é, na verdade, representante legal ou negocial do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Tendo em vista o dever de representação, os pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariantes, administradores judiciais, tabeliães e sócios de empresas liquidantes devem atuar de forma diligente e fazer com que os verdadeiros contribuintes da relação jurídica tributária efetuem o recolhimento dos tributos devidos com seus próprios patrimônios, caso contrário, passarão a ser responsáveis pelo recolhimento dos valores relativos aos tributos devidos e terão que dispor de seu patrimônio pessoal para saldar o débito.

Por óbvio que a responsabilidade que nasce para o terceiro decorrente da representação legal ou negocial do contribuinte não tem caráter tributário. Trata-se, como já visto, de uma norma de natureza administrativa, que impõe um dever a um terceiro elencado pela legislação.

Os responsáveis discriminados no artigo 134 do Código Tributário Nacional não preenchem os requisitos da responsabilidade previstos no artigo 128 do mesmo diploma legal.

De acordo com referido artigo:

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

O terceiro responsabilizado pela regra ora estudada não possui qualquer vinculação à hipótese de incidência que instaura a obrigação tributária. Muito pelo contrário: jamais concorreu de qualquer forma para a realização da hipótese de incidência.

Por tal motivo é que alguns doutrinadores não consideram as hipóteses trazidas pelo artigo 134 do Código Tributário Nacional como verdadeiras situações de responsabilidade.

Este é o entendimento, por exemplo, de Cléber Giardino¹¹⁴:

*“se afastam do conceito de ‘responsabilidade’ as hipóteses propriamente ditas de **representação legal**, em função das quais atribui a lei a alguém o dever jurídico de, **em nome e por conta de outrem**, fazer efetiva obrigação tributária de interesse deste último. Assim, a representação legal dos menores, dos tutelados e curatelados, das pessoas jurídicas, do espólio, da massa falida etc...
(...)*

*Semelhante participação incidental, contudo, não induz qualquer espécie de **sujeição tributária**, senão apenas atribui **deveres de***

¹¹⁴ GIARDINO, Cleber. *Responsabilidade Jurídica Tributária (e o aspecto pessoal que a integra)*. In RDP nº 25. pp. 187/188.

representação, em regra de conteúdo e o objeto simplesmente formais ou procedimentais.”

O que se deve ter em mente é que para não ser responsabilizado, o terceiro deve agir com zelo e não praticar qualquer espécie de omissão, pois tais condutas decorrem, inegavelmente, do dever de representação.

Percebe-se, assim, que o fato ilícito, que determina o nascimento da regra de responsabilidade aos terceiros elencados no artigo 134 do Código Tributário Nacional, não é o simples inadimplemento do tributo. Na verdade, o ilícito é a não atenção aos deveres legais decorrentes da representação dos contribuintes.

Em outras palavras, há a responsabilidade de terceiros pelos atos omissos por estes praticados, que conspiram contra todos os deveres decorrentes da representação legal ou negocial dos representados.

Desta forma, os pais devem zelar para que os filhos incapazes efetuem o recolhimento dos tributos por estes devidos; o mesmo ocorre como os tutores e curadores em relação aos tutelados e curatelados; o administrador de bens de terceiro, deve verificar e obrigar este terceiro a efetuar o pagamento dos tributos; e assim por diante.

Percebe-se, assim, que o ilícito que permite o surgimento da responsabilidade de terceiros é justamente a infração aos deveres decorrentes da representação legal ou negocial.

Por tal motivo, não se pode admitir o posicionamento de alguns doutrinadores que entendem pela não existência de qualquer cunho sancionatório nas hipóteses previstas no artigo 134 do Código Tributário Nacional¹¹⁵. Há, sim, o caráter

¹¹⁵ Hector Villegas entende pelo caráter não sancionatório, sendo que seu posicionamento fica evidente quando leciona: “*Pienso que no es una pena sino un tributo pagado por outro. Razones: 1. La extraña equivalencia entre ‘intervenir en el acto’ y ‘ser responsable de omisiones’.* No tiene nada que ver una cosa con otra como para justificar la equivalencia; 2. *Em ambos casos, el tributo se paga solo si se de la condición de imposibilidad de exigencia al contribuyente;* 3. *Aún así, y en el caso extremo: ‘imposibilidad de exigir al contribuyente por omisiones de que fuesen responsables’, la responsabilidad de estos terceros es siempre solidaria (un poço utópica ante la ‘actual’ imposibilidad del contribuyente, pero que puede desaparecer después).* Eso significa que en realidad estos responsables, pagan um tributo ajeno y no una penalidad. Por consiguiente tienen derecho a resarcirse mediante acción de reembolso. En cuanto a las ‘omisiones’ de que habla la ley, ellas podrán ser objeto de castigo (generalmente serán infracciones a deberes formales) pero independientes”. (*Infracciones y Sanciones en el Derecho Penal Tributario Brasileño. In RDP nº 31. pp. 217/218*).

sancionatório, mas não em decorrência do não pagamento do tributo pelo contribuinte, mas pela não observação pelos terceiros dos deveres que deveriam cumprir dada a representação legal ou negocial que encabeçam.

O próprio parágrafo único do artigo 134 fortalece este entendimento ao dispor que somente as penalidades moratórias é que serão aplicadas aos responsáveis discriminados em lei.

Caso houvesse a aplicação de outras sanções, ficaria evidente que a responsabilidade decorreria unicamente do não pagamento do tributo devido pelo contribuinte da relação jurídica tributária. No entanto, não é isto o que ocorre.

6.2.1.1.1. Solidariedade ou subsidiariedade?

O *caput* do artigo 134 fala que a responsabilidade dos terceiros indicados em seus incisos é solidária. No entanto, pela interpretação sistemática do tema, não é essa conclusão que se extrai das normas jurídicas aplicadas ao caso.

A redação do artigo 134 é expressa no sentido de que: *“Na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte (...)”*.

Ora, resta evidente que somente poderá haver a responsabilização dos terceiros nas hipóteses de impossibilidade de cobrança das quantias devidas diretamente dos contribuintes.

Desta forma, outra conclusão não é possível senão a de que a responsabilidade de terceiros, no caso do artigo 134 do Código Tributário Nacional, é subsidiária¹¹⁶.

¹¹⁶ Apesar de concordar com a existência de uma responsabilidade subsidiária nas hipóteses do artigo 134 do Código Tributário Nacional, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a responsabilidade subsidiária é muito branda para os terceiros elencados em referido dispositivo legal e, por tal motivo, defende a aplicação de penas mais severas a tais pessoas. Tal posicionamento é verificado no seguinte trecho de sua obra: *“Os terceiros do art. 134 do CTN representam incapazes (filhos, tutelados, curatelados), ou são mandatários (administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos, comissários), ou são órgãos de representação, ou delegatários de funções públicas (sócios de sociedade de pessoas, tabeliães, escrivães, serventuários). Conseqüentemente, devem estar à frente dos negócios e deveres dos seus, deles, dependentes e representados. Por outro lado, podem ser infiéis, negligentes, imperitos e insinceros em desproveito dos que deles dependem. Deveriam ser mais responsabilizados. A redação do CTN é leniente. Deveriam, de verdade, responder pelos seus atos, salvo justificção fundamentada de inadimplemento das pessoas que representam. Estamos a falar de lege ferenda obviamente. Com isso se reforçariam sobremaneira os munus desses terceiros, que ficariam mais atentos e temerosos das conseqüências de seus atos de gestão.”* (Manual de Direito Tributário. Forense. 2000. Rio de Janeiro. p. 402).

Existe uma ordem pré-determinada pela lei, que deve ser seguida pelos operadores do direito.

Nesta esteira de raciocínio, somente após constatada a inexistência de patrimônio do contribuinte é que o responsável responderá pelo pagamento devido a título de tributo, com seu patrimônio próprio.

Esta afirmação é de muita importância, visto que a única forma do contribuinte não poder responder pelo pagamento do tributo devido é a inexistência de patrimônio suficiente para tanto. Ora, se o contribuinte não mais pode responder pelo pagamento do débito pela falta de patrimônio, mas referido contribuinte, por alguma forma, era representado por um dos terceiros elencados no artigo sob comento, inegavelmente, caberia a este zelar pelo patrimônio do contribuinte para que houvesse a adimplência dos tributos.

Uma vez que não agiu prudentemente e com zelo, cumprindo efetivamente os deveres decorrentes da representação, o responsável (representante do contribuinte) passa a ter que responder pelo pagamento das dívidas com seu patrimônio próprio.

No entanto, há que se distinguir duas situações: aquelas em que o contribuinte deixa de existir; e, aquelas em que, apesar de não ter patrimônio suficiente para pagar os tributos, o contribuinte permanece no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Com relação a primeira situação, a responsabilidade dos terceiros nasce com o desaparecimento do contribuinte. São as hipóteses do inventariante, administrador judicial de falências e recuperações judiciais e sócios de empresas em liquidação.

Ora, em tais hipóteses há o desaparecimento do contribuinte e, conseqüentemente, a extinção definitiva da relação jurídica processual. A partir deste momento, surge a responsabilidade dos terceiros, que passam a responder com seus patrimônios próprios. Fica evidente, então, que não há que se falar em responsabilidade solidária.

No entanto, a responsabilidade solidária pode, sim, estar presente nas hipóteses em que a relação jurídica tributária não se extingue.

Nas situações previstas nos incisos I, II, III e VI do artigo 134, apesar dos contribuintes não mais possuírem patrimônio para saldarem as dívidas tributárias, a relação jurídica tributária não se desfaz, permanecendo inalterada.

Ocorre que, a impossibilidade de exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação faz nascer a responsabilidade dos terceiros elencados nos incisos supracitados. Perceba que a responsabilidade é subsidiária, conforme já exaustivamente demonstrado.

No entanto, com o surgimento da regra de responsabilidade, passa a existir uma responsabilidade solidária entre o terceiro e o contribuinte, já que a relação jurídica tributária não deixou de existir.

Isto quer dizer que o fisco pode exigir o pagamento dos valores relativos aos tributos do terceiro ou do contribuinte, que devem responder de forma solidária.

Antonio Carlos Murta¹¹⁷ bem demonstrou esse posicionamento, conforme pode ser verificado no trecho abaixo transcrito:

“A responsabilidade tributária, in casu, é subsidiária a do contribuinte; porém quando existente, não o libera, ou o exime: o contribuinte continua respondendo, em conjunto com o responsável, de forma solidária. Qualquer um deles poderá, ao alvedrio da Fazenda Pública, ser demandado ou cobrado. A responsabilidade de um não exclui a do outro; é exemplo claro de solidariedade passiva. Não podemos, no entanto, olvidar que a responsabilidade tributária dos chamados terceiros virá de forma secundária sem exclusão da permanência da responsabilidade do contribuinte.”

Verifica-se, assim, que dependendo do ângulo analisado, pode vislumbrar-se a responsabilidade solidária nas hipóteses contidas no artigo 134 do Código Tributário Nacional.

Outra conclusão que se pode extrair é que, a partir do momento em que o responsável foi obrigado a efetuar o pagamento dos valores referentes aos tributos

¹¹⁷ MURTA, Antonio Carlos. *Responsabilidade tributárias dos sócios. Sociedades por quotas de responsabilidade limitada*. 1ª edição. Del Rey. 2001. Belo Horizonte. p. 106.

devidos pelo contribuinte, aquele possui direito de regresso contra este, a fim de reaver a quantia dispendida.

É óbvio que referido direito de regresso somente será possível quando o contribuinte ainda existir e não tiver sido extinto ou liquidado, como em algumas situações previstas pela legislação competente.

6.2.1.1.2. Responsabilidade dos sócios na liquidação de sociedades

Superada esta discussão, cumpre analisar, ainda que de forma sucinta o inciso VII, do artigo 134, que dispõe sobre a responsabilidade dos sócios nas hipóteses de liquidação de sociedades de pessoas.

O grande ponto controvertido neste dispositivo está justamente em saber quais são as sociedades de pessoas que, em caso de liquidação, permitem a responsabilização dos sócios.

Nas palavras de Fran Martins¹¹⁸:

“Tomando-se em consideração a influência que a pessoa dos sócios possui nas sociedades comerciais, estas podem ser classificadas em sociedades de pessoas e sociedades de capitais. Sociedades de pessoas são aquelas em que a pessoa do sócio tem papel preponderante, não apenas na constituição como durante a vida da pessoa jurídica. Assim, constituindo-se uma dessas sociedades, ficará, durante sua existência, subordinada à pessoa dos sócios: a morte ou incapacidade de um se refletirá na pessoa jurídica, provocando a sua dissolução.”

De plano pode-se afirmar que os acionistas, administradores e diretores de sociedades anônimas não estão incluídos no rol de responsáveis elencados no

¹¹⁸ MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. Forense. 2ª Ed. 1958. Rio de Janeiro. p. 262.

artigo 134 do Código Tributário Nacional, eis que tais sociedades configuram claras sociedades de capitais, uma vez que priorizam o *intuitu pecuniae*.

O ponto de discórdia está justamente no fato de ser a sociedade por quotas de responsabilidade limitada classificada como de pessoas ou de capital.

A doutrina não é uníssona neste tema, sendo que para alguns doutrinadores, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada é de pessoas; para outros é de capital; e há os que entendam, ainda, que se trata de uma forma híbrida.

Tal distinção é de extrema relevância, pois conforme a classificação adotada, pode-se incluir ou não o sócio de tais pessoas jurídicas dentre os responsáveis elencados no artigo 134 do Código Tributário Nacional.

Fran Martins¹¹⁹ entende que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada deve ser classificada como sendo uma sociedade de pessoas:

“Como sociedade de pessoas temos, no direito brasileiro, as sociedades em nome coletivo, as em comandita simples, as de capital e indústria e as por quotas, de responsabilidade limitada.”

Waldirio Bulgarelli¹²⁰, por sua vez, disserta que:

São consideradas como sociedade de pessoas, típica: a sociedade em nome coletivo; como sociedade mistas: de capital e indústria, em comandita (simples e por ações) e em conta de participação; como de capital, típica: a sociedade anônima; e em campo à parte, como tipo especial, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada.”

Aliomar Baleeiro entendia que o artigo 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional não deveria ser aplicado às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, visto que estas, segundo sua visão, não se enquadram na classificação de sociedades de pessoas.

¹¹⁹ MARTINS, Fran. *Curso. Ob. Cit.* p. 262.

¹²⁰ BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades Comerciais*. 10ª Ed. Atlas. 2001. São Paulo. p. 37.

A verdade é que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada possui certas características peculiares que realmente a tornam um tipo híbrido, misto.

Fábio Ulhoa Coelho¹²¹ bem demonstra esse caráter híbrido deste tipo societário:

“A discussão sobre a natureza da sociedade limitada é um dos mais importantes temas do direito societário brasileiro. Deriva, por certo, do contexto em que ela surgiu, como um novo tipo de sociedade, isto é, o da busca de uma alternativa para a exploração de atividades econômicas, em parceria, que pudesse assegurar a limitação da responsabilidade característica da anônima, mas sem as formalidades próprias desta. A meio caminho, portanto, entre as sociedades de pessoas, existentes ao tempo de sua introdução no direito alemão no fim do século XIX, e a anônima, sempre de capital, a limitada acabou assumindo uma configuração híbrida, revelando ora os traços daquela, ora os desta.

A sociedade limitada, pode ser de pessoas ou de capital, de acordo com a vontade dos sócios. O contrato social define a natureza de cada limitada.”

A jurisprudência, por seu turno, também não é pacífica com relação à aplicação ou não do artigo 134 às sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

Atualmente, o artigo 1.057 do Código Civil auxilia na verificação da sociedade por quotas de responsabilidade limitada ser de capital ou de pessoas. Referido artigo reza:

Art. 1.057. Na omissão do contrato, o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente, a quem seja sócio, independentemente de audiência dos outros, ou a estranho, se não houver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social.

¹²¹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial – Direito de Empresa*. Vol. 2. Saraiva. 2007. São Paulo. p. 370/371.

A análise de referido dispositivo legal leva a seguinte conclusão: é o contrato social da empresa que revelará ser a sociedade por quotas de responsabilidade limitada de capital ou de pessoas.

Isto porque, o sócio retirante pode ceder suas quotas a estranhos, desde que não haja oposição de pessoas que detenham mais de 25% do capital social. Nesse sentido, se houver a oposição de mais de um quarto do capital social com relação à cessão das quotas para estranhos, inegavelmente, a sociedade será de pessoas. Haverá uma sociedade de capital, quando for expressamente prevista tal característica no contrato social.

Uma vez mais utilizando-se dos ensinamentos de Fábio Ulhoa Coelho¹²²:

“A hibridez do tipo importa a existência de sociedades limitadas de pessoas e de capital, de acordo com o respectivo contrato social. A discussão sobre a natureza da sociedade limitada, assim, somente se completa pelo exame do disposto no documento que instrumentaliza a sua constituição. Em outros termos, para se definir se uma específica sociedade limitada é de capital ou de pessoas, deve-se consultar o seu contrato social. Mas, indaga-se, que cláusula desse instrumento deve ser consultada?”

A resposta é simples. A cláusula sobre a qual deve recair o exame é aquela que trata do tema relevante para a classificação. Ou seja, a definição da natureza de uma sociedade limitada em particular é feita pela consulta ao que os seus sócios contrataram sobre cessão de quotas. Se, no contrato social, estabeleceu-se que a venda das quotas sociais depende da autorização de todos os sócios, foi intenção destes formar uma sociedade de pessoas; na hipótese contrária, prevendo o instrumento que a venda não fica condicionada à anuência dos demais componentes da sociedade, é esta de capital. É essa a cláusula do contrato social que reclama consulta na aferição da natureza de uma sociedade limitada específica. As demais não têm relevância nesse contexto.”

¹²² COELHO, Fábio Ulhoa. Curso. Ob. Cit. p. 373/374.

Portanto, para que haja a responsabilização dos sócios em hipóteses de dissolução de sociedade de pessoas, quando tais sociedades sejam por quotas de responsabilidade limitada, deve haver uma análise minuciosa do caso concreto, para verificar se referida pessoa jurídica possui uma tendência maior para ser classificada como sociedade de capital ou então em sociedade de pessoas.

Sem dúvida, trata-se de tema bastante tormentoso que, de longa data, traz bastante celeuma para a doutrina e, principalmente, para os operadores do direito, sendo que ainda demorará um bom tempo para que um entendimento dominante seja efetivamente firmado.

Concluindo, tem-se que a responsabilidade prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional não se coaduna perfeitamente com a disposição prevista no artigo 128 do mesmo diploma legal, eis que surge do descumprimento do dever de representação legal ou negocial que o responsável detém sobre o contribuinte. Por essa razão, trata-se de uma hipótese de responsabilidade sancionatória, não pelo fato isolado do não pagamento do tributo devido, mas sim porque no antecedente da norma que institui a responsabilidade constará a não observação dos deveres impostos em decorrência da representação (fato ilícito), que culminará no nascimento da regra citada.

6.2.1.2. O artigo 135 e a natureza jurídica da regra de responsabilidade

Por outro turno, o artigo 135 do Código Tributário Nacional traz as hipóteses em que haverá a responsabilidade pessoal dos terceiros. Referido dispositivo legal reza:

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.

Diferentemente do artigo 134 estudado anteriormente, o artigo 135 do Código Tributário Nacional é expresso no sentido de que as pessoas ali indicadas são responsáveis pessoalmente pelo pagamento dos valores relativos aos tributos devidos.

Isto quer dizer que as pessoas elencadas no artigo 135 respondem pelas dívidas com seu próprio patrimônio.

Desta forma, de acordo com os incisos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, são responsáveis pessoais pelos tributos devidos: todas as pessoas elencadas no artigo 134; os mandatários, prepostos e empregados; e, os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas, desde que tais pessoas tenham agido com excesso de poderes ou infração a lei, ao contrato social ou aos estatutos.

A figura de maior relevância no estudo do artigo sob comento é a do administrador (mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente e representante de pessoas jurídicas), visto que as situações de aplicação da responsabilidade pessoal trazida pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional praticamente se esgotam nas hipóteses do inciso II e III de referido dispositivo legal.

É importante salientar que para ter responsabilidade pessoal é necessário ser efetivamente o administrador da pessoa jurídica. Neste norte, estão excluídos da responsabilização pessoal os sócios e acionistas que não possuam poderes de administração da sociedade, bem como os diretores, gerentes, prepostos e empregados que não atuem de forma administrativa da empresa.

Alguns doutrinadores entendem que a regra estabelecida no artigo 135 do Código Tributário Nacional estabelece uma verdadeira hipótese de substituição tributária. Isto porque, a obrigação tributária já nasceria tendo como sujeito passivo o responsável elencado em lei, motivo pelo qual, o contribuinte não figuraria em momento algum na relação jurídica desencadeada.

Entretanto, este entendimento não pode ser aceito. Explica-se:

A norma decorrente do artigo 135 do Código Tributário Nacional é deflagrada tendo em vista a ocorrência de um fato ilícito.

Na verdade, nasce a relação jurídica tributária tendo como ocupante do pólo passivo o contribuinte. No entanto, ante a verificação da ocorrência de um ato praticado com excesso de poderes ou infração (a lei, contrato social ou estatutos) por uma das pessoas elencadas no dispositivo legal sob comento, há o surgimento da regra de responsabilidade, que fará nascer uma relação jurídica entre o fisco e o responsável designado. Como é sabido, contudo, esta nova relação jurídica não terá natureza tributária, mas sim caráter administrativo.

Com o surgimento da regra de responsabilidade, decorrente de um ato ilícito, o responsável passa a responder pessoalmente pelos valores devidos a título de tributos, com seus próprios bens.

Obviamente que as hipóteses de responsabilidade trazidas pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional também são de caráter sancionatório, eis que decorrem de um ato ilícito.

Portanto, não há que se falar no nascimento de relação jurídica tributária tendo como sujeito passivo terceiro pessoalmente responsável. A relação tributária nasce sim em face do contribuinte, mas este perde a condição de adimplir a obrigação tributária, em decorrência da existência de um fato ilícito cometido por terceiros, que passam a integrar uma relação jurídica de cunho administrativo com o fisco.

Claro está, uma vez mais, que, a regra de responsabilidade não é tributária, mas sim de natureza administrativa.

Deve-se esclarecer, ainda, que para os terceiros responderem pessoalmente pelos valores relativos aos tributos devidos, é preciso que pratiquem atos em nome de outras pessoas (os verdadeiros contribuintes). Por tal razão, pode-se afirmar que referidos contribuintes devem ter conferido poderes de representação ou administração aos terceiros.

Importante salientar que não é o tributo que decorre de ato ilícito, mas sim, a responsabilidade pessoal dos terceiros ocorre em decorrência de um ato ilícito por eles praticados.

Maria Rita Ferragut¹²³ demonstra essa diferença:

¹²³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. Ob. Cit. p. 122.

“Na realidade, a infração não diz respeito ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, mas à decisão de sua prática, contrária aos objetivos sociais contemplados no contrato social ou no estatuto, à competência pessoal para a tomada de decisões, e, ainda, aos limites fixados em lei.”

6.2.1.2.1. Responsabilidade integral do terceiro

A responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no artigo 135 do Código Tributário Nacional ocorre independentemente da possibilidade dos verdadeiros sujeitos passivos da relação jurídico tributária poderem adimplir a obrigação instaurada. Tal fato se dá, pois a responsabilidade decorre da prática de atos que excedam aos poderes de representação ou administração a eles conferidos.

Assim, no presente caso, não há que se falar em responsabilidade solidária ou subsidiária, eis que é o terceiro que responde sozinho e de forma integral pelo adimplemento da obrigação decorrente de seus atos.

Neste sentido, Vittorio Cassone¹²⁴:

“No caso do art. 135, entendemos que, se aquelas pessoas praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não será correto penalizar a sociedade e, em consequência, os demais sócios (em Limitada) ou acionistas (em Sociedade Anônima), por ato doloso e ilegal cometido por outrem – devendo, por isso, responder pessoalmente pelos excessos não autorizados.

Só cabe atribuir a responsabilidade ao sócio-gerente, diretor ou administrador que tenha praticado o ato, excluídos os demais que dele não participaram.”

¹²⁴ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 12ª edição. Atlas. 2002. São Paulo. p. 168-169.

Renato Lopes Becho¹²⁵ também afirma:

“Não há solidariedade no art. 135, o que significa que as pessoas jurídicas não são responsáveis pelos tributos devidos por seus administradores (diretores, gerentes, representantes), que devem pessoalmente os tributos na tipificação do artigo 135.”

A partir do momento em que se conclui pela inexistência de solidariedade ou subsidiariedade no presente caso, não há lógica também em afirmar-se que é necessário primeiro exaurir o patrimônio da pessoa jurídica para somente depois atingir o patrimônio pessoal de seu administrador que tenha agido contra a lei ou com excesso de poderes.

Ora, a responsabilidade pessoal é inerente ao artigo 135 do Código Tributário Nacional, sendo que desde o surgimento da regra de responsabilidade o terceiro passa a responder com seus próprios bens pelos valores relativos aos tributos devidos.

Na verdade, este é um típico caso de desconsideração da personalidade jurídica.

Quando se vislumbra a ocorrência de um ato praticado com excesso de poderes ou que infrinja determinada lei, desconsidera-se a o patrimônio da pessoa jurídica existente e busca-se o patrimônio da pessoa física que tenha agido de forma ilícita para responder os débitos relativos a sua conduta.

Desta forma, pondo em prática a desconsideração da personalidade jurídica, quando há a utilização da sociedade de maneira fraudulenta, ou na existência de abuso de direito ou desvio de finalidade, atinge-se o patrimônio pessoal de seus administradores, ultrapassando-se a barreira imposta pela pessoa jurídica.

Obviamente, deve-se respeitar a autonomia existente entre a pessoa jurídica e a dos administradores, principalmente, no tocante ao patrimônio distinto de cada um deles.

¹²⁵ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva*. Ob. Cit. p. 178.

Contudo, nos casos em que há a utilização da pessoa jurídica com fins outros daqueles a ela inerentes, devem os terceiros serem responsabilizados por seus atos, incluindo-se a forma patrimonial.

Importante esclarecer que a desconsideração da personalidade jurídica não visa enfraquecer o instituto da pessoa jurídica, muito pelo contrário, pretende sim ressaltar seu valor, fazendo com que não haja abusos por parte de seus controladores, o que pode ocasionar a perda da identidade e, pior, da credibilidade da pessoa jurídica.

Fazendo o adequado uso da desconsideração da personalidade jurídica será possível alcançar-se, em boa parte dos casos, a verdadeira efetividade da justiça buscada pelas partes nas demandas.

Todavia, é preciso bastante cuidado e cautela para se aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa. Somente nos casos previstos em lei é que o véu da pessoa jurídica pode ser levantado e a barreira imposta pela separação patrimonial pode ser transposta, atingindo-se os bens das pessoas físicas controladoras.

Marçal Justen Filho¹²⁶ demonstra que não pode haver arbitrariedade na utilização de referida teoria:

“A desconsideração não é, então, fenômeno arbitrário. Não é uma ficção porque a personificação (rectius, a pessoa jurídica) não é ficção nem produto da livre vontade. A desconsideração é, até, uma imposição necessária, instrumento indispensável quando o direito adota concepção acerca de pessoa jurídica que permite a ‘personificação’ indevida.”

No Direito Tributário os requisitos que permitem a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica são: a prática de atos com excesso de poder ou com infração a lei, contrato social ou estatutos.

¹²⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. Revista dos Tribunais. 1987. São Paulo. p. 59

O excesso de poder sempre ocorrerá quando existir a prática de atos que vão além dos limites estabelecidos pela representação ou administração conferidos pela lei ou contrato, às pessoas mencionadas no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Dignos de nota são os comentários de Maria Rita Ferragut¹²⁷ acerca deste tema:

“A finalidade da sociedade é alcançada mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, pratica ato da pessoa jurídica, e não seu.

Por outro lado, quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, vier a praticar algum ato, ainda que em nome dessa mesma sociedade, mas extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido ato com excesso de poderes.”

Portanto, são atos que vão além do permitido e que criam consequências jurídicas, mais precisamente, fazem nascer relações jurídicas com o fisco.

Em outro turno, a prática de atos com infração à lei, contrato social ou estatutos é um requisito que permite a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, justamente porque, uma vez ocorridos, desvirtuam sobremaneira as finalidades sociais da pessoa jurídica.

Quando o administrador de uma sociedade, seja ela limitada ou por ações, descumpre as determinações contidas nos documentos sociais da pessoa jurídica, agindo de forma a infringir tais documentos, fica evidente que a empresa está sendo utilizada de forma equivocada, em dissonância com seus contratos ou estatutos, motivo pelo qual não pode ser penalizada em adimplir débitos tributários que surgiram de forma indevida.

Assim, os administradores que utilizaram a empresa de forma ilícita passam a ser os responsáveis pelo pagamento dos valores relativos aos tributos devidos, com seus patrimônios pessoais.

¹²⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. Ob. Cit. p. 127-128.

Com relação à infração à lei, surge uma discussão interessante e que deve ser aqui tratada.

A infração de qual lei dá ensejo à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica? Qualquer ato legislativo?

De acordo com os ensinamentos de Helena Marques Junqueira¹²⁸, qualquer lei descumprida pode dar ensejo à responsabilização pessoal de terceiros:

“(...) qualquer lei que não cumprida tenha conseqüências negativas para o sujeito ativo tributário, impedindo o surgimento da relação jurídica tributária para a pessoa jurídica e fazendo nascer para o agente da infração uma relação jurídica sancionatória, de mesmo valor monetário, incluindo o que deveria ter sido pago a título de tributo e demais acréscimos legalmente impostos pelo descumprimento da lei tributária.”

No entanto, não parece ser este o entendimento mais acertado, caso contrário, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, independentemente de sua origem, o que acarretaria o fim da separação e autonomia da personalidade jurídica.

Renato Lopes Becho¹²⁹ mostra essa preocupação quando assevera:

“Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheques sem correspondentes fundos, aplicação de multas de trânsito, atraso no pagamento de duplicata ou de qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica da sociedade.”

¹²⁸ JUNQUEIRA, Helena Marques. *A responsabilidade tributária dos sócios e administradores da pessoa jurídica*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário. 2002. São Paulo.

¹²⁹ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva*. Ob. Cit. p. 181.

Desta forma, somente aquelas leis que, uma vez descumpridas, tragam o desencadeamento de uma relação jurídica tributária é que podem dar ensejo à aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

A infração à lei deve gerar efeitos fiscais, deve fazer nascer a obrigação tributária, não importando, na verdade, qual o veículo normativo que está sendo infringido.

Isto não quer dizer, entretanto, que o simples inadimplemento do tributo possa ocasionar a aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

O simples fato de deixar de efetuar o pagamento de um tributo não pode ser considerado infração à lei. Explica-se:

O não pagamento de tributo não é considerado como infração à lei, já que não foi tipificado como tal pelo ordenamento jurídico pátrio. Por esse motivo, os sócios da empresa não podem responder pessoalmente com seus próprios patrimônios pela dívida fiscal correspondente.

Além disso, como se percebe da análise do artigo 135 do Código Tributário Nacional, para existir a responsabilização pessoal do administrador de uma pessoa jurídica, é imprescindível que este tenha realizado um ato ilícito com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Ora, a prática do ato ilícito é anterior à qualquer espécie de inadimplemento.

O inadimplemento, nesta hipótese, é da sociedade e não do administrador. É a pessoa jurídica que deve responder com seu próprio patrimônio pelo inadimplemento das obrigações tributárias em que a empresa figura como sujeito passivo da relação jurídica tributária existente com o fisco.

Apesar de não ser este o entendimento adotado pelo fisco e externado pela jurisprudência, é claro que o administrador não pode responder pessoalmente pelos inadimplementos tributários existentes na sociedade.

O último ponto que deve ser analisado com relação ao artigo 135 do Código Tributário Nacional é a necessidade da existência de dolo na conduta do terceiro responsável ou não.

Socorrendo-se uma vez mais das lições de Maria Rita Ferragut¹³⁰:

¹³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. Ob. Cit. p. 120.

“A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente. Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa.”

Não há dúvidas de que, no caso do artigo 135 do Código Tributário Nacional, há uma responsabilidade subjetiva do terceiro. No entanto, não basta a culpa (imprudência, negligência ou imperícia) para que o terceiro passe a responder pessoalmente pelos atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato ou estatutos.

Deve existir a intenção de agir de forma ilícita, desviando as finalidades da pessoa jurídica em prol de atos duvidosos.

Caso tão somente a configuração da culpa fosse aceitável, haveria uma afronta a diversos princípios, inclusive constitucionais, que determinam os direitos e garantias fundamentais.

Seria permitida corriqueiramente a intervenção no patrimônio pessoal dos administradores, bem como suas liberdades ficariam flagrantemente tolhidas, pois qualquer deslize poderia ensejar sua responsabilização pessoal, com a conseqüente invasão de seu patrimônio particular.

O administrador deve ter a intenção, deve saber que existem dois caminhos a ser seguidos e escolher o caminho ilícito. Somente sendo isto comprovado é que pode haver a aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

6.2.1.2.2. A atual jurisprudência do STJ

Tecidas todas as considerações anteriores, é de suma importância que se proceda à análise da jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça acerca do tema da responsabilidade tributária decorrente do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

A fim de se proceder este estudo, foram selecionados alguns Acórdãos, cujas Ementas serão transcritas, para melhor elucidar as situações envolvidas.

Pois bem. Como dito, para que haja a responsabilização pessoal do administrador, deve ficar comprovada a ocorrência de algum ato ilícito com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, praticado mediante dolo, e não simples culpa.

Quando se faz essa afirmação, tem-se em mente que antes de se ingressar com qualquer espécie de processo contra o administrador da pessoa jurídica, deve existir uma investigação e comprovação por parte do ente tributante acerca da prática de uma conduta ilícita praticada pelo terceiro responsável.

No entanto, não é este o entendimento adotado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Para este Tribunal Superior, basta que o nome do administrador esteja gravado na Certidão de Dívida Ativa, que embasa a ação de execução, para poderem ser executados bens pessoais de tal pessoa física. A Ementa abaixo demonstra claramente este posicionamento¹³¹:

EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - INCLUSÃO DO NOME DO SÓCIO NA CDA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ - INCIDÊNCIA DA SÚMULA 168/STJ.

1. É entendimento pacífico da Primeira Seção que, constando o nome do sócio na CDA, ocorre inversão do ônus da prova. Por gozar a certidão de certeza e liquidez, cabe ao próprio sócio-gerente o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independente de que a ação executiva tenha sido proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa.

2. Inviável o processamento dos embargos de divergência uma vez que a decisão embargada foi proferida no mesmo sentido da jurisprudência do Tribunal (Súmula 168/STJ).

3. Agravo regimental improvido.

¹³¹ AgRg nos EREsp 867483/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, 1ª Seção, julgado em 23/05/2007, DJ 04/06/2007 p. 293.

Ora, de acordo com o entendimento acima exposto, basta o nome do administrador constar da CDA para que ele possa ser demandado por tributos devidos pela pessoa jurídica.

Em outras palavras, pelo fato da CDA ter presunção de veracidade, o ente tributante pode incluir o nome do administrador sem qualquer justificativa na CDA, que incumbirá a este demonstrar que não praticou qualquer ato ilícito que desencadeasse sua responsabilização pessoal, de acordo com o artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Trata-se de um entendimento equivocado e que afronta vários princípios do ordenamento jurídico nacional, pois é notório, que na maioria dos casos nenhuma investigação acerca da ocorrência ou não de atos ilícitos é promovida pelo ente tributante. Este somente expede a Certidão de Dívida Ativa da forma que melhor o aprouver, incluindo ou não o administrador.

Contudo, os equívocos vão além. É entendimento pacífico também do Superior Tribunal de Justiça que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sendo o valor do tributo declarado e não pago pelo contribuinte, pode haver a imediata inscrição em dívida ativa do débito.

A Ementa a seguir demonstra este entendimento¹³²:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS DECLARADO E NÃO PAGO - NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO - DESNECESSIDADE - CRÉDITO CONSTITUÍDO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE (ACERTAMENTO) - PRECEDENTES - TAXA SELIC - CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA - LEGITIMIDADE - PRECEDENTES - AGRAVO REGIMENTAL - EXISTÊNCIA DE JULGADO ANTIGO FAVORÁVEL À TESE DA AGRAVANTE - MANUTENÇÃO DA DECISÃO POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.

1. É prescindível o lançamento formal quando o próprio contribuinte, no âmbito da atividade prevista no art. 150 do CTN, constitui a dívida por meio de declaração tributária. Precedentes.

¹³² AgRg no REsp 976127/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 09/09/2008, DJe 07/10/2008.

2. *É legítima a incidência da Taxa Selic nos débitos tributários.*
3. *A Taxa Selic compreende juros de mora e correção monetária, sendo vedada sua utilização cumulativa com qualquer outro índice de juros ou correção.*
4. *A existência de acórdãos em sentido diverso do que veio a se firmar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não impede a rejeição do recurso com base na jurisprudência atual.*
5. *Agravo regimental não provido.*

Nesta hipótese, a gravidade é ainda maior, pois o Tribunal está reconhecendo que o ente tributante sequer precisa formalizar uma investigação sobre a ocorrência ou não de ato ilícito praticado pelo administrador. O simples fato de existir um débito declarado e não pago, possibilita o fisco de incluir na Certidão de Dívida Ativa o nome do administrador da pessoa jurídica, cabendo a este, novamente, provar que não cometeu qualquer fato que pudesse desencadear a sua responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Preocupado com estas consequências, e comentando as duas Ementas transcritas, José Artur Lima Gonçalves¹³³ afirma que:

“(...) o somatório do conteúdo destas duas decisões, vai significar que quando o sócio tiver, por hipótese, o nome incluído diretamente na CDA, relativamente a um débito declarado e não pago, a imputação de responsabilidade vai ser automática, abrindo mão até de se perquirir sobre a legitimidade presumida do ato administrativo.”

Realmente este posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça deve causar preocupação, eis que contraria todos os parâmetros legais, jurídicos e constitucionais do país.

O tema merece bastante reflexão, pois não há dúvidas de que o fisco deve arrecadar tudo aquilo que lhe seja devido. Entretanto, a arrecadação não pode

¹³³ Trecho extraído da palestra *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores nas Esferas Fiscal e Penal* proferida no XXII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, no dia 22 de outubro de 2008.

ocorrer de forma arbitrária e se esquecendo das garantias constitucionais existentes, duramente conquistadas pelos cidadãos.

Decisões isoladas do Superior Tribunal de Justiça caminham neste sentido¹³⁴. Contudo a jurisprudência pacífica de referido Tribunal privilegia a presunção de veracidade da Certidão de Dívida Ativa, em detrimento da investigação criteriosa que deveria ocorrer no caso concreto.

A efetiva constatação, por parte do ente tributante, da ocorrência de ato ilícito cometido pelo administrador deve ser obrigatória. Desta forma, não pode ser repassado ao terceiro (pessoa física), incluído de forma arbitrária numa Certidão de Dívida Ativa, o ônus de comprovar que não cometeu qualquer ilícito. O ônus da prova, assim, jamais pode ser transferido.

Por tal motivo é que as palavras de José Artur Lima Gonçalves¹³⁵ devem, novamente, ser destacadas:

“Enfim, o que se propõe é re-analisar esta matéria, verificar, reequilibrar a necessidade que nós temos de incrementar a eficiência

¹³⁴ A título de exemplo, pode ser citada a seguinte Ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. ATO COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO A LEI, CONTRATO SOCIAL, ESTATUTO, OU QUE REDUNDE NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CONDUTA DOLOSA OU CULPOSA. COMPROVAÇÃO. MATÉRIA PROBATÓRIA. SÚMULA Nº 07/STJ.

I - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o sócio-gerente de sociedade só pode ser responsabilizado pelo não-pagamento de tributo, respondendo com o seu patrimônio, se comprovado, pelo Fisco, ter aquele praticado, no comando da sociedade, ato com excesso de poder ou infração a lei, contrato social, estatuto, ou, ainda, que redunde na dissolução irregular da sociedade.

II - As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no artigo 135 do CTN não se fundam no mero inadimplemento da sociedade, mas na conduta dolosa ou culposa, especificamente apontada pelo legislador, por parte do gestor da pessoa jurídica. Portanto, dentre os requisitos para a caracterização da responsabilidade tributária do sócio-gerente, inclusive na hipótese de dissolução irregular da sociedade, está o elemento subjetivo, ou seja, a atuação dolosa ou culposa.

III - Observa-se que, para a apreciação dos argumentos desenvolvidos no recurso especial, buscando a comprovação da responsabilidade dos sócios-gerentes, faz-se necessário, obrigatoriamente, o reexame do conjunto probatório, o que é vedado pela Súmula nº 07 desta Corte.

IV - Precedentes: AGA nº 421.311/RS, Rel. Min. LAURITA VAZ, DJ de 03/02/2003; REsp nº 184.325/ES, Rel. p/ Acórdão Min. ELIANA CALMON, DJ de 02/09/2002 e REsp nº 260.524/RS, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 01/10/2001.

V - Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 638.326/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/09/2004, DJ 08/11/2004 p. 182).

¹³⁵ Trecho extraído da palestra *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores nas Esferas Fiscal e Penal* proferida no XXII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, no dia 22 de outubro de 2008.

da arrecadação, sem, no entanto, comprometer todo o regime jurídico, constitucional e infraconstitucional, que nós temos em vigor no país.

Afastar as dificuldades das normas não é remédio para organizar sociedade nenhuma. As dificuldades estão aí, os contribuintes esquecidos ou meliantes precisam ser contidos. Queremos que a norma de tributação funcione, para que o Estado funcione, porém, tudo isso dentro de uma regulamentação, de uma disciplina constitucional, legal e de direito administrativo.”

6.2.2. A responsabilidade tributária por infrações

As regras insertas nos artigos 136 e 137 do Código Tributário Nacional trazem o instituto da responsabilidade por infrações e têm como destinatário qualquer pessoa que tenha efetivamente praticado uma conduta tida como infratora, seja o próprio contribuinte, um responsável ou terceira pessoa a estes relacionada.

Nos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho¹³⁶:

“À luz do Direito Brasileiro, à semelhança do que ocorre noutros países unitários ou federativos, temos:

- a) no código penal, nas leis criminais, delitos de fundo fiscal (sonegação, fraude, apropriação indébita de crédito tributário etc.) sancionadas pelo direito penal, cuja edição compete ao legislativo federal e que sujeita o agente do delito à jurisdição criminal; e*
- b) infrações fiscais, previstas exclusivamente nas legislações tributárias, federal, estaduais e municipais, e cujas penas são aplicadas pelas autoridades administrativas, federais, estaduais e municipais, certo que não só as pessoas físicas, mas também as*

¹³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Forense. 1999. Rio de Janeiro. p. 48.

jurídicas, são imputáveis administrativamente e respondem pela sanção.”

Por óbvio que no presente estudo somente interessa as infrações fiscais, não sendo objeto de análise os delitos tributários delimitados pelo Código Penal.

No entanto, não se pode esquecer que infrações fiscais podem caracterizar também delitos tributários, hipótese em que, haverá a apuração da responsabilidade tanto na esfera penal quanto na esfera administrativa/fiscal.¹³⁷

Importante frisar que quando se fala em ilícitos tributários ou infrações fiscais, que são puníveis administrativamente através de penalidades pecuniárias, está-se tratando tanto do inadimplemento da obrigação tributária, bem como do descumprimento dos deveres instrumentais, que são as obrigações de fazer e não fazer que auxiliam no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional disciplina que:

“Art. 136. 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.”

Da análise de referido dispositivo legal percebe-se que o legislador complementar privilegiou, nas hipóteses de infrações tributárias, a responsabilidade objetiva, quando enuncia que a responsabilidade pelos ilícitos fiscais independe da comprovação da intenção do agente.

Isso significa que o mero descumprimento de um dever instrumental ou de uma obrigação tributária dá ensejo à responsabilização do agente, independentemente da análise de ocorrência do dolo ou da culpa, que passam a ser prescindíveis no presente caso.

¹³⁷ Paulo de Barros Carvalho (*Curso. Ob. Cit. p. 506*) assevera que: “O comportamento violador do dever jurídico estabelecido em lei tributária pode revestir as características de meras infrações ou ilícitos tributários, bem como de crimes fiscais, dessa maneira definidos em preceitos de lei penal. Entre tais entidades existe uma distinção formal e, atrás disso, uma grande diferença de regime jurídico, posto que os crimes fiscais estão subordinados aos princípios, institutos e formas do Direito Penal, ao passo que as infrações contidas em leis tributárias, de caráter não-criminal, sujeitam-se aos princípios gerais do Direito Administrativo.”

Apesar do privilégio à responsabilidade objetiva, constante do artigo 136 do Código Tributário Nacional, não há dúvidas de que, na prática, haverá, sim, a análise da intenção do agente, configurando as denominadas infrações subjetivas.

Paulo de Barros Carvalho¹³⁸ expõe este posicionamento quando afirma:

“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 (CTN, art. 136). Nota-se aqui uma declaração de princípio em favor da responsabilidade objetiva. Mas, como sua formulação não está em termos absolutos, a possibilidade de dispor em sentido contrário oferta espaço para que a autoridade legislativa construa as chamadas infrações subjetivas.”

Portanto, o legislador pode dispor de forma contrária a responsabilidade objetiva consagrada no artigo 136 do Código Tributário Nacional. E mais, o próprio Código Tributário possui diversos outros mecanismos que privilegiam a análise da intenção do agente, devendo-se, assim, verificar a existência de dolo ou culpa no ato danoso, no momento de aplicação da legislação tributária, como se vislumbra nos artigos 106, inciso II, alínea *b*; 108, inciso IV; 112; e, 180, incisos I e II, todos do Código Tributário Nacional.

Por outro turno, o artigo 137 do Código Tributário Nacional traz as situações em que há a responsabilidade pessoal do agente que comete o ilícito, exigindo desta forma a verificação da conduta dolosa por parte do infrator.

Referido artigo assim disciplina:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*. Ob. Cit. p. 575.

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

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

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

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

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

Tal dispositivo legal traz como pressuposto a responsabilidade subjetiva pela infração, que recai exclusivamente sobre a pessoa do agente que tenha cometido a conduta ilícita.

O inciso I do citado artigo determina a responsabilidade pessoal do agente nas hipóteses de infrações elencadas como crimes ou contravenções (infrações penais).

Nestas situações, o dolo genérico é figura suficiente para que haja a responsabilização do agente, não sendo necessária a configuração do dolo específico, já que a lei assim não disciplinou.

A única exceção constante de referido dispositivo ocorre quando a infração delituosa tenha ocorrido no “*exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito*”.

Quando comprovada essa causa excludente, a responsabilidade pela infração tributária recairá sobre a pessoa em relação a qual o agente possuir poderes de representação, administração ou subordinação.

Maria Rita Ferragut¹³⁹ elucida esse tema:

“Alguém que tenha por atribuição que emitir notas fiscais de venda, e que seja solicitado a fazê-lo em relação à determinada mercadoria,

¹³⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade*. Ob. Cit. p. 150

quando, na verdade, outra é a que está sendo vendida, não pode ser criminalmente responsabilizado (com base em lei que preveja como delito a emissão de nota com indicação de mercadoria diversa da que realmente esteja sendo fornecida), se não tiver conhecimento da divergência.

Se o agente ignora que a nota fiscal contém dados falsos, não se caracteriza o elemento subjetivo necessário à sanção penal, ou seja, embora ele queira o resultado material (emissão da nota), não tem consciência de que aquele ato é contrário ao direito. A ilicitude do ato não está, portanto, conectada com o seu executor material, mas com a pessoa que, ciente do fato real, solicitou a emissão da nota com dados falsos.

Contrariamente, se o emitente da nota praticou o ato com conhecimento da ilicitude, a ressalva fica descaracterizada, pois não se poderá dizer que agiu no exercício regular de suas atribuições.”

Diferentemente do inciso I, o inciso II do artigo 137 exige o dolo específico do agente infrator. Isto quer dizer que o agente além de praticar o crime, o pratica para alcançar determinado fim específico.

O inciso III, por sua vez, é bastante controvertido na doutrina, visto que, aparentemente, trata-se de mais uma imprecisão do Código Tributário Nacional.

Para alguns doutrinadores, os ilícitos tributários elencados nos incisos II e III, ambos do artigo 137, são os mesmos, sendo que aqueles dispostos no inciso III, além do dolo específico requerem também o tratamento de crime próprio.¹⁴⁰

No entanto, há quem entenda que os incisos supramencionados tratam de infrações distintas, como demonstra Hugo de Brito Machado¹⁴¹:

¹⁴⁰ Maria Rita Ferragut é defensora deste entendimento, asseverando: “A única interpretação que nos parece viável é a de que o tipo penal descrito nesse inciso é exatamente o mesmo do inciso anterior (dolo específico), com a diferença que, no inciso III, é também obrigatório tratar-se de crime próprio, ou seja, aquele em que o agente deverá ter qualidades específicas para que a conduta possa ser exercida.”

¹⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional – Volume II*. 2ª Edição, Atlas. 2008. São Paulo. p. 659.

“O inciso II diz respeito às infrações nas quais o dolo específico do agente é elementar. Diz-se que o dolo específico é elementar quando esteja colocado como elemento essencial para a configuração da infração, vale dizer, quando a própria descrição da infração refere-se à conduta dolosa. A configuração da infração exige a presença da vontade de praticar a conduta ilícita de que se cuida. Já o inciso III diz respeito às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico. Infrações nas quais o dolo específico não é elementar, vale dizer, infrações que podem ser praticadas com ou sem dolo específico. Mas que, no caso, foram praticadas dolosamente.”

Não há dúvidas no sentido de que as hipóteses elencadas no inciso III do artigo 137 diferem daquelas constantes do inciso II do mesmo dispositivo legal. Nestas, o dolo específico é elementar, fazendo parte do tipo do ilícito cometido pelo agente.

Com relação ao inciso III, todavia, o dolo específico não faz parte da definição do ato ilícito, mas é necessário que nas hipóteses previstas na lei, seja apurado o dolo específico da infração, a fim de que aquelas pessoas elencadas nas alíneas *a*, *b* e *c* do inciso III possam ser responsabilizadas pessoalmente pela prática dos atos ilícitos.

São infrações distintas, mas que realmente, podem causar confusão e celeuma no momento da aplicação do direito ao caso concreto ocorrido no mundo social.

CAPÍTULO VII

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SUCESSORES

7.1. Introdução

Neste capítulo será tratado o tema central do presente trabalho, que consiste na análise da responsabilidade tributária dos sucessores.

Até aqui, foram feitos apontamentos sobre a sujeição passiva e as modalidades de sujeição existentes no Código Tributário Nacional.

Muitas conclusões foram extraídas, principalmente, no tocante a existência de um sujeito passivo constitucional, motivo pelo qual, somente esta figura é que pode compor o pólo passivo da relação jurídica tributária.

Todos os outros indivíduos eleitos pela legislação infraconstitucional, sejam substitutos ou responsáveis, não compõem a relação jurídica tributária, visto que possuem uma relação de natureza administrativa com o ente tributante.

Especificamente com relação à responsabilidade tributária, verificou-se que tal instituto pode decorrer de fatos lícitos ou ilícitos, motivo pelo qual, a norma que institui a responsabilidade tributária pode ter ou não cunho sancionatório.

A responsabilidade tributária dos sucessores, por sua vez, está disciplinada nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional e sempre decorrerá de fatos lícitos. Portanto, tais normas não possuem natureza sancionatória.

Isto porque, em todas as hipóteses contidas nos dispositivos legais acima citados, não se vislumbra qualquer descumprimento da norma instituidora do tributo (regra-matriz de incidência tributária), hábil a gerar uma sanção ao indivíduo eleito (responsável) pela legislação, no sentido de compeli-lo a efetuar o pagamento do valor relativo ao tributo, no lugar do verdadeiro contribuinte.

Melhor explicando, é necessário rememorar que, para uma norma que institui a responsabilidade tributária ter caráter sancionatório, é preciso que em seu antecedente conste o descumprimento do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, impondo uma sanção ao responsável que deverá cumprir aquilo que foi desrespeitado pelo verdadeiro contribuinte.

No caso da responsabilidade dos sucessores, isto não ocorre. Sempre haverá a descrição de um fato lícito no antecedente da norma que veicula a responsabilidade. No entanto, como nos demais casos, a relação que se forma entre o fisco e o responsável terá natureza administrativa e não pertencerá ao Direito Tributário.

Diz-se que serão fatos lícitos, pois a responsabilidade dos sucessores está pautada em condutas permitidas no ordenamento jurídico nacional. Não há o descumprimento de qualquer norma jurídica.

O artigo 130 trata da aquisição de imóveis e da transmissão de patrimônio; o artigo 131 trata da aquisição de bens, além da sucessão do falecido pelos seus herdeiros e pelo cônjuge supérstite; o artigo 132 diz respeito à sucessão patrimonial ocorrida quando da realização das chamadas operações societárias (fusão, incorporação, transformação e cisão); e, o artigo 133 cuida das hipóteses de transferência para terceiros, da pessoa jurídica.

Percebe-se, assim, que todas as condutas elencadas nos dispositivos legais, que disciplinam as situações de responsabilidade dos sucessores, são lícitas e permitidas, não configurando afronta a qualquer outra regra imposta pelo direito positivo.

Não existe qualquer óbice legal em se transferir um patrimônio com dívidas, desde que essas dívidas permaneçam existindo, devendo, desta forma, o adquirente de tal patrimônio se responsabilizar pelos tributos devidos pelos bens adquiridos. Impossível falar-se em caráter sancionatório neste caso.

Outro exemplo que pode ser citado é a sucessão do falecido, que faz com que os herdeiros devam responder por suas dívidas tributárias. Ora, o herdeiro não tinha como compelir o *de cujus*, antes de sua morte, a ficar quites com os cofres públicos. A partir do momento em que ocorreu o evento morte, há a sucessão de todas as dívidas do falecido para seus herdeiros, que deverão efetuar o pagamento dos valores relativos aos tributos em atraso. Na verdade, são todas hipóteses de sucessão por ato entre vivos ou *mortis causa*, que justificam a responsabilização de terceiros, no lugar dos verdadeiros contribuintes.

A análise dos artigos constantes no Código Tributário Nacional sobre o tema, deixará claro esse ponto de vista.

7.2. Responsabilidade dos adquirentes de imóveis

Determina o artigo 130 do Código Tributário Nacional:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

A primeira hipótese de responsabilidade por sucessão elencada pelo Código é aquela em que os adquirentes de imóveis passam a ser responsáveis pelos tributos relativos ao imóvel adquirido.

Ponto de bastante interesse que deve ser ressaltado é que o legislador complementar, ao descrever a obrigação do sucessor, utilizou-se da expressão “sub-rogam-se”.

Sub-rogação é o fenômeno, mediante o qual, uma pessoa substitui, assume ou toma o lugar de outrem. No Direito Civil, a sub-rogação é a transferência dos direitos do credor para o terceiro que resgatar a obrigação, permanecendo este no lugar daquele.

A utilização de referida expressão é de suma importância para o dispositivo legal em comento, eis que leva à conclusão de que a relação jurídica tributária existente entre o contribuinte (antigo proprietário do imóvel) e o ente tributante encerrou-se, isto é, foi extinta. Ou seja, a partir da transferência da propriedade do imóvel, é o responsável eleito pela legislação que passará a responder por todas as dívidas, de natureza tributária, do bem adquirido, óbvio, que através de uma relação de caráter administrativo, não-sancionatória, que se instaurará entre adquirente e fisco.

A transferência das dívidas tributárias juntamente com o patrimônio, não significa que referidas dívidas configuram um verdadeiro ônus real sobre o imóvel.

Muito pelo contrário, não há qualquer vinculação do débito com o imóvel, pois o adquirente pode utilizar-se de seu patrimônio pessoal para quitar os valores pelos quais se tornou responsável. Não é necessária a execução do bem imóvel adquirido para saldar os débitos, isto é, todo o patrimônio do adquirente passa a responder pela dívida.

Outro ponto que merece destaque, diz respeito à disposição expressa do artigo supracitado determinando que somente haverá a sub-rogação das dívidas relativas a tributos do imóvel adquirido, quando o adquirente não tome as cautelas necessárias e não faça constar do título aquisitivo a prova da quitação de eventuais dívidas.

O principal questionamento que se faz é: qual o documento hábil para a comprovação da quitação de dívidas tributárias? Trata-se somente da certidão negativa de débitos fornecida pela autoridade competente?

É obvio que a certidão negativa de débitos é o documento mais recomendado para que exista a efetiva comprovação da não existência de dívidas de natureza tributária. No entanto, tendo em vista o sistema constitucional tributário vigente no país, bem como todos os princípios estudados no primeiro capítulo deste trabalho, é possível afirmar que qualquer meio comprobatório da inexistência de dívidas deve ser admitido pelo Poder Público, a fim de comprovar a quitação de dívidas tributárias.

Assim, a verificação da ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a extinção do crédito tributário, deve ser entendido como suficiente para a demonstração do contribuinte estar quite como os cofres públicos.

No entanto, esta afirmação não tem muita utilidade prática, visto que os tabeliães e escrivães exigem a apresentação da certidão negativa de débitos tributários para a realização de qualquer ato de transferência de propriedade imóvel.

Superada essa discussão, é preciso maior reflexão sobre outro tema de bastante relevância.

O artigo 129 do Código Tributário Nacional reza:

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.

A análise de referido artigo leva a afirmação de que o sucessor, responsável pelo pagamento do montante referente ao tributo, responde pelas dívidas existentes na oportunidade da sucessão e também por aquelas não existentes, mas que se reportem à época em que se efetivou a sucessão.

Neste sentido, a lição de Aliomar Baleeiro¹⁴²:

“(...) a responsabilidade de terceiro, por sucessão do contribuinte, tanto pode ocorrer quanto às dívidas fiscais deste, preexistentes, quanto às que vierem a ser lançadas ou apuradas posteriormente à sucessão, desde que o fato gerador haja ocorrido até a data da sucessão.”

Contudo, não é este o entendimento que deve ser adotado.

Não é demais asseverar que o responsável (adquirente) jamais poderá ser responsabilizado por débitos tributários que sequer poderia conhecer no momento da aquisição do bem imóvel, eis que tais débitos não se encontravam devidamente lançados pela autoridade administrativa competente.

Em situações desta natureza, o adquirente não teria como saber da existência de tributos em atraso, eis que não havia a constituição definitiva do crédito tributário, que, como é notório, ocorre com o lançamento.

Desta feita, quando o responsável não tem meios hábeis de saber da existência de eventuais dívidas tributárias à época da aquisição do imóvel, não pode ser dele exigido o pagamento de tais valores. Caso fosse isso admitido, todos os princípios constitucionais que devem ser seguidos pela norma instituidora da responsabilidade seriam flagrantemente violados.

¹⁴² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Ob. Cit. p. 744

O fisco, por seu turno, deve cobrar especificamente do vendedor do bem imóvel as dívidas que se verificarem (leia-se: sejam lançadas) posteriormente à concretização da transferência da propriedade para o adquirente. É o ex-proprietário do imóvel que deve responder com seu patrimônio pessoal com relação a tais débitos.

Ademais, tendo o adquirente sido zeloso quando da aquisição do imóvel e feito constar do título aquisitivo prova da quitação dos débitos, nenhuma outra responsabilidade tributária pode lhe ser imputada, pois isto é o que determina o disposto no *caput* do artigo 130.

Por tal motivo, o entendimento do artigo 129 do Código Tributário Nacional, neste caso específico, deve ser mitigado, devendo ser aplicado tão somente para aquelas hipóteses em que o adquirente do imóvel tinha conhecimento da dívida tributária no momento da transferência de propriedade do imóvel e não tomou as cautelas necessárias para se precaver contra a responsabilidade do pagamento do tributo.

Neste norte, verifica-se que deve o adquirente tomar todas as cautelas quando da transferência do bem imóvel para o seu nome, inclusive fazendo constar no título aquisitivo a prova necessária acerca da adimplência do vendedor sobre os tributos que recaem sobre o bem.

Caso, no entanto, não haja com prudência e com dever de diligência, deverá arcar com os valores dos tributos em atraso e quitar a dívida com o ente tributante competente, daqueles tributos já definitivamente constituídos à época da aquisição da propriedade.

Celso Ribeiro Bastos¹⁴³ elucida este entendimento:

“Quem na verdade adquire deve ter a cautela de saber se o bem está com os impostos em dia; caso contrário, mercê de estar adquirindo o seu domínio estará onerado com os impostos que recaiam sobre o objeto da transação”.

¹⁴³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. Ed. Saraiva. 1991. São Paulo, p. 202.

7.2.1. Ação de regresso do adquirente

Questão interessante é saber se o adquirente, que tiver que responder pelo pagamento de tributos relativos ao imóvel que adquiriu possui ação de regresso em face do ex-proprietário sucedido.

Num primeiro momento, sem análise mais detalhada sobre o assunto, seria possível afirmar que o sucessor teria, sim, a possibilidade de manejar uma ação de regresso contra o sucedido, pleiteando o reembolso daquilo que teve que dispendar a título de pagamento de tributos em atraso. A justificativa para tal entendimento seria a proibição, determinada no ordenamento jurídico, do enriquecimento sem causa.

No entanto, um estudo mais aprofundado do tema faz cair por terra referida assertiva.

Para ter o direito de regresso, o sucessor teria que ter satisfeito obrigação de outrem e este ter se beneficiado pelo cumprimento de tal obrigação, sem ter seu patrimônio diminuído.

Todavia, no presente caso, não é isso que ocorre.

Como já afirmado, no momento em que há a transferência da propriedade de um imóvel com dívida tributária, nasce uma nova relação jurídica, não-sancionatória, de cunho administrativo, entre sucessor/responsável e fisco.

A relação jurídica tributária, em que o vendedor (ex-proprietário) figurava no pólo passivo e o fisco no pólo ativo, tendo este o direito subjetivo de exigir o pagamento dos tributos incidentes sobre o bem e aquele o dever jurídico de efetuar tais pagamentos, extingue-se com a transferência do bem.

Portanto, não é o pagamento do tributo que faz com que a relação jurídica tributária se extinga, mas sim a transferência de propriedade do bem imóvel. Na verdade, a sucessão é a causa extintiva da relação.

Ademais, não existe enriquecimento sem causa por parte do sucedido. Isto porque, o sucessor, adquirente do imóvel, possuía todas as condições necessárias de se proteger acerca da sucessão da dívida tributária. No momento da realização do negócio, o responsável tributário deveria ter tomado as cautelas necessárias e fazer constar do título aquisitivo prova da quitação dos tributos.

Contudo, se o sucessor não agiu com prudência, não poderá tentar reaver o montante pago em decorrência da aquisição da propriedade do bem imóvel.

Pode-se dizer, também, que, uma vez tendo o adquirente se tornado responsável pela dívida tributária do imóvel adquirido, ele aceitou a sucessão da dívida, ainda, que tacitamente.

Por isso, não poderá manejar uma ação de regresso contra o sucedido, pois não haveria fundamento legal para tanto.

Na verdade, estaria faltando uma das condições da ação, mais especificamente o interesse de agir para o sucessor. Interesse de agir é o interesse de obter um provimento jurisdicional que solucione o interesse primário que deu causa a ação. Esta condição é representada pelo binômio necessidade/adequação. Necessidade de recorrer-se ao Judiciário para ter sua pretensão satisfeita, devido ao fato de não obter a satisfação sem a intersecção estatal, lembrando-se sempre que é vedada a autotutela. Adequação referente ao pedido levado a juízo e o provimento jurisdicional que se pretende obter.¹⁴⁴

7.2.2. Imóvel adquirido em hasta pública

Cumprir analisar, nesta oportunidade, o parágrafo único do artigo 130 do Código Tributário Nacional.

De acordo com referido dispositivo legal, caso o imóvel seja arrematado em hasta pública, seu adquirente não será responsável pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o bem, visto que a sub-rogação ocorrerá quanto ao preço da arrematação.

Verifica-se que nesta situação, os tributos não se vinculam ao arrematante, mas sim ao preço da arrematação. Desta forma, uma vez efetuado o pagamento do preço da arrematação, não recai qualquer outra responsabilidade para o

¹⁴⁴ O interesse de agir é composto pelo binômio “necessidade da tutela jurisdicional na impossibilidade de obter a satisfação do alegado direito sem a intercessão do Estado” e “adequação que é a relação existente entre a situação lamentada pelo autor ao vir a juízo e o provimento jurisdicional concretamente solicitado” (GRINOVER, Ada Pellegrini e outros. *Teoria Geral do Processo*. 14ª ed., Malheiros. São Paulo. p. 257).

arrematante, ainda que o valor pago não seja suficiente para cobrir o montante total de tributos devidos.

Realmente andou bem o legislador nesta hipótese, pois não existe qualquer relação jurídica entre o arrematante e o ex-proprietário do imóvel apta a ensejar o aparecimento de uma norma de responsabilidade.

Como estudado, o legislador infraconstitucional não possui ampla liberdade para eleger terceiras pessoas para figurarem como responsáveis tributários em relações jurídicas administrativas com o fisco. A eleição de tais pessoas sujeita-se à limites impostos pela Constituição Federal, que se não observados, viciará sobremaneira a norma em questão.

Além disso, como o próprio Código Tributário Nacional dispõe, o responsável precisa ter uma vinculação, ainda que indireta, com o critério material descrito na regra-matriz de incidência tributária.

Na hipótese prevista no parágrafo único do artigo 130, não há qualquer espécie de vinculação, pois a aquisição da propriedade deu-se através de ato judicial e não a partir de uma relação jurídica que conecta proprietário e adquirente.

Este entendimento, inclusive, é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pela ementa a seguir transcrita:¹⁴⁵

PROCESSUAL CIVIL. ARREMATAÇÃO DE IMÓVEL. HASTA PÚBLICA. MANDADO DE SEGURANÇA. VIOLAÇÃO AO ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ÔNUS RELATIVOS AO IPTU E À TLP. SUB-

¹⁴⁵ Recurso Especial nº 909.254-DF, 2ª Turma, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, data de julgamento 21/10/2008.

Cumprido ressaltar que o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo caminha no mesmo posicionamento. A ementa transcrita abaixo demonstra tal fato:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO - PENHORA - BENS IMÓVEIS COM PENDÊNCIA TRIBUTÁRIA VERIFICADAS ATÉ A DATA DA ARREMATAÇÃO - PRETENSÃO À DECLARAÇÃO DE SUB-ROGAÇÃO DOS TRIBUTOS EXISTENTES NO PREÇO DA ARREMATAÇÃO - CABIMENTO - O bem levado à hasta pública deve ser entregue ao arrematante livre e desonerado de quaisquer débitos tributários, pois os ônus que recaem sobre as obrigações propter rem ficam sub-rogadas no preço da arrematação - Inteligência do art. 130, Parágrafo único do Código Tributário Nacional. Recurso provido. (Agravado de Instrumento nº 7.234.887-3, 24ª Câmara de Direito Privado. Relator: Desembargador Walter Fonseca, data de julgamento 06/11/2008).

ROGAÇÃO DOS DÉBITOS SOBRE O RESPECTIVO PREÇO. PRECEDENTES.

1. Nos termos do parágrafo único do art. 130 do CTN, os créditos relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, sub-rogam-se sobre o respectivo preço quando arrematados em hasta pública, não sendo o adquirente responsável pelos tributos que oneraram o bem até a data da realização da hasta. Nesse sentido é a jurisprudência desta Corte.

2. A hipótese dos autos se subsume ao entendimento esposado, sendo direito do adquirente receber o imóvel livre de ônus tributários, razão pela qual é de se determinar a concessão da segurança pleiteada pela recorrente para que seja expedida a certidão negativa de débitos tributários referentes, tão-somente, ao IPTU e à TLP, anteriores à data da arrematação em 14 de novembro de 2003, bem como o registro da carta de arrematação no cartório de registro de imóveis competente.

3. Recurso especial provido.

7.2.3. Aquisição de imóvel sem o conseqüente registro no CRI

Por fim, merece reflexão uma questão bastante tormentosa na doutrina e jurisprudência.

O que deve ocorrer se o adquirente compra imóvel com dívidas tributárias através de instrumento particular de promessa de compra e venda e não leva referido documento a registro? Quem deve responder pelas dívidas do bem, o possuidor/adquirente ou o proprietário/vendedor?

No Superior Tribunal de Justiça, o entendimento consolidado é no sentido de que tanto o promissário-comprador, quanto o promissário-vendedor devem responder, conjuntamente, pelo pagamento dos débitos tributários do imóvel negociado. Segue a ementa¹⁴⁶:

¹⁴⁶ Recurso Especial nº 979.970-SP, 1ª Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, data de julgamento 06/05/2008.

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. COBRANÇA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. LEGITIMIDADE PASSIVA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR. CONCOMITÂNCIA.

1. A exceção de pré-executividade é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, aos pressupostos processuais e às condições da ação executiva.

2. A invocação de ilegitimidade passiva ad causam, via exceção de pré-executividade, afigura-se escorreita, uma vez cediço na Turma que o novel incidente é apto a veicular a ausência das condições da ação. Faz-se mister, contudo, a desnecessidade de dilação probatória (exceção secundum eventus probationis), porquanto a situação jurídica a engendrar o referido ato processual deve ser demonstrada de plano.

3. In casu, o indeferimento do pedido deveu-se à inexistência de comprovação do compromisso de compra e venda e do registro translatício do domínio no cartório competente, malogrando o recorrente a infirmação da certeza, da liquidez ou da exigibilidade do título, mediante inequívoca prova documental.

4. Ademais, o possuidor, na qualidade de promitente-comprador, pode ser considerado contribuinte do IPTU, conjuntamente com o proprietário do imóvel, responsável pelo seu pagamento. (Precedentes: RESP n.º 784.101/SP, deste relator, DJ de 30.10.2006; REsp 774720/RJ; Relator Ministro Teori Albino Zavascki DJ 12.06.2006; REsp 793073/RS Relator Ministro Castro Meira DJ 20.02.2006; REsp 712.998/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJ 08.02.2008; REsp 774720 /RJ, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 12.06.2006).

5. O art. 34 do CTN estabelece que contribuinte do IPTU "é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título".

6. A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do pólo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis).

7. Recurso Especial desprovido.

O Tribunal de Justiça de São Paulo, por seu turno, considerada nestas hipóteses, que tão somente o promitente-comprador é quem pode ser responsabilizado pelo pagamento dos tributos devidos. A ementa demonstra este entendimento¹⁴⁷:

EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ- EXECUTIVIDADE.

Decisão que a rejeita que não pode prevalecer. Devidamente comprovada a venda do imóvel sobre o qual recai a tributação, mediante instrumento particular de compromisso de venda e compra, ainda que não registrada, fica afastada a responsabilidade tributária da promitente vendedora, nos termos dos artigos 34 e 130 do Código Tributário Nacional. Agravo de instrumento provido.

Analisando o disposto no artigo 34 do Código Tributário Nacional, extrai-se que o contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, aquele que é titular do seu domínio útil ou o possuidor do bem a qualquer título.

Utilizando-se dos conceitos de Direito Civil¹⁴⁸, e dos ensinamentos de Sílvia Rodrigues¹⁴⁹, tem-se que:

¹⁴⁷ Agravo de Instrumento nº 711.224-5/0. 14ª Câmara de Direito Público. Relator: Desembargador Marcondes Machado, data de julgamento 27/03/2008.

¹⁴⁸ Neste ponto fica evidente aquilo que se afirmou no primeiro capítulo deste trabalho, no sentido de que o Direito Tributário somente pode ser considerado um ramo autônomo do Direito para fins exclusivamente didáticos. Isto porque, o sistema do Direito Positivo é uno e indecomponível. Todos os ramos se relacionam entre si e, em diversas oportunidades, é necessário utilizar-se de conceitos e definições de outros ramos, para que se extraia a norma jurídica completa de natureza tributária.

¹⁴⁹ RODRIGUES, Sílvia. *Direito Civil – Direito das Coisas*. Volume 5. Saraiva. 1997. São Paulo. p. 16/17.

“A posse se distingue da propriedade, - Sim, porque enquanto a propriedade é a relação entre a pessoa e a coisa, que assenta na vontade objetiva da lei, implicando um poder jurídico e criando uma relação de direito, a posse consiste em uma relação de pessoa e coisa, fundada na vontade do possuidor, criando mera relação de fato. Tal relação de fato talvez nada mais seja do que a exteriorização do direito de propriedade.”

Justamente pelo fato de que a posse, em determinadas situações, exterioriza o direito de propriedade, é que o ordenamento jurídico brasileiro previu meios para a sua devida proteção, isto é, aquele indivíduo que prova ter a posse de boa-fé e que preencha todos os requisitos legais tem meios de defender tal posse de ameaças ou abusos cometidos por terceiros.

No entanto, a posse é apenas uma relação de fato existente entre a pessoa e a coisa. O direito de propriedade, por outro lado, é uma relação jurídica entre o proprietário e a coisa, sendo muito mais forte do que a relação desencadeada pela posse.

Por tal motivo é que Sílvia Rodrigues afirma: *“Costuma-se dizer que o direito de propriedade é um direito absoluto, exclusivo e perpétuo”*.¹⁵⁰

Trata-se de um direito absoluto, pois o proprietário pode usar, gozar e dispor da coisa da forma mais ampla possível, que mesmo assim, será amparado juridicamente. É um direito exclusivo, visto que o titular da propriedade utiliza a coisa sem a concorrência de terceiros. Por fim, é um direito perpétuo, pois a propriedade somente se extingue pela vontade do proprietário ou por expressa disposição de lei.

Assim, a propriedade somente se extingue por determinação legal ou pela alienação do bem pelo proprietário.

Ocorre que, em se tratando de bens imóveis, não basta a alienação e a entrega do bem ao comprador (que passará a ter a posse do imóvel), através da mera assinatura de instrumento particular, para que haja a efetiva transferência da propriedade.

Socorrendo-se, uma vez mais, das lições de Sílvia Rodrigues¹⁵¹:

¹⁵⁰ Idem. Ibidem. p. 75.

“Acabamos de ver que os contratos não bastam, no sistema brasileiro, para transferir o domínio, mister se fazendo, para completar o processo translativo, a formalidade da tradição. Quando se trata de imóvel, entretanto, o procedimento adequado é a transcrição do título aquisitivo no Registro de Imóveis, o que corresponde à tradição solene.”

Portanto, mesmo que haja a assinatura de um contrato particular de promessa de compra e venda, sem ser levado a registro, o promitente-vendedor ainda será considerado o proprietário do imóvel, ao passo que o promitente-comprador será tido como possuidor do bem.

Tanto é assim que, caso o promitente-vendedor venha a falecer, o imóvel alienado deverá ser inventariado pelos herdeiros do falecido, pois ainda compõe o seu patrimônio.

Desta forma, pelo disposto no artigo 34 do Código Tributário Nacional, o IPTU é devido tanto pelo proprietário, quanto pelo possuidor do bem imóvel, sendo que o município competente pela cobrança de tal tributo pode escolher de quem cobrar.

Por tal motivo, nas hipóteses da existência de contrato particular de promessa de compra e venda não registrado, as dívidas tributárias referentes ao imóvel negociado podem ser cobradas tanto do promitente-vendedor, quanto do promitente-comprador, posição esta concorde com a defendida pelo Superior Tribunal de Justiça.

O posicionamento exposto pelo Tribunal de Justiça de São Paulo não parece ser o mais correto, pois deixa de levar em consideração os conceitos, retirados do Direito Civil, dos institutos da posse e da propriedade, fazendo uma interpretação literal do disposto no artigo 130 do Código Tributário Nacional.

Por isso é que o sistema do direito positivo deve ser considerado uno e indecomponível. Todos os ramos do direito se inter-relacionam, fazendo com que somente haja a construção da norma jurídica de forma perfeita, com a interpretação sistemática do ordenamento jurídico.

¹⁵¹ Idem. Ibidem. p. 90.

O único ponto que se deve ressaltar é de quem a dívida deve ser cobrada em primeiro lugar: do proprietário ou do possuidor.

Depreende-se do artigo 34 do Código Tributário Nacional que são contribuintes do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana o proprietário, aquele que é titular do domínio útil e o possuidor do imóvel. Tal concepção está de acordo com o estabelecido pela Constituição Federal, já que, conforme defendido, o contribuinte das exações tributárias pode ser extraído do texto constitucional, ainda que implicitamente.

Por tal motivo é que o ente competente pode, no caso concreto, escolher tanto o proprietário, quanto o possuidor para satisfazer a obrigação tributária, efetuando o pagamento do tributo devido.

Trata-se de um verdadeiro caso de solidariedade tributária natural, prevista no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, em que dois ou mais indivíduos possuem interesse comum sobre o critério material que compõe o antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Assim, o promitente-vendedor e o promitente-comprador respondem solidariamente pelo pagamento das dívidas tributárias.

Caso, no entanto, o proprietário/promitente-vendedor seja compelido a pagar dívida tributária do imóvel, que tenha surgido após ser firmado o instrumento particular de promessa de compra e venda, ou seja, quando o promitente-comprador já estava na posse do imóvel, e ficar demonstrada a responsabilidade do adquirente, sem dúvida, o proprietário poderá manejar uma ação de regresso contra aquele, a fim de se ressarcir do que pagou indevidamente. Nesta hipótese, sim, ficaria configurada a existência de um enriquecimento sem causa, proibido no ordenamento jurídico brasileiro.

Finalizadas essas considerações, passa-se à análise das outras formas de responsabilidade dos sucessores.

7.3. Responsabilidade pessoal dos sucessores

Outra espécie de responsabilidade tributária está prevista no artigo 131 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

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

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

7.3.1. Responsabilidade tributária na aquisição ou remição de bens

O inciso I de referido dispositivo legal trata das hipóteses de aquisição ou da remição de bens. Em tais situações, a princípio, o adquirente ou aquele que remite os bens são responsáveis, por sucessão, pelo pagamento dos tributos inadimplidos, em relação aos bens adquiridos ou remidos.

A primeira reflexão que deve ser feita é com relação às espécies de bens que devem ser atingidos pela disposição sob análise: bens móveis, semoventes e imóveis; somente bens móveis e semoventes ou somente bens imóveis.

A partir de uma interpretação sistemática do sistema do direito positivo, pode-se afirmar que, no caso em estudo, o artigo 131, inciso I, do Código Tributário Nacional somente pode dispor acerca de bens móveis e semoventes e jamais de bens imóveis.

Chega-se a tal conclusão, pois a aquisição de bens imóveis está amplamente analisada no artigo 130 do Código Tributário Nacional, já verificado no item anterior.

Caso o artigo 131, inciso I, pudesse disciplinar sobre as aquisições de bens imóveis, as regras impostas pelo artigo 130 ficariam vazias e tornar-se-iam inócuas. Além disso, seriam, em determinadas situações, contraditórias, e configurariam verdadeiro contra-senso, o que não pode ser admitido na ciência do direito.

Portanto, o presente trabalho adota como premissa que o artigo 131, inciso I, do Código Tributário Nacional somente versa a respeito de aquisições de bens móveis e semoventes, e nunca imóveis.

Superada esta discussão, é imprescindível verificar que, apesar de silente a legislação, a jurisprudência tem aplicado, de forma analógica, a regra disposta no parágrafo único do artigo 130, para as hipóteses de aquisição de bens móveis em leilões judiciais.

No Superior Tribunal de Justiça esse entendimento é pacífico, como verifica-se da Ementa¹⁵² abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO - ARREMATACÃO JUDICIAL DE VEÍCULO - DÉBITO DE IPVA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CTN, ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO.

- 1. A arrematação de bem em hasta pública é considerada como aquisição originária, inexistindo relação jurídica entre o arrematante e o anterior proprietário do bem.*
- 2. Os débitos anteriores à arrematação subrogam-se no preço da hasta. Aplicação do artigo 130, § único do CTN, em interpretação que se estende aos bens móveis e semoventes.*
- 3. Por falta de prequestionamento, não se pode examinar a alegada violação ao disposto no art. 131, § 2º, da Lei nº 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro).*
- 4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.*

Trata-se de uma interpretação sensata por parte dos Tribunais, visto que aquela pessoa que adquire um bem em hasta pública, está, em certa medida, auxiliando o próprio Poder Judiciário, eis que a partir do momento em que um leilão judicial é frutífero, está-se satisfazendo a pretensão de outrem, que teve que se socorrer do Judiciário para ter seu pleito atendido. Na verdade, há um privilégio do princípio da Justiça, em detrimento dos cofres públicos.

¹⁵² Recurso Especial nº 807.455-RS, 2ª Turma, Relatora: Ministra Eliana Calmon, data de julgamento 28/10/2008.

Desta forma, mesmo nas hipóteses de aquisição de bens móveis em hasta pública, há a sub-rogação dos débitos no preço pago e não na coisa adquirida.¹⁵³

O último ponto que merece destaque é com relação à remição de bens.

Típico instituto do Direito Processual Civil, a remição de bens era um benefício conferido ao cônjuge, aos ascendentes e descendentes do devedor que permitia que tais pessoas salvassem os bens penhorados da alienação forçada para terceiros, pagando o preço da dívida e obtendo os bens para si.

Nas palavras de Luiz Rodrigues Wambier¹⁵⁴:

“Era o nome que se dava ao resgate, por determinadas pessoas do círculo de proximidade do devedor, dos bens penhorados, na execução por quantia certa contra devedor solvente, ou arrecadados no processo de insolvência (art. 787, ora revogado). Era uma chance que se dava ao cônjuge, aos ascendentes e aos descendentes do executado para impedirem que os bens penhorados fossem alienados a estranhos.

Permitia-se, então, que tais pessoas próximas ao executado ficassem com os bens arrematados ou adjudicados, desde que depositasse o valor pelo qual estes estavam sendo alienados. Remidos os bens, a arrematação ou a adjudicação ficava sem efeito.”

Ocorre que, a Lei nº 11.382 de 2006 revogou o artigo 787 do Código de Processo Civil, que tratava da remição de bens no ordenamento jurídico brasileiro.

Neste norte, atualmente, não existe no sistema jurídico de direito positivo o instituto da remição de bens.

¹⁵³ Hugo de Brito Machado (*Curso de Direito Tributário*. 26ª Ed. Malheiros. São Paulo. p. 161) demonstra que: “(...) aplica-se, também, por analogia, a norma do parágrafo único do art. 130 aos casos de arrematação de bens móveis ou semoventes. É inadmissível atribuir-se a alguém que arrematou bens em leilão público a responsabilidade pelos tributos devidos pelo proprietário anterior, ainda que relativos aos próprios bens adquiridos.”

¹⁵⁴ WAMBIER, Luiz Rodrigues, Coordenador. *Curso Avançado de Processo Civil. Volume 2 – Execução*. 9ª Ed. RT. 2007. São Paulo. p. 267.

Importante salientar que não se pode confundir a remição de bens, que foi abolida pela legislação que reformou o Código de Processo Civil, com a remição da execução disciplinada no artigo 651¹⁵⁵, do mesmo diploma legal.

De acordo com o artigo 651, o executado poderá efetuar o pagamento do valor total do débito, incluído juros, custas e despesas processuais e honorários advocatícios, até a adjudicação ou alienação dos bens.

Trata-se de um adimplemento tardio da obrigação, que é facultado ao devedor, a fim de que o bem penhorado não seja retirado compulsoriamente de seu patrimônio. Através da remição da execução, há a extinção da demanda.¹⁵⁶

No entanto, apesar da figura da remição de bens não mais existir no direito positivo pátrio, foi conferida (na mesma reforma legislativa), ao cônjuge, aos descendentes e ascendentes do executado, a possibilidade de adjudicarem os bens penhorados, de acordo com o artigo 685-A, parágrafo 2º, do Código de Processo Civil:

Art. 685-A. É lícito ao exeqüente, oferecendo preço não inferior ao da avaliação, requerer lhe sejam adjudicados os bens penhorados.

(...)

§ 2º Idêntico direito pode ser exercido pelo credor com garantia real, pelos credores concorrentes que hajam penhorado o mesmo bem, pelo cônjuge, pelos descendentes ou ascendentes do executado.

Nesta hipótese, trata-se de adjudicação de bens que pode ser realizada por qualquer das pessoas legitimadas pelo dispositivo legal acima transcrito.

A adjudicação de bens é um ato executivo, mediante o qual há a transferência do bem para a pessoa legitimada e não do valor pecuniário decorrente da avaliação do bem.

¹⁵⁵ O artigo 651 do Código de Processo Civil reza que: “Art. 651. Antes de adjudicados ou alienados os bens, pode o executado, a todo tempo, remir a execução, pagando ou consignando a importância atualizada da dívida, mais juros, custas e honorários advocatícios.”

¹⁵⁶ De acordo com os ensinamentos de Humberto Theodoro Júnior (*Curso de Direito Processual Civil – Volume 2*. 40ª Ed. Forense. 2006. Rio de Janeiro. p. 334): “Remição da execução é, porém, o resgate da dívida exeqüenda, mediante pagamento ou depósito do principal, mais juros, custas e honorários advocatícios, o que é motivo de extinção do processo executivo (art. 794, nº I), e pode se dar a todo tempo, antes da arrematação ou adjudicação dos bens penhorados (art. 651). Libera a penhora em razão de desaparecimento do próprio processo executivo.”

Utilizando-se, novamente, das lições de Luiz Rodrigues Wambier¹⁵⁷, tem-se que:

“Pela adjudicação, permite-se que o exeqüente (ou credor com garantia real sobre o bem penhorado ou que tenha obtido a penhora sobre este mesmo bem em outra execução, ou, ainda, cônjuge, ascendente ou descendente do executado) adquira o bem penhorado e já avaliado. A aquisição far-se-á por valor não inferior ao da avaliação, e o credor, quando for ele o adjudicante, abaterá esse montante do seu crédito. Conforme esse seja menor ou maior do que aquele, respectivamente, o credor completará a diferença ou poderá prosseguir na execução do saldo (art. 685-A, § 1º). Já quando o adjudicante for o cônjuge, ascendente ou descendente do executado, caber-lhe-á depositar integralmente o preço.

A adjudicação, portanto, é ato de expropriação executiva, em que o bem penhorado se transfere in natura para o credor ou é adquirido por determinadas pessoas que têm vínculo familiar ou matrimonial com o devedor.”

Deve-se notar que a adjudicação é cabível tanto para bens imóveis quanto para bens móveis.

Analisando-se referido dispositivo legal, percebe-se claramente que no caso da adjudicação, o que se transfere para o adjudicante é o bem propriamente dito e não o valor arrecadado de sua alienação.

Por tal motivo, é inquestionável que o adjudicante, na hipótese específica de ser ele o credor da dívida, este deve ser o responsável pelo pagamento do valor correspondente ao tributo devido, relativo ao bem adjudicado.

Não se trata de arrematação em hasta pública, em que haveria a sub-rogação do valor dos tributos no preço do bem. Trata-se, na verdade, de adjudicação do bem, hipótese em que não há pagamento de qualquer valor, mas sim a transferência

¹⁵⁷ WAMBIER, Luiz Rodrigues. *Curso. Ob. Cit.* p. 248.

do bem diretamente para o credor, abatendo o valor da coisa, da dívida que o executado possuía com o exeqüente.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça corrobora este entendimento¹⁵⁸:

EXECUÇÃO. ARREMATAÇÃO. ADJUDICAÇÃO. CREDOR. ÔNUS RECAÍDOS SOBRE O BEM. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. (CTN - ART. 130, parágrafo único).

I - O credor que arremata veículo em relação ao qual pendia débito de IPVA não responde pelo tributo em atraso. O crédito proveniente do IPVA sub-roga-se no preço pago pelo arrematante. Alcance do Art. 130, parágrafo único, do CTN).

II - Se, entretanto, o bem foi adjudicado ao credor, é encargo deste, depositar o valor correspondente ao débito por IPVA.

Outro não deve ser o entendimento quando o adjudicante for o cônjuge, ascendente ou descendente do devedor. Nestes casos, o bem é transferido ao adjudicante e este passa a ser responsável pelo pagamento dos tributos relativos ao bem que lhe foi transferido.

Apesar do cônjuge, ascendente ou descendente adjudicante ter que depositar o preço do bem, o valor dos tributos devidos relativos a tal bem não deve sub-rogar-se no preço depositado.

Isto porque, o adjudicante não arrematou o bem em hasta pública e tampouco é terceiro estranho ao devedor. Como visto, a adjudicação ao cônjuge ou aos familiares do executado é um benefício concedido a tais pessoas, a fim de que o bem expropriado não seja alienado a terceiros e, portanto, saia do patrimônio da família do devedor.

Fica evidente, assim, que existe uma íntima relação entre adjudicante e devedor. Diferentemente do arrematante em hasta pública que é um terceiro completamente estranho e que não possui qualquer relação com o devedor ou com o credor da demanda, na qual o bem foi arrematado.

¹⁵⁸ Recurso Especial nº 905.208-SP, 3ª Turma, Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, data de julgamento 18/10/2007.

Desta maneira, o entendimento que deve prevalecer é o de que o valor relativo aos tributos inadimplidos deve permanecer sob a responsabilidade do adjudicante, seja ele o próprio credor ou o cônjuge, ascendente ou descendente do devedor, que teve o bem transferido para o seu patrimônio.

Tal solução, como se percebe, é idêntica a que era adotada nas hipóteses de remição de bem, conforme elencado no artigo 131, inciso I, do Código Tributário Nacional.

7.3.2. Responsabilidade tributária decorrente de *causa mortis*

Até agora, foram tratadas as hipóteses de responsabilidade dos sucessores decorrente de atos praticados *inter vivos*.

Os incisos II e III do artigo 131, contudo, cuidam da responsabilidade pessoal dos sucessores decorrente de *causa mortis*.

Com a morte do contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária, há a transmissão dos débitos fiscais do falecido para seus herdeiros, legatários e para o meeiro, que passam a ser responsáveis, pessoalmente, pelo pagamento dos valores relativos aos tributos.

Todavia, o Código Tributário Nacional também confere responsabilidade ao espólio, pelos tributos devidos pelo falecido até a data da abertura da sucessão.

A análise dos dois incisos mencionados será realizada, no presente trabalho, conjuntamente, já que ambos estão intimamente ligados e correspondem a momentos temporais sucessivos, não havendo justificativa, portanto, para que o estudo seja estanque.

Com relação, especificamente, ao tema da sucessão *causa mortis*, tem-se que o momento da abertura da sucessão hereditária ocorre com a morte de uma pessoa, conforme determina o artigo 1.784 do Código Civil¹⁵⁹.

¹⁵⁹ “Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários. De acordo com os ensinamentos de Mauro Antonini (Código Civil Comentado – Doutrina e Jurisprudência. Coordenação de César Peluso. Manole. 2007. São Paulo. p. 1772): “Aberta a sucessão, a herança se transmite, desde logo, aos herdeiros legítimos ou testamentários. A expressão desde logo significa que a transmissão da herança aos herdeiros acontece no instante da morte. O intuito é que o patrimônio não fique sem titular sequer por um momento. A transmissão da herança ocorre de pleno direito, ainda que o herdeiro desconheça a morte do autor da herança.”

A partir do momento em que há a morte de determinada pessoa, o conjunto de bens e direitos do *de cujus* passa a ser denominado espólio.

Nas lições de Antonio Carlos Marcato¹⁶⁰:

*“Aberta a sucessão hereditária (CC, art. 1.784), o correspondente acervo deverá ser inventariado e totalmente partilhado entre os herdeiros (ou adjudicado, havendo apenas um sucessor); ate que tal ocorra, ele constitui o **espólio**, entidade sem personalidade jurídica e representada, judicial e extrajudicialmente, pelo inventariante, ou, antes dele, pelo administrador provisório (CPC, arts. 12, V e § 1º, 985 e 986).”*

Portanto, até que o patrimônio do falecido seja inventariado e partilhado entre os sucessores, o espólio, representado pelo inventariante, passa a ser o responsável pelo pagamento das dívidas do *de cujus*, inclusive as de natureza tributária.

Após a partilha, o patrimônio do falecido é transferido aos sucessores e o espólio, por óbvio, passa a não mais existir.

No entanto, podem ocorrer situações em que as dívidas do falecido não eram conhecidas ou não foram levadas ao inventário pelos sucessores. Nestas hipóteses, as dívidas somente serão discutidas e eventualmente cobradas após a ocorrência da partilha e, portanto, quando o espólio já se esvaiu¹⁶¹.

Neste caso, de acordo com o Código Tributário Nacional, quando isto ocorre, os sucessores é que responderão pelos débitos deixados pelo falecido, na época de sua morte.

Referida sucessão pode ser a título universal ou a título singular, como ensina Sílvio de Salvo Venosa¹⁶²:

¹⁶⁰ MARCATO, Antonio Carlos. *Procedimentos Especiais*. 13ª edição. Atlas. 2007. São Paulo. p. 205.

¹⁶¹ A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é pacífica neste sentido, como pode ser verificado a partir da Ementa do julgamento proferido no Acórdão 104-21545, de 26/04/2006: “ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - PARTILHA - Após a homologação da partilha descabe o lançamento contra o espólio, devendo ser feito contra os herdeiros, individualmente. Recurso provido”.

¹⁶² VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Direito das Sucessões – Volume VII*. Atlas. 2004. São Paulo. p. 16.

“Assim como entre vivos a sucessão pode-se dar a título singular (num bem ou em certos bens determinados), ou a título universal (como, por exemplo, quando uma pessoa jurídica adquire a totalidade do patrimônio de outra, direito e obrigações, ativo e passivo), também no direito das sucessões, que ora passamos a estudar, existem os dois tipos de sucessão. Quando, pela morte, se transmite uma universalidade, ou seja, a totalidade de um patrimônio (ver noção do instituto no v. 1 desta obra), dá-se a sucessão hereditária, tem-se a herança, que é uma universalidade, pouco importando o número de herdeiros a que seja atribuída. A sucessão a título singular, no direito hereditário, ocorre, por via de testamento, quando o testador, nesse ato de última vontade, aquinhoa uma pessoa com um bem certo e determinado de seu patrimônio. Cria, assim, a figura do legatário o titular do direito, e o legado, o objeto da instituição feita no testamento.”

A partir de tais lições, é possível verificar a existência dos herdeiros, a quem o patrimônio é transferido a título universal e dos legatários, que são aqueles que recebem bens determinados do patrimônio do falecido, através de um testamento por este celebrado.

O importante a se destacar, nesta hipótese, é que os herdeiros e legatários somente serão pessoalmente responsáveis pela dívida do falecido, até o limite que tenham recebido a título de quinhão ou legado.

Isto quer dizer que o patrimônio que responderá pelo débito tributário será aquele que tais pessoas tenham recebido pela morte do *de cujus*. Conseqüentemente, jamais o patrimônio pessoal dos herdeiros ou legatários poderá ser utilizado para o pagamento de débitos existentes com o fisco, que eram de responsabilidade do falecido.

Situação interessante é a do cônjuge sobrevivente.

Atualmente, de acordo com os dispositivos constantes no Código Civil, o cônjuge supérstite pode figurar na condição de meeiro, herdeiro ou ambos¹⁶³.

¹⁶³ “Art. 1.829. A sucessão legítima defere-se na ordem seguinte:

Da mesma forma, nas hipóteses em que o cônjuge sobrevivente seja herdeiro, responderá pelas dívidas deixadas pelo falecido, até o limite do patrimônio que tenha recebido do *de cujus*.

Com relação à meação, o cônjuge supérstite responderá pelas dívidas tributárias relativas tão somente a sua meação. Indispensável afirmar, que na meação não há qualquer transmissão do patrimônio do falecido para o cônjuge sobrevivente. Há tão somente a declaração de que metade do patrimônio já pertencia ao cônjuge supérstite, sendo que a outra metade é partilhada entre os sucessores.

O ponto controvertido na responsabilidade pessoal dos sucessores decorrente de *causa mortis* diz respeito a abrangência do termo “responsabilidade”.

Os incisos II e III do artigo 131, do Código Tributário Nacional, dispõem que o espólio e os sucessores serão responsáveis pelos tributos devidos pelo falecido. Em nenhum momento, referido dispositivo legal determina que tais pessoas devam responder também pelas penalidades pecuniárias decorrentes dos tributos devidos.

Grande controvérsia paira a respeito deste tema.

O Conselho de Contribuintes, órgão máximo de julgamento da esfera administrativa federal, tem posicionamento pacífico no sentido de que os sucessores somente devem responder pelos tributos devidos e não por eventuais multas e outras penalidades pecuniárias que eventualmente possam existir no caso concreto, exceto, obviamente, as de caráter moratório.

O entendimento pacífico de tal órgão é claramente demonstrado pela Ementa abaixo transcrita¹⁶⁴:

*ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - MULTA DE
LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O sucessor a qualquer título e o*

I - aos descendentes, em concorrência com o cônjuge sobrevivente, salvo se casado este com o falecido no regime da comunhão universal, ou no da separação obrigatória de bens (art. 1.640, parágrafo único); ou se, no regime da comunhão parcial, o autor da herança não houver deixado bens particulares;

II - aos ascendentes, em concorrência com o cônjuge;

III - ao cônjuge sobrevivente;

IV - aos colaterais.”

¹⁶⁴ Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 104-20.477, 4ª Câmara, Rel. Nelson Mallmann, 24.02.05.

cônjuge meeiro são responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão ou da meação. Entretanto, nestes casos, não cabe o lançamento de multa de ofício, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, descabida a aplicação de penalidade.

De acordo com o entendimento de referido órgão, não há disposição expressa na legislação no sentido de que os responsáveis devam responder pelas penalidades impostas pelo descumprimento da obrigação principal. Se tais pessoas tivessem que responder pelas multas, estaria ocorrendo uma violação ao princípio da pessoalidade da pena, já que o espólio e os sucessores responderiam por comportamento ilícito praticado por terceiros.

Em sentido totalmente oposto caminha a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça. Para tal Tribunal, os responsáveis tributários devem responder tanto pela dívida do tributo em si, quanto pelas multas dele decorrentes.

Fica evidente o entendimento perfilhado pelo Superior Tribunal de Justiça pela análise da seguinte Ementa¹⁶⁵:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ESPÓLIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

MULTA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE O DÉBITO TRIBUTÁRIO.

1. O espólio sucede o de cujus nas suas relações fiscais e nos processos que os contemplam como objeto mediato do pedido.

Conseqüentemente, espólio responde pelos débitos até a abertura da sucessão, segundo a regra intra vires hereditatis.

2. "Na expressão créditos tributários estão incluídas as multas moratórias."(RESP 295.222/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ

¹⁶⁵ REsp 499.147/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/11/2003, DJ 19/12/2003 p. 336.

10/09/2001), posto imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.

3. Incidência da Taxa SELIC sobre os débitos tributários a partir de 01/01/96. Precedente da Egrégia Primeira Seção (ERESP 425709/SP).

5. Precedentes do STF: RE 74.851, RE 59.883, RE 77.187-SP e RE 83.613-SP. Precedente do STJ: Resp 3097-90/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 1.11.90, pg. 13.245.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

O fundamento do Tribunal Superior para adotar referida posição é o de que o artigo 129 do Código Tributário Nacional determina que as regras de responsabilidade se aplicam aos créditos tributários. Nesse sentido, crédito tributário deve compreender tanto os valores devidos em relação ao tributo, quanto os valores referentes às penalidades pecuniárias, sejam de cunho moratório ou punitivo.

Por tal motivo, não se poderia realizar interpretação literal dos incisos II e III do artigo 131, do Código Tributário Nacional, que menciona a responsabilidade tão somente com relação aos tributos, sob pena de esvaziar o sentido da norma jurídica, que deve ser extraído de uma interpretação sistemática dos textos legais.

Como já salientado ao longo do presente trabalho, realmente a interpretação literal deve ser evitada, pois não condiz com a realidade e as expectativas decorrentes da sociedade, com relação aos dispositivos legais introduzidos no sistema do direito positivo.

A interpretação sistemática, sem dúvida, é aquela que melhor se adequa aos desideratos do legislador, bem como da doutrina.

No entanto, além da forma de interpretar, devem ser levados em consideração outros pontos, quando da análise de dispositivos legais que ensejam dúvidas e questionamentos no momento de sua real aplicação.

Há que se levar em conta, antes de tudo, os princípios jurídicos que norteiam o sistema do direito positivo, princípios estes que já foram analisados no primeiro capítulo deste trabalho.

Desta forma, é necessário questionar: até que ponto o sucessor responsável em decorrência de *causa mortis* deve responder por dívidas do falecido, dívidas estas que extrapolam o campo tributário e partem para o cunho sancionatório?

É certo que desprezar o disposto no artigo 129 do Código Tributário Nacional poderia trazer severos prejuízos ao fisco e incentivar a fraude por parte dos contribuintes e responsáveis. Entretanto, admitir que as penalidades pecuniárias devam incidir em todas as hipóteses de responsabilidade dos sucessores em decorrência de *causa mortis* seria temerário e acarretaria violação a princípios constitucionais, que devem ser salvaguardados.

Assim, a análise deve ser efetuada levando-se em consideração dois momentos distintos: (i) o lançamento do tributo e das penalidades pecuniárias já tiver ocorrido antes do falecimento do *de cujus*; e, (ii) o lançamento do tributo e das penalidade ocorrer após o falecimento do *de cujus*, mesmo que o fato jurídico tributário tenha se efetivado antes da morte da pessoa.

Na primeira hipótese, o crédito tributário, composto do valor relativo ao tributo e do montante referente às penalidades pecuniárias, já se encontra definitivamente constituído antes do evento morte e, portanto, já faz parte do patrimônio do *de cujus*. Além disso, os sucessores já têm conhecimento de tais fatos, não podendo alegar violação a qualquer princípio constitucional atinente à matéria.

Por essa razão, não há porque não responsabilizar os sucessores do falecido pelo pagamento tanto dos valores referentes ao tributo, quanto dos montantes relativos às penalidades pecuniárias, já que, caso contrário, haveria uma verdadeira anistia em favor de tais pessoas, o que não é admitido no ordenamento jurídico brasileiro.¹⁶⁶

Contudo, com relação à segunda situação, não parece ser este o entendimento mais acertado.

¹⁶⁶ O Ministro do Superior Tribunal de Justiça, José Delgado, em voto proferido no Recurso Especial nº 592.007/RS, julgado em 16/12/2003, DJ 22/03/2004 p. 256, se manifesta da seguinte maneira: “A meu ver, inexistente dúvida de que os referidos dispositivos legais impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. Portanto, a multa debatida é devida, sem se fazer distinção se e de caráter moratório ou punitivo.”

Ora, apesar da ocorrência do fato jurídico tributário ter se efetivado antes da morte do contribuinte, tal fato somente passa a ter relevância para o mundo do direito, quando convertido em linguagem.

A conversão de tal fato em linguagem, nesta hipótese, somente ocorre com o lançamento.

Portanto, se o lançamento ocorrer após o falecimento do contribuinte, apesar dos fatos jurídicos tributários relatarem eventos anteriormente ocorridos, o crédito tributário somente restará definitivamente constituído após a morte do sujeito passivo principal.

Neste caso, a imposição do pagamento das penalidades pecuniárias para o sucessor responsável viola o princípio da segurança jurídica e da certeza do direito, já que traz evidente instabilidade para as pessoas, bem como gera inúmeras surpresas aos responsáveis, que se virão obrigados a saldar penalidades pecuniárias que não concorreram para acontecer.

As penalidades pecuniárias, nestas situações, foram cometidas exclusivamente pelo falecido e, apesar de decorrentes de fatos ocorridos antes da morte do contribuinte, jamais integraram o patrimônio do *de cujus*, não devendo ser, portanto, repassadas aos sucessores.

Não há dúvidas de que com relação aos valores devidos a título de tributo, os sucessores devem responder integralmente pelo pagamento. No entanto, não podem ser responsabilizados pelo pagamento de sanções que não deram causa.

Percebe-se, desta feita, que o momento da constituição definitiva do crédito é de crucial importância para a responsabilidade ou não dos sucessores no que tange ao pagamento das penalidades pecuniárias. Isto se dá, justamente pelo fato do crédito tributário já estar ou não integrado ao patrimônio do *de cujus*. Se, no momento da morte, o crédito tributário já estava integrado ao patrimônio, os sucessores devem responder por sua integralidade, seja valores de tributos ou multas. Agora, se o crédito tributário for constituído definitivamente após a morte do contribuinte, somente os valores relativos ao tributo é que passarão a integrar o patrimônio a ser partilhado, motivo pelo qual, os sucessores não devem responder pelo pagamento das multas.

Na esteira do entendimento exposto pelo Conselho de Contribuintes, a pena não pode transgredir a pessoa que a cometeu, justamente para que não haja violação do princípio da pessoalidade da pena.

Importante, destacar, por fim, que seja em uma ou outra situação, os sucessores somente respondem pelas dívidas, até o limite daquilo que receberem, conforme determina o dispositivo legal sob comento.

7.4. Responsabilidade tributária nas operações societárias

O artigo 132 do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade daquelas empresas que resultarem de alguma operação societária. De acordo com referido dispositivo legal:

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

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

Como já dito, trata-se de uma hipótese de responsabilidade que não pode ser considerada como sancionatória, visto que não há qualquer descumprimento de preceitos legais previsto no antecedente da norma que institui a responsabilidade tributária.

As operações societárias são institutos permitidos no ordenamento jurídico nacional e que não denotam, a princípio, qualquer espécie de conduta ilícita, passível de estipular uma sanção à pessoa que praticou tal fato.

Através das operações societárias, as sociedades empresárias mudam seus tipos ou estruturas, sendo que as formas clássicas de operações são: a fusão, a incorporação, a transformação e a cisão.

Neste momento, antes de avançar na análise da responsabilidade dos sucessores, é imprescindível o estudo detalhado de referidas operações, a fim de que o instituto da responsabilidade tributária seja entendido por completo.

7.4.1. A Fusão

O instituto da fusão está disciplinado tanto no Código Civil, quanto na Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas - LSA).

O Código Civil, em seu artigo 1.119, dispõe que:

Art. 1.119. A fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.

A LSA, por sua vez, estabelece no artigo 228 que:

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Percebe-se, assim, que a fusão pode ser entendida como o instituto mediante o qual duas ou mais pessoas jurídicas se unem, com o intuito de formarem uma nova empresa, que será responsável integralmente pelos direitos e obrigações das sociedades empresárias que deixaram de existir.

Nesta linha de raciocínio, Rubens Requião¹⁶⁷ leciona que:

¹⁶⁷ REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial. 2º Volume*. 20ª Edição. Saraiva. 1995. São Paulo. p. 208.

“A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades, de tipos iguais ou diferentes, para formar sociedade nova que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.”

Waldirio Bulgarelli¹⁶⁸, por sua vez, define fusão da seguinte forma:

“Trata-se da união de duas ou mais sociedades que se extinguem dando lugar a criação de uma nova, que as sucede em todos os direitos e obrigações.”

Percebe-se que não há dissonância entre os autores para a definição do instituto da fusão.

O importante a se destacar, todavia, é que quando existe uma fusão, na verdade, há a união dos patrimônios das sociedades empresárias e não delas próprias. É o patrimônio fundido que irá formar o patrimônio da nova pessoa jurídica constituída.

Não há qualquer restrição legal com relação às empresas que podem se fundir. Pode ocorrer a fusão de uma sociedade anônima com outra, ou de uma sociedade anônima com uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, e assim por diante. A legislação não restringiu a determinado tipo societário a possibilidade de se fusionarem.

Além disso, de acordo com o artigo 219, inciso II, da LSA, a partir do momento em que há o surgimento da pessoa jurídica nova, aquelas sociedades empresárias que se uniram, deixam efetivamente de existir, havendo, portanto, suas devidas extinções.

Uma vez extintas, não há que se falar em partilha de bens entre sócios ou apuração de haveres, eis que a extinção das sociedades empresárias acarretam a imediata transferência de patrimônio, como já explanado, para a pessoa jurídica nova.

¹⁶⁸ BULGARELLI, Waldirio. *Fusões, incorporações e cisões de sociedades*. 6ª Edição. Atlas. 2000. São Paulo. p. 107

Quando efetivada a fusão das sociedades, a nova pessoa jurídica que nasce da operação passa a ser responsável integralmente por todos os direitos e obrigações das pessoas jurídicas fusionadas. Vale salientar, que referidos direitos e obrigações são transferidos, à nova pessoa jurídica, da mesma forma que se encontravam antes da realização da operação societária. Em outras palavras, não há qualquer alteração nos direitos e obrigações que a sociedade empresária nova herdará.

7.4.2. A Incorporação

O instituto da incorporação também está disciplinado no Código Civil (artigo 1.116) e na Lei das Sociedades Anônimas (artigo 227), os quais determinam:

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Na incorporação há a absorção de uma sociedade empresária por outra, novamente, independentemente do tipo societário de cada pessoa jurídica envolvida no negócio.

Modesto Carvalhosa¹⁶⁹ ao definir incorporação, assevera que esta operação societária é:

¹⁶⁹ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações das Leis nº 9.457, de 5 de maio de 1997, e nº 10.303, de 31 de outubro de 2001. Volume 4. 3ª Edição.* Saraiva. 2003. São Paulo. p. 266.

“(...) negócio plurilateral que tem como finalidade a integração de patrimônios societários, através de agregação do patrimônio de uma sociedade em outra, com a extinção de uma delas.”

Fábio Ulhoa Coelho¹⁷⁰, na mesma linha, entende que:

“A incorporação é a operação pela qual uma sociedade (incorporada) é absorvida com outra (incorporadora).”

Assim como ocorre na fusão, não há a absorção de uma sociedade empresária por outra. Na realidade, existe a total transferência do patrimônio de uma pessoa jurídica, denominada incorporada, para outra pessoa jurídica, denominada incorporadora. Existe, desta forma, a absorção do patrimônio e não da sociedade em si.

Uma vez absorvido o patrimônio da incorporada pela incorporadora, a primeira sociedade é extinta, e há a transferência integral de todos os direitos e obrigações daquela para a incorporadora.

Tal qual na fusão, referidos direitos e obrigações serão recebidos pela sociedade incorporadora no estado em que se encontravam anteriormente à operação societária realizada, existindo, assim, uma sucessão universal.

Utilizando-se, uma vez mais, dos ensinamentos de Modesto Carvalhosa¹⁷¹:

“Acarreta a sucessão ope legis, a título universal, de todos os direitos, obrigações e responsabilidades anteriormente assumidos pela sociedade incorporada, por parte da incorporadora.”

A partir do momento em que existe o fenômeno da incorporação, os sócios da sociedade incorporada recebem ações ou quotas, dependendo do tipo societário, da empresa incorporadora, passando, portanto, a ser sócios ou acionistas desta.

¹⁷⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso. Ob. Cit.* p. 482

¹⁷¹ CARVALHOSA, Modesto. *Ob. Cit.* p. 266.

Merece transcrição, por fim, os ensinamentos de Waldirio Bulgarelli¹⁷², quando trata da incorporação. Para referido autor a incorporação caracteriza-se por:

“ser um processo eminentemente societário, ou seja, efetivado sempre entre duas ou mais sociedades (art. 227); a absorção de sociedade ou sociedades, por outra sociedade (art. 227); a transmissão global do patrimônio – todos os direitos e obrigações – e a sucessão universal, ‘opus legis’; a participação dos acionistas ou sócios das incorporadas diretamente na sociedade incorporadora; a extinção das sociedades incorporadas e a permanência da incorporadora.”

7.4.3. A Transformação

A transformação é o instituto pelo qual uma sociedade empresaria altera seu tipo societário, passando a ter, portanto, outra estrutura jurídica.

De acordo com o estipulado no artigo 220, da Lei das Sociedades Anônimas:

Art. 220. A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

O Código Civil, por sua vez, também disciplina a matéria, sendo que em seu artigo 1.113 reza que:

Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

A transformação, portanto, é a operação societária mediante a qual uma empresa passa de um tipo societário para outro. O exemplo mais comum de

¹⁷² BULGARELLI, Waldirio. *Fusões*. Ob. Cit. p. 217.

transformação ocorre quando uma sociedade limitada, através da transformação, passa a adotar a forma de companhia. (sociedade anônima).

No entanto, alguns pontos merecem destaque com relação à transformação.

O primeiro ponto a ser destacado é que para que ocorra a transformação, é necessária a unanimidade dos sócios da pessoa jurídica. Se apenas um deles não concordar, a operação não pode ser concluída. A única exceção a unanimidade é se no contrato social da sociedade empresária estiver contida uma cláusula permitindo a transformação da pessoa jurídica por vontade da maioria do capital social.

O ponto mais importante que deve ser destacado, entretanto, diz respeito à continuação da personalidade jurídica da sociedade empresária transformada.

Em outras palavras, uma vez ocorrendo a transformação, a personalidade jurídica da sociedade que passa pela operação continua a mesma, não é alterada ou mudada, ou seja, não há sua extinção ou dissolução.

Nas palavras de Rubens Requião¹⁷³:

“O art. 220 define a transformação como a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo a outro. O conceito legal deixa bem claro que a personalidade jurídica continua imutável, não surgindo nova sociedade. É a antiga sociedade mantendo a mesma personalidade jurídica, porém com outras vestes. Os livros comerciais não se encerram e neles deve apenas ser lançado um termo de averbação da nova feição jurídica adotada pela sociedade. É claro que com a transformação haverá a necessidade de modificar o nome comercial, adaptando-o às exigências do novo tipo social. Por isso, a lei adverte que a transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser assumido.”

Esta característica específica da transformação é de suma importância para a análise da sucessão tributária que será vista mais adiante.

¹⁷³ REQUIÃO, Rubens. *Curso. Ob. Cit.* p. 206.

O fato de não existir a extinção ou dissolução da sociedade empresária transformada, traz várias conseqüências, que serão verificadas em momento oportuno.

É relevante, ainda, citar, que conforme o disposto no artigo 222 da Lei das Sociedades Anônimas, a ocorrência da transformação não poderá prejudicar, em hipótese alguma os direitos dos credores, que continuam a possuir todas as prerrogativas e garantias que possuíam em relação à sociedade transformada.

7.4.4. A Cisão

A última operação societária prevista no ordenamento jurídico brasileiro é a cisão.

Apesar de não conter um dispositivo legal expresso no Código Civil¹⁷⁴, a cisão é definida pelo artigo 229 da LSA. De acordo com referido artigo:

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Como pode-se depreender do dispositivo legal acima transcrito, a cisão pode ser total, quando há a versão de todo o seu patrimônio para outras sociedades ou parcial quando houver apenas uma divisão de seu capital.

Na hipótese de cisão total, há a extinção da sociedade cindida, ao passo que quando ocorre a cisão parcial não há a extinção da sociedade empresária que transferiu patrimônio para outra, permanecendo, desta forma, a personalidade jurídica anterior¹⁷⁵.

¹⁷⁴ O Código Civil menciona o instituto da cisão num único momento, mais especificamente no artigo 1.122, que trata da possibilidade do credor prejudicado da pessoa jurídica, que tenha sido submetida a alguma operação societária, manejar uma ação judicial, a fim de promover a anulação dos atos da fusão, incorporação, transformação e cisão.

¹⁷⁵ A permanência da personalidade jurídica da sociedade que cede patrimônio para outra ou outras é bem destacada na lição de Modesto Carvalhosa: “a cisão constitui negócio jurídico desassociativo,

Precisas as palavras de Rubens Requião¹⁷⁶:

“Como se vê, a cisão da sociedade pode assumir vários aspectos, segundo a sua intensidade e destino do patrimônio cindido. Pode, por isso, levar ou não à extinção da sociedade. Temos a cissiparidade, pela qual o patrimônio social se cinde em duas ou mais partes, cada uma delas com o destino de formar novas sociedades, com a extinção da sociedade primitiva. Essa hipótese é bem definida no art. 219, II, que afirma a extinção da sociedade pela ‘cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades’. Essas sociedades podem já existir, crescendo seu patrimônio, ou para isso são expressamente constituídas.

As outras hipóteses são de versão de parte do patrimônio, quando a sociedade cindida não se extingue, mas dá azo a dela se destacarem parte ou partes do seu patrimônio que formarão outra ou outras sociedades, ou se vão fundir a outra sociedade já existente.”

A transferência do patrimônio da sociedade cindida pode ocorrer para uma ou mais sociedades empresárias. Além disso, referidas sociedades podem ser constituídas com o fim específico de receberem tal patrimônio ou serem pessoas jurídicas já existentes.

Importante salientar que na hipótese de cisão parcial, em que há versão de parcela de patrimônio da sociedade cindida, para outra sociedade já existente, as regras que deverão ser aplicadas é a da incorporação, eis que, na verdade, a parcela de patrimônio transferida será efetivamente absorvida pela outra sociedade empresária.

Há ainda que se destacar a responsabilidade das sociedades sucessoras da sociedade cindida em relação aos direitos e obrigações desta.

Nos casos de cisão total, em que há a extinção da sociedade cindida, não restam dúvidas de que a sociedade que absorver o patrimônio daquela deverá

consubstanciado em contrato plurilateral que afeta a personalidade jurídica da companhia cindenda, que será extinta (art. 219) ou parcialmente destituída de parte de seu patrimônio (cisão parcial) com permanência integral de sua estrutura jurídica.” (Comentários. Ob. Cit. p. 226)

¹⁷⁶ REQUIÃO, Rubens. *Curso*. Ob. Cit. p. 209.

responder integralmente pelos direitos e deveres relacionados, havendo, portanto, sucessão a título universal. Se várias são as sociedades que recebem o patrimônio da cindida, todas elas serão responsáveis pelas obrigações da pessoa jurídica cindida, de acordo com a parcela recebida de patrimônio no ato da operação societária existente.

Por outro lado, quando se trata de hipótese de cisão parcial, com a versão de parcela do patrimônio da sociedade cindida, a sociedade que receber referida parcela patrimonial deverá responder tão somente nos direitos e obrigações expressamente relacionados no ato da cisão. Desta feita, percebe-se que todos os direitos e obrigações não relacionados aos atos da cisão permanecem sob a responsabilidade da sociedade cindida.

A legislação não impõe qualquer restrição às sociedades que podem ou não realizar a cisão. Isto quer dizer que não importa o tipo societário da pessoa jurídica para que esta possa efetivar sua cisão.

Em linhas gerais, são essas as principais características das operações societárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro, sendo certo que a análise de referidas características era de suma importância antes de se adentrar especificamente nas responsabilidades tributárias dos sucessores em relação às operações de fusão, incorporação, transformação e cisão, o que será feito a partir deste momento.

7.4.5. A regra da responsabilidade tributária

Como dito, o artigo 132 do Código Tributário Nacional traz a existência da responsabilidade tributária das sociedades empresárias que resultam de fusão, incorporação e transformação, determinando, portanto, que referidas pessoas jurídicas são sucessoras de todos os direitos e obrigações existentes das sociedades que passaram por uma das operações societárias mencionadas.

É uma hipótese de responsabilidade tributária não sancionatória, eis que decorrente de ato lícito, contudo, como toda norma que institui a responsabilidade tributária, tem caráter administrativo e não tributário propriamente dito.

No entanto, não é este o único dispositivo legal que disciplina a responsabilidade tributária dos sucessores em operações societárias. O artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77 também traz a disciplina, no âmbito federal, da responsabilidade tributária nas hipóteses que estão sendo analisadas. Referido artigo reza:

Art. 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.

Não vale, nesta oportunidade, uma maior digressão acerca da recepção ou não do Decreto-Lei sob comento pela nova ordem constitucional. O que importa é que o texto supra mencionado está em perfeita consonância com o disposto no Código Tributário Nacional, motivo pelo qual, sua citação não irrompe qualquer violação do que está sendo dito no presente trabalho.

Pois bem. Importante destacar que o artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77, expressamente, disciplina os efeitos jurídicos decorrentes da cisão da sociedade empresária, o que não ocorre no Código Tributário Nacional, que se preocupa, tão somente, com os institutos da fusão, incorporação e transformação.

Além disso, apesar de no preâmbulo do Decreto-Lei estar disposto que referida legislação aplica-se exclusivamente ao imposto sobre a renda, todos os seus dispositivos legais, principalmente o artigo 5º acima transcrito, trata de tributos. Por tal motivo, não há dúvidas de que o texto legal sob comento deve ser aplicado para todos os tributos da esfera federal e não apenas para o imposto sobre a renda.

Vale ressaltar, por fim, que não é objeto deste trabalho a análise pormenorizada de dispositivos legais atinentes à responsabilidade tributária dos sucessores em hipóteses de operações societárias no âmbito dos Estados e Municípios. Para tais entes, o Código Tributário Nacional, considerado como uma lei complementar, é suficiente para permitir uma análise ampla dos tributos estaduais e municipais.

Desta forma, analisando-se especificamente as normas decorrentes da responsabilidade tributária em função de operações societárias, tem-se que:

Na fusão, como verificado, a partir da união de patrimônios de duas ou mais pessoas jurídicas, há o surgimento de outra sociedade empresária, que receberá referidos patrimônios, passando a responder integralmente por todos os direitos e deveres das sociedades fusionadas, que deixam de existir.

Quando ocorre a incorporação, por outro lado, há a absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica (incorporada) por outra sociedade empresária, denominada incorporadora, sendo que a sociedade incorporada é extinta. Por tal motivo, também, na hipótese de incorporação, a sociedade incorporadora passa a responder integralmente por todos os direitos e deveres da sociedade incorporada.

O Código Tributário Nacional é expresso no sentido de que a pessoa jurídica resultante do ato de fusão, bem como a sociedade incorporadora, são responsáveis, por sucessão, pelo pagamento das obrigações tributárias existentes nas pessoas jurídicas fusionadas ou incorporadas.

Não há dúvidas, portanto, de que ocorrendo o surgimento de uma pessoa jurídica, resultante da fusão de outras sociedades, ou na hipótese de uma sociedade

absorver o patrimônio de outra numa operação de incorporação, as sociedades empresárias resultantes deverão responder pelo pagamento de todos os tributos que eram de responsabilidade das pessoas jurídicas extintas.

O grande questionamento que se faz quando da análise do artigo 132 do Código Tributário Nacional é justamente acerca da amplitude da responsabilidade tributária dos sucessores.

Referido dispositivo legal expressamente aduz que os responsáveis tributários devem responder pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas que passam por uma operação societária.

Tributo, de acordo com o estabelecido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, é toda prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito. Em outras palavras, para que se possa falar em tributo, deve ter ocorrido um fato lícito, permitido em lei.

Desta forma, a princípio, o artigo 132 de referido diploma legal, estabelece que as pessoas jurídicas sucessoras devem se responsabilizar tão somente pelos tributos devidos pelas sociedades empresárias fusionadas.

Por outro lado, o mesmo Código Tributário Nacional, mais precisamente em seu artigo 113, equipara como obrigação tributária tanto o pagamento de tributo, quanto o pagamento de eventuais penalidades pecuniárias decorrentes da relação jurídica tributária instaurada entre sujeitos ativo e passivo.

Apesar da boa técnica ter sido, claramente, deixada de lado no artigo 113, fato é que, atualmente, para parte da doutrina, obrigação tributária realmente engloba tanto o tributo, quanto a sanção (penalidades pecuniárias).

Além disso, por diversas oportunidades, o Código Tributário Nacional utiliza a expressão 'crédito tributário' de maneira abrangente, englobando todos os valores decorrentes da obrigação tributária (tributos e penalidades pecuniárias), ao invés de tratar especificamente dos montantes relativos aos tributos devidos pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Por tal motivo, a questão relativa à responsabilidade pelas multas, devidas em razão do descumprimento da relação jurídica tributária, em hipóteses de fusão e incorporação, ganha enorme relevância, já que encontra várias divergências doutrinárias e jurisprudenciais nos casos concretos.

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, Djalci Falcão, expôs seu entendimento acerca da inclusão das multas nas hipóteses do artigo 132 do Código Tributário Nacional, assim se manifestando¹⁷⁷:

“O dispositivo, como se vê, só se refere à responsabilidade tributária do sucessor, no caso de incorporação, relativamente a tributos devidos até a data do ato, não sendo possível dar à palavra, ‘tributos’, como empregada no texto legal, interpretação extensiva a ponto de abranger multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação.”

José Eduardo Soares de Melo¹⁷⁸, por sua vez, entende em sentido contrário. Para tal jurista, a multa deve, sim, ser integrada na interpretação do artigo 132 do Código Tributário Nacional, sob pena da possibilidade de ocorrência de diversas fraudes:

“o direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada mais se poderia exigir.”

No mesmo sentido manifesta-se Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁷⁹:

“Se as multas não fossem transferíveis em casos que tais, seria muito fácil apagar multas pelo simples fato subterfúgio da alteração do tipo societário. Num passe de mágica, pela utilização legítima das formas de Direito Societário, seriam elididas as sanções fiscais garantidoras do cumprimento dos deveres tributários, o principal e os instrumentais.”

¹⁷⁷ Recurso Extraordinário, RE-90.834-MG, 2ª Turma, 11.06.1979.

¹⁷⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 5ª Edição. Dialética. 2004. São Paulo. p. 112.

¹⁷⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª Edição. Forense. 2006. Rio de Janeiro. p. 701.

No entanto, referido jurista vai além e afirma que:

“Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: a multa transferível é só aquela que intera o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa).”¹⁸⁰

Portanto, o ponto que deve ser considerado para a análise da responsabilidade ou não das empresas resultantes da fusão ou incorporação com relação às penalidades pecuniárias decorrentes de descumprimento da relação jurídica tributária é o momento da constituição definitiva do crédito tributário.

Assim, pode-se falar em créditos tributários constituídos antes da ocorrência da fusão ou da incorporação; créditos tributários em curso de constituição; e, créditos tributários ocorridos após a ocorrência da operação societária.

No primeiro caso, quando o crédito tributário já estiver constituído quando da ocorrência da operação societária, não há dúvidas de que tanto o valor referente aos tributos, bem como eventuais montantes relativos às penalidades pecuniárias por descumprimento da relação jurídica tributária, já fazem parte do patrimônio da sociedade empresária que passará pela fusão ou incorporação.

Desta forma, a sociedade incorporadora ou aquela que resultar da fusão será integralmente responsável pelos valores devidos, seja a título de tributo, seja a título de penalidade pecuniária.

Há a sucessão do débito para as novas empresas, que passam a ser responsáveis por sua efetiva quitação.

Este posicionamento é pacífico inclusive na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como pode ser verificado através da transcrição da Ementa abaixo¹⁸¹:

TRIBUTÁRIO. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA

¹⁸⁰ Idem. Ibidem. p. 701.

¹⁸¹ REsp 432.049/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/08/2002, DJ 23/09/2002 p. 279.

FISCAL (MORATÓRIA). APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133, DO CTN. PRECEDENTES.

- 1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão segundo o qual não se aplicam os arts. 132 e 133, do CTN, tendo em vista que multa não é tributo, e, mesmo que se admita que multa moratória seja ressalvada desta inteligência, o que vem sendo admitido pelo STJ, in casu trata-se de multa exclusivamente punitiva, uma vez que constitui sanção pela não apresentação do livro diário geral.*
- 2. Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. Portanto, é devida a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo, visto ser ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.*
- 3. Na expressão "créditos tributários" estão incluídas as multas moratórias.*
- 4. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.*
- 5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.*
- 6. Recurso provido.*

O Conselho de Contribuintes também adota posicionamento idêntico ao do Superior Tribunal de Justiça, conforme demonstra o julgamento a seguir¹⁸²:

IRPJ – DECADÊNCIA – Considerando que o imposto de renda pessoa jurídica é lançamento do tipo por homologação, o prazo para o fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato

¹⁸² Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 108-08627, 8ª Câmara, Rel. Margil Mourão Gil Nunes, 07.12.05.

gerador, sob pena de decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - É cabível o arbitramento do lucro, a partir do mês que não forem apresentados dos documentos da escrituração comercial e fiscal à autoridade tributária, mesmo que o motivo da não apresentação dos livros seja em razão de furto ou roubo.

ARBITRAMENTO - RECEITA BRUTA NÃO CONHECIDA - Não havendo possibilidade de conhecer-se a receita bruta, o arbitramento do lucro toma por base outros elementos, dentre os quais, a aplicação do coeficiente de 0,04 sobre o total do Ativo, existente no último balanço conhecido para cada período de apuração, quando comprovada a atividade operacional da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO - A incorporadora somente responde pelos os tributos devidos pelo sucedido. O que alcança a todos os fatos jurídicos tributários (fato gerador) verificados até a data da sucessão, ainda que a existência do débito tributário venha a ser apurada após aquela data. Artigo 132 do CTN.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL - Aplica-se ao decorrente aquilo julgado ao principal devido à estreita relação de causa e efeito. Preliminar acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Percebe-se, portanto, que, uma vez já incorporada a penalidade pecuniária no passivo da empresa que passará por uma operação societária, o valor de referida penalidade ficará a cargo da sociedade sucessora, independentemente de se tratar de multa punitiva ou moratória.

Superada esta análise, é importante passar para a verificação da segunda hipótese acima apontada. Nestes casos, as dívidas fiscais estavam sendo apuradas antes da ocorrência da operação societária, contudo, foram definitivamente constituídas após a formalização da fusão ou incorporação.

Nesta hipótese é essencial analisar se o débito em questão estava ou não declarado pela sociedade fusionada ou incorporada antes de efetivada a operação tributária.

Isto porque, se o débito estava declarado pela sociedade quando da fiscalização, deve-se entender que, de certa forma, a dívida já fazia parte do passivo da pessoa jurídica, integrando, assim, seu patrimônio. A declaração do débito na contabilidade da empresa funciona como verdadeira confissão de dívida no caso.

Desta forma, apesar da constituição definitiva do crédito tributário ocorrer somente após a efetivação da operação societária, a pessoa jurídica sucessora, resultante da fusão ou da incorporação, devem ser responsabilizadas pelo pagamento dos tributos e penalidades pecuniárias incidentes no caso concreto.

Na Ementa acima transcrita do Recurso Especial 432.049, mais especificamente no item 4, está expresso que a pessoa jurídica sucessora é responsável pelo débito **declarado** pela sucedida, demonstrando, assim, que a dívida deve fazer parte do patrimônio da sociedade incorporada ou fusionada.

Por tal motivo, o débito não declarado pela pessoa jurídica sucedida, ainda que a fiscalização tenha se iniciado antes da efetivação da fusão ou incorporação, não deve acarretar a responsabilidade à sociedade sucessora em relação às penalidades pecuniárias, sejam de natureza moratória ou punitiva.

O próprio texto do artigo 132 do Código Tributário Nacional confirma este entendimento, quando dispõe que: “(...) *é responsável pelos tributos devidos até à data do ato (...)*”.

Ora, evidentemente que se o débito não estiver declarado, nunca terá feito parte do patrimônio da empresa sucedida, não podendo, desta forma, a empresa sucessora ser responsabilizada por eventuais multas decorrentes daqueles fatos.

A terceira hipótese, que ocorre com relação aos créditos tributários definitivamente constituídos após a ocorrência da operação societária, também deve ser analisada tendo como ponto de convergência a verificação da existência ou não de declaração dos débitos.

Se declarados os débitos, novamente, deve ser entendido que as dívidas já faziam parte da pessoa jurídica sucedida, motivo pelo qual a sucessora deve responder integralmente pelo pagamento dos tributos e eventuais penalidades

pecuniárias. No entanto, se não houve declaração e a fiscalização, bem como o lançamento ocorreu posteriormente à fusão ou incorporação, não há que se falar em responsabilidade da empresa sucessora.

Importante frisar que, tanto no segundo, quanto no terceiro casos, se ocorrer a constituição definitiva do crédito, via lançamento, após a ocorrência da operação societária, a pessoa jurídica sucessora somente poderá ser responsabilizada pelas multas moratórias e não pelas multas punitivas.

Este entendimento é defendido por Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸³, que assevera:

“(...) 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.”

Não existe como uma pessoa jurídica regular e que não tenha cometido nenhum ato ilícito responda por penalidade pecuniária de caráter punitivo em relação a atos realizados por empresas sucedidas. Deve ser privilegiado, nesta hipótese, o princípio da personalização da pena, não podendo ser imputada multa a pessoa diversa da que cometeu o ilícito.¹⁸⁴

Superada a análise com referência a responsabilidade tributária nas hipóteses de fusão e incorporação, passa-se a verificação de eventual sucessão quando da ocorrência da transformação.

Como dito, a transformação tem por objetivo a alteração do tipo societário de uma pessoa jurídica.

¹⁸³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso. Ob. Cit.* p. 701.

¹⁸⁴ Este entendimento é consagrado no Conselho de Contribuintes, como pode ser verificado da Ementa do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 101-94950, 1ª Câmara, Rel. Orlando José Gonçalves Bueno, 15.04.05: *MULTA – EMPRESA SUCESSORA – RESPONSABILIDADE PESSOAL DA IMPUTAÇÃO – INAPLICABILIDADE* - Uma vez comprovado que a empresa sucedida foi incorporada anteriormente ao lançamento de ofício, sendo que os atos que conduziram a aplicação da multa foram apurados na gestão da empresa sucedida, não se pode responsabilizar a empresa sucessora, com a multa isolada, uma vez patente, tanto na doutrina, como na jurisprudência administrativa e judiciária, a responsabilidade pessoal do agente em matéria penal, como é o presente caso. Portanto, inaplicável a multa conforme lançada contra a empresa sucessora. Lançamento improcedente. Recurso Provido.

Entretanto, o principal ponto que se deve ter em mente é de que não existe a extinção da sociedade empresária transformada. Esta permanece com sua personalidade jurídica inalterada, modificando apenas seu tipo societário.

Portanto, não há que se falar de sucessão tributária, quando da ocorrência de transformação societária, eis que se trata da mesma pessoa jurídica que deverá responder pelas dívidas de caráter tributário existentes.

A relação jurídica tributária, nesta hipótese, permanece inalterada, visto que não há qualquer alteração em seu pólo passivo.

Assim, a inclusão da figura “transformação” no artigo 132 do Código Tributário nacional é uma impropriedade, que somente se justifica por não ter o legislador se atentado ao verdadeiro significado desta operação societária.

Maria Rita Ferragut¹⁸⁵ expõe que:

“A transformação não implica a extinção da pessoa jurídica transformada, nem o nascimento de uma nova pessoa, e nem a sub-rogação de dívidas para um terceiro, já que a sociedade transformada permanece devedora dos mesmos tributos devidos antes de alterar sua forma, restando inalterados todos os direitos do Fisco.

As inscrições da sociedade junto à Receita Federal, à Secretaria da Fazenda do Estado, à Fazenda Municipal, etc., serão modificadas apenas no que diz respeito ao tipo societário ou à firma individual. Existindo o NIRE (Número de Inscrição de Registro de Empresas), de controle das Juntas Comerciais, o número sofrerá alteração, cancelando-se o aplicável ao tipo anterior, e concedendo-se um novo.

Por essa razão, a transformação não deve ser considerada espécie de sucessão.”

Por tal motivo, e pela unanimidade de entendimento doutrinário e jurisprudencial no sentido acima exposto, não há que se tecer maiores comentários

¹⁸⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade*. Ob. Cit. p. 77.

acerca da responsabilidade tributária por sucessão quando da ocorrência de transformação da pessoa jurídica.

Resta, desta forma, analisar a sucessão tributária quando é praticada a cisão da sociedade empresária.

O Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu artigo 132, que disciplina a responsabilidade tributária dos sucessores em hipóteses de operações societárias, não trata da cisão.

Isto ocorre, pois o Código Tributário Nacional foi editado em 1966, ao passo que o instituto da cisão somente surgiu no ordenamento jurídico brasileiro em 1976, com o advento da Lei das Sociedades Anônimas.

Na seara tributária, o instituto da cisão foi inserido no sistema jurídico através do Decreto-Lei 1.598/77, que, como já visto, em seu artigo 5º trata expressamente do tema.

No entanto, de se notar que, até os dias atuais, não houve qualquer alteração no Código Tributário Nacional, no sentido de incluir a responsabilidade tributária dos sucessores decorrente da cisão de sociedades empresárias.

Por tal motivo, há grande divergência na doutrina nacional acerca da possibilidade ou não do artigo 132 do Código Tributário Nacional disciplinar a responsabilidade tributária dos sucessores nas hipóteses em que ocorre a cisão da pessoa jurídica.

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸⁶ entende que referido dispositivo legal deve, sim, abranger as hipóteses de cisão. Para referido autor:

“Entendemos que a disciplina legal deva estender-se aos casos de cisão, por isso que configuram uma forma, junto com as demais previstas no artigo, de mutação empresarial.”

Contudo, este entendimento não é pacífico. Muitos doutrinadores entendem que a responsabilidade tributária decorrente da cisão de pessoas jurídicas deve ser fundamentada no artigo 233 da LSA, vez que referido dispositivo legal trata

¹⁸⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso. Ob. Cit.* p. 717.

genericamente da responsabilidade da sociedade empresária cindida, bem como da responsabilidade da pessoa jurídica que absorve o patrimônio desta.

Este é o posicionamento, por exemplo, de Hugo de Brito Machado¹⁸⁷:

“Havendo extinção da sociedade cindida, isto é, no caso de versão total, as sociedades que absorverem as parcelas de seu patrimônio respondem solidariamente pelas obrigações da cindida (Lei nº 6.404, art. 233). Respondem, assim, obviamente, pelas dívidas tributárias.”

O posicionamento adotado por Hugo de Brito Machado, entretanto, merece reflexão. Ora, como se pode afirmar que uma norma de direito privado, que regulamenta um tipo de sociedade empresária, mais especificamente a sociedade anônima, deve produzir efeitos no campo do direito público e fazer com que dela surja responsabilidade tributária dos sucessores nas hipóteses de cisão da pessoa jurídica?

É notório que todas as regras de direito tributário, principalmente aquelas que tratam da obrigação tributária, devem ser estabelecidas através de normas específicas, que disciplinem expressamente as matérias tributárias atinentes.

Por todos esses motivos, parece que não existe disciplina normativa para as hipóteses de responsabilidade tributária decorrente da cisão de pessoas jurídicas e que, uma vez esta ocorrendo, poderá haver fraude contra o fisco, eis que não há nada que se possa fazer para responsabilizar os sucessores da operação societária praticada.

Não é este, contudo, o entendimento que deve prevalecer. O Direito não poderia ser lacunoso a tal ponto que permitisse a ocorrência de fraudes e o desaparecimento de créditos tributários.

Então como resolver este problema?

Uma parcela da doutrina entende que a solução seria utilizar-se do Decreto-Lei nº 1.598/77, que, como visto, tratou do tema da cisão sob a ótica tributária, posicionando-se no sentido de que tal instrumento normativo poderia ser aplicado como norma geral de direito tributário, já que foi recepcionado pela Constituição

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso. Ob. Cit.* p. 136.

Federal de 1988, disciplinando, desta forma, a responsabilidade tributária dos sucessores em hipóteses de cisão de pessoas jurídicas.

No entanto, referido ato normativo poderia ser aplicado tão somente para os tributos federais, o que ocasionaria na existência de uma lacuna em relação às esferas estaduais e municipais, que não teriam disciplina específica acerca de tal responsabilidade tributária, devendo, portanto, cada ente competente editar sua própria lei acerca do tema.

Outra corrente vai além e defende que o Decreto-Lei sob comento deve ser aplicado analogicamente aos tributos estaduais e municipais, devendo, portanto, regulamentar a responsabilidade tributária dos sucessores, nas hipóteses de cisão, de uma forma geral.

Como visto, são muitos os entendimentos acerca do tema, que, uma vez não disciplinado pelo Código Tributário Nacional, gera grande celeuma na doutrina nacional.

Certo é que a matéria acerca da responsabilidade tributária dos sucessores quando da ocorrência de cisão deve ser extraída da interpretação do sistema jurídico do direito pátrio. Não pode existir uma lacuna, a ponto de trazer prejuízos para credores, prejuízos estes muitas vezes decorrentes de fraudes dos cidadãos.

Neste sentido, o artigo 128 do Código Tributário Nacional reza que:

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

Referido dispositivo legal é expresso no sentido de que não é só o Código Tributário Nacional que pode disciplinar as responsabilidades tributárias existentes no ordenamento jurídico pátrio.

Desta forma, parece defensável que a Lei das Sociedades Anônimas, quando trata do direito dos credores de sociedades empresárias cindidas, em seu artigo 233,

bem como no entendimento exposto no parágrafo primeiro do artigo 229, pode, sim, ser aplicada à hipótese de responsabilidade tributária dos sucessores.

Referidos dispositivos legais asseveram que:

Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

Parágrafo único. O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

Art. 229. (...)

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

Ora, apesar de tratar-se de norma de direito privado, a Lei das Sociedades Anônimas disciplina, de forma geral, as conseqüências decorrentes da ocorrência de cisão de sociedade empresária.

Nem se diga, ainda, que este entendimento não deve prevalecer em decorrência do estabelecido no parágrafo único do artigo 233 acima transcrito, vez

que, no direito tributário, de acordo com o artigo 123 do Código Tributário Nacional, as convenções particulares não podem ser opostas contra o fisco.

Não se questiona que o parágrafo único do artigo 233 da LSA não tem aplicação quando trate de responsabilidade tributária dos sucessores, prevalecendo, desta forma, o regramento previsto no Código Tributário Nacional para tais hipóteses.

É evidente que a necessidade de lei específica que regule as matérias de direito tributário não foi superada. Contudo, ante a ausência de referido ato normativo e ante a necessidade de regulação das hipóteses de responsabilidade tributária nos casos de cisão, a tese que menos afronta o Texto Constitucional, a partir de uma interpretação sistemática, parece ser a de privilegiar uma lei de direito privado que elenca consequências gerais para determinada prática, incluindo-se dentre referidas consequências, as de ordem tributária.

Óbvio que esta não é a solução mais perfeita. No entanto, falar-se em conferir status de norma geral a um Decreto-Lei, editado para regular tributos federais e, ainda, ampliar, através de interpretação analógica a aplicação de referido Decreto-Lei para a esfera tributária estadual e municipal, parece bastante temerário.

Não há dúvidas de que houve a recepção pela nova ordem constitucional de referido Decreto-Lei. Entretanto, atualmente Decreto-Lei corresponderia às malfadadas Medidas Provisórias, que como é notório jamais deveriam tratar de temas tributários.

Não se está querendo defender que o Decreto-Lei foi recepcionado no patamar de Medida Provisória, mas conferir a tal ato legislativo o status de norma geral tributária é bastante questionável.

Por tais motivos, parece mais sensato conjugar o artigo 128 do Código Tributário Nacional, o artigo 233 e o parágrafo primeiro do artigo 229, ambos da Lei das Sociedades Anônimas, a fim de conferir fundamento de validade à responsabilidade tributária decorrente de operações de cisão de sociedade empresária, do que utilizar-se de um ato normativo, recepcionado pela nova ordem constitucional, mas que não pode ser aplicado para todas as esferas tributárias do ordenamento jurídico brasileiro.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região coaduna deste entendimento, como se verifica da Ementa a seguir transcrita¹⁸⁸:

TRIBUTÁRIO. AGTR. CISÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE A EMPRESA CINDIDA E AQUELA PARA A QUAL FOI VERTIDA PARCELA DO PATRIMÔNIO. ARTS. 229, PARÁG. 1º. E 233 DA LEI 6.404/76. EXPEDIÇÃO DE CPDEN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE OS DÉBITOS DA EMPRESA CINDIDA ESTÃO COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. AGTR IMPROVIDO.

1. Apesar de não haver norma tributária expressa dispondo acerca da solidariedade nos casos de cisão parcial, já que tal forma de alteração empresarial só foi instituída posteriormente ao advento do CTN, a Lei 6.404/76 consigna a solidariedade da empresa cindida e daquela para a qual parcela do patrimônio da primeira foi vertido (arts. 229, parág. 1º. e 233 da Lei 6.404/76), sendo, em princípio, aplicável às obrigações de natureza tributária. Precedentes jurisprudenciais.

2. A alegação de que os débitos da sociedade cindida parcialmente encontram-se com a exigibilidade suspensa ou regularmente garantidos, fazendo-se possível a expedição de CPDEN, deve restar comprovada, tendo em vista que, tratando-se de mandado de segurança, tal prova deveria estar pré-constituída, o que não ocorreu no presente caso.

3. Ademais, em suas contra-razões, a Fazenda Nacional juntou documentação referente à empresa cindida, demonstrando a existência de débitos em nome da mesma, não havendo notícia de qualquer espécie de suspensão de exigibilidade (fls. 279/280).

4. AGTR a que se nega provimento.

¹⁸⁸ AGTR 76.299-CE. Rel. Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira. Data de Julgamento 15/05/07.

A partir desta premissa, passa-se à análise específica acerca da responsabilidade tributária dos sucessores em decorrência de cisão de pessoas jurídicas.

Como verificado, o artigo 229 da LSA estabelece a existência da cisão total, quando há a versão de todo o patrimônio da sociedade cindida para outras sociedades; ou parcial quando houver apenas uma divisão de seu capital.

Na hipótese de cisão total, há a extinção da sociedade cindida, ao passo que quando ocorre a cisão parcial não há a extinção da sociedade empresária que transferiu patrimônio para outra, permanecendo, desta forma, inalterada a personalidade jurídica anterior.

Analisando o artigo 233 e o parágrafo primeiro do artigo 229, ambos da Lei das Sociedades Anônimas, percebe-se que o legislador entendeu por bem solucionar o problema da garantia dos credores, quando da ocorrência de cisão de pessoas jurídicas, a partir da aplicação da solidariedade e da sucessão.

Quando existe cisão parcial, em que há a transferência de parcela do patrimônio da sociedade cindida para sociedades já existentes ou para pessoas jurídicas constituídas para esse fim, não há que se falar em sucessão universal, já que a sociedade empresária cindida não se extinguiu.

Nesta hipótese, existe, na verdade, uma sucessão a título singular, em que a pessoa jurídica que absorver o patrimônio da sociedade cindida, sucederá esta apenas nas relações jurídicas decorrentes do patrimônio que absorveu.

Com relação, todavia, ao patrimônio que não foi transferido pela sociedade cindida, a responsabilidade pelas obrigações e deveres resta inalterada, permanecendo de sua titularidade.

Outra, entretanto, é a consequência, quando há a ocorrência de cisão total.

Neste caso, há a transferência de todo o patrimônio da sociedade cindida para outra pessoa jurídica, sendo que a primeira é extinta.

A pessoa jurídica que absorve todo o patrimônio da sociedade empresária cindida passa a sucedê-la, em caráter universal, já que esta deixa de existir. Portanto, a sucessora obriga-se por todo o passivo, obrigação esta limitada, contudo, apenas ao patrimônio líquido transferido, conforme determina o parágrafo primeiro do artigo 229, da LSA.

Em outras palavras, não é porque a sociedade que absorve a totalidade do patrimônio da cindida passa a ser sucessora desta, que deverá responder com seu patrimônio particular. O patrimônio que responderá pelos deveres e obrigações, inclusive de caráter tributário, será somente aquele que a sociedade recebeu da pessoa jurídica extinta.

Maria Rita Ferragut¹⁸⁹ bem demonstra este entendimento:

“Verifica-se, assim, que a responsabilidade da sucessora restringe-se ao valor correspondente ao patrimônio líquido transferido, devendo-se afastar o entendimento de que a responsabilidade das sociedades beneficiárias é integral até a liquidação do passivo da sociedade cindida.”

Interessante ressaltar, ainda, que há previsão expressa da existência de solidariedade em determinados casos, de acordo com o estipulado no artigo 233 da Lei das Sociedades Anônimas.

Na cisão parcial, há solidariedade com relação aos deveres e obrigações preexistentes à operação societária entre a sociedade cindida e as pessoas jurídicas que absorveram parcelas do patrimônio daquela.

Por outro lado, quando há cisão total, em que existe a extinção da sociedade cindida, haverá solidariedade com relação às pessoas jurídicas que absorveram o patrimônio da sociedade extinta.

Modesto Carvalhosa¹⁹⁰ assim se manifesta:

“(...) a solidariedade na cisão total funda-se na dispersão do patrimônio, que, por isso, enfraquece, podendo cada parcela sua ter vocação diversa, na medida em que uma das sociedades prospere e a outra não o faça.”

¹⁸⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade*. Ob. Cit. p. 84.

¹⁹⁰ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários*. Ob. Cit. p. 310.

Percebe-se, assim, que nas hipóteses de solidariedade não se está diante de uma regra de sucessão.

Na verdade, trata-se de uma garantia para os credores em caso de inadimplemento das obrigações: na hipótese do devedor principal não efetuar o pagamento devido, pode-se cobrar o débito do devedor secundário, que desde já é nomeado pela legislação competente.

A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 2ª Região é pacífica neste sentido¹⁹¹:

TRIBUTÁRIO. IR. INCIDÊNCIA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA CISÃO. SOLIDARIEDADE.

I – O instituto da cisão não está no elenco das modalidades de sucessão tributária de que trata o art. 132 do CTN, vez que tal fenômeno surgiu no ordenamento jurídico apenas com o advento da Lei 6.404, de 15.12.1976 (Leis das Sociedades Anônimas), que disciplinou os institutos da cisão, transformação, incorporação e da fusão, extensíveis a qualquer tipo de sociedade mercantil, dentre as quais as constituídas por quotas de responsabilidade limitada.

II – A cisão se caracteriza pela transferência de parcelas do patrimônio de uma sociedade para uma ou mais sociedades. Se por aludida operação, a sociedade cindida transferiu apenas parte de seu patrimônio, observa-se o fenômeno da cisão parcial, caso em que, a responsabilidade das sociedades recipientes é solidária, porém limitada aos créditos verificados até o momento da cisão.

(...)

IV – As sociedades cindida e recipiente respondem solidariamente quanto aos créditos tributários decorrentes dos eventos apurados no ciclo de formação do fato gerador, porém, somente àqueles que ocorridos até o momento da cisão, desde que esta tenha sido regularmente procedida.

¹⁹¹ AC 280.045/RJ. Rel. Juiz Sérgio Schwartzter, DJU 02.09.03. p. 227.

A regra de responsabilidade, portanto, está discriminada no artigo 229 da Lei das Sociedades Anônimas.

Voltando para a hipótese de cisão parcial, o parágrafo único do artigo 233 da LSA reza que quando não há a extinção da sociedade cindida, as partes envolvidas na operação societária podem deliberar no sentido de afastar a solidariedade, sendo que as pessoas jurídicas que absorverem o patrimônio da cindida seriam responsáveis tão somente pelas obrigações e deveres que lhes foram transmitidos.

A doutrina tributária não se manifesta muito acerca da aplicação deste dispositivo ao fisco. No entanto, como já dito, de acordo com as premissas adotadas neste trabalho, entende-se que o parágrafo único do artigo 233 da Lei das Sociedades Anônimas não pode ser aplicado ao fisco, pois de acordo com o disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional, as convenções particulares não são oponíveis à Fazenda Pública.

Desta forma, uma deliberação das partes envolvidas na operação societária, que determina a não existência de solidariedade entre as pessoas jurídicas participantes da cisão, não pode prejudicar o direito do fisco em receber os débitos existentes primeiro do responsável tributário por sucessão, elencado no artigo 229 da LSA, e, em caso deste não efetuar o pagamento, dos responsáveis solidários estipulados no parágrafo único do artigo 233 da mesma lei.

Por fim, cumpre ressaltar a responsabilidade tributária dos sucessores nas hipóteses de cisão, com relação à multas aplicadas pelo ente tributante, em relação à infrações ocorridas antes da concretização da operação societária.

Para se analisar este ponto, é de fundamental importância saber se a pessoa jurídica que absorveu o patrimônio da sociedade cindida foi constituída para este fim ou era preexistente.

Na hipótese de ser preexistente, a pessoa jurídica já contava com patrimônio próprio. Desta forma, como visto, não pode responder com seu patrimônio próprio pelas obrigações e deveres decorrentes do patrimônio que absorveu.

Assim, caso haja a incidência de penalidades pecuniárias nos débitos perante o fisco, a sociedade para a qual o patrimônio da cindida for transferido, somente responderá com a parcela de bens que recebeu, jamais com seus próprios bens. Portanto, uma vez esgotados os bens recebidos, não há mais qualquer

responsabilidade da sucessora, seja a título de tributos, seja a título de penalidade pecuniária.

No entanto, se a sociedade sucessora for constituída especificamente para receber parcela do patrimônio da cindida, ou seja, na hipótese de ser uma sociedade criada em razão do evento, independente da penalidade pecuniária já estar constituída definitivamente à época da cisão, ou vier a ser definitivamente formalizada após a ocorrência da operação societária, todo o patrimônio da pessoa jurídica sucessora deverá responder pelo pagamento dos débitos, eis que os bens de tal sociedade empresária serão representados, em sua totalidade, pelos bens recebidos da sociedade cindida. Por tal motivo, não há cabimento em pensar-se em eventual limitação de patrimônio, já que não existe qualquer patrimônio na sociedade, senão aquele recebido da pessoa jurídica cindida.

Em termos gerais, esses são os principais pontos que devem ser abordados quando do estudo da responsabilidade tributária em decorrência da existência de operações societárias.

A seguir, será analisado o artigo 133 do Código Tributário Nacional, que é o último dispositivo legal acerca da responsabilidade tributária dos sucessores, tema central deste trabalho.

7.5. Responsabilidade tributária decorrente da aquisição do estabelecimento comercial

A responsabilidade tributária, prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional, estabelece que aquele que adquirir o estabelecimento comercial de outrem, passa a ser responsável pelos tributos devidos pelo estabelecimento adquirido até a data da ocorrência da aquisição.

Determina o artigo 133 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:

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

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

§ 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, consangüíneo 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.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Sem dúvidas, trata-se de uma espécie de responsabilidade tributária, que não pode ser considerada como sanção, já que tem como fundamento a aquisição de um estabelecimento comercial, ato este totalmente permitido no ordenamento jurídico nacional.

No entanto, antes de analisar especificamente a responsabilidade tributária dos sucessores, é imprescindível que se façam alguns apontamentos acerca da definição, natureza jurídica e conceito de estabelecimento comercial.

7.5.1. O estabelecimento comercial: conceito, natureza jurídica e elementos

O direito positivo brasileiro não traz as definições e conceitos de estabelecimento comercial, não existe qualquer disciplina jurídica que o regule.

Por tal motivo, apesar de ser citado em textos legais por diversas vezes, restou a cargo da doutrina conceituar, definir e desvendar a natureza jurídica do instituto sob comento, a fim de que exista uma correta aplicação acerca da matéria nos casos práticos existentes.

Ante tal fato, várias teorias surgiram para explicar o estabelecimento comercial, sendo que as principais serão a seguir analisadas.

A primeira teoria de relevância entende que o estabelecimento comercial deve ser atribuída personalidade jurídica própria, eis que se trata de um ente totalmente autônomo de seu proprietário. Para os adeptos desta teoria, o estabelecimento comercial seria um verdadeiro sujeito de direitos, ao invés de ser um objeto de direito.

Sob tal ótica, o estabelecimento comercial seria o único sujeito ativo e passivo dos créditos e débitos decorrentes de sua atividade.

Outra teoria que tenta explicar o estabelecimento comercial, o considera um patrimônio autônomo, destacado, de acordo com a vontade do comerciante individual, do restante de seu patrimônio. Por tal motivo, qualquer dívida contraída pelo estabelecimento comercial, somente seria garantida por seu patrimônio próprio, sem atingir o restante do patrimônio do comerciante.

Da mesma forma que na teoria anterior, o estabelecimento comercial constitui um verdadeiro sujeito de direitos, eis que é seu patrimônio exclusivo que responde pelas obrigações contraídas.

A aceitação desta teoria é bastante difícil, pois é praticamente impossível, no ordenamento jurídico brasileiro, existir a permissão para o comerciante individual

destinar apenas parte de seu patrimônio para o estabelecimento comercial, patrimônio este que garantirá as obrigações contraídas em razão de sua atividade comercial. Na verdade, todo o patrimônio do comerciante é que deve responder pelas obrigações assumidas na atividade comercial, motivo pelo qual, há a confusão entre o patrimônio do comerciante e o do estabelecimento comercial.

Oscar Barreto Filho¹⁹² reconhece este problema e ensina:

“A distinção entre patrimônio civil e patrimônio comercial do comerciante individual não se reflete no plano jurídico, em razão da unidade do patrimônio (supra, n. 38).

Não se concebe a existência de duas massas patrimoniais sob a titularidade de um mesmo sujeito. É tal a interdependência entre as relações jurídicas atinentes ao sujeito, que ambas massas se fundem num só patrimônio.”

A teoria mais aceita em nosso ordenamento jurídico é aquela que considera o estabelecimento comercial como sendo uma universalidade. Tal universalidade é composta por um conjunto de bens, corpóreos ou não, que compõe um todo único.

É preciso, todavia, estabelecer uma premissa, antes de analisar pormenorizadamente a teoria acima relatada.

No direito brasileiro, a expressão *estabelecimento comercial* deve ser entendida como sinônimo de *negócio comercial*, *casa de comércio*, *fundo mercantil* e *fundo de comércio*.

Não é pacífico na doutrina que estabelecimento comercial e fundo de comércio possam ser tidos como expressões sinônimas. Para alguns, estabelecimento comercial pode significar o ponto comercial ou a casa comercial, que é justamente o local físico em que o comerciante desenvolve sua atividade¹⁹³.

¹⁹² BARRETO FILHO, Oscar. *Teoria do Estabelecimento Comercial – Fundo de Comércio ou Fazenda Mercantil*. 2ª Edição. Saraiva. 1998. São Paulo. p. 61.

¹⁹³ Nesse sentido, merece destaque a lição de Fran Martins: “Outro motivo por que preferimos a designação fundo de comércio é o fato de estabelecimento comercial poder confundir-se, como geralmente acontece na prática, com a casa comercial. Podendo ser a casa comercial não apenas o prédio em que o comerciante se localiza como, igualmente, a empresa comercial, a confusão se faz facilmente, sendo muitas vezes difícil saber-se quando é empregada em um ou outro sentido. Por tal razão, achamos mais apropriado o emprego da expressão fundo de comércio em vez de

Fábio Ulhoa Coelho, por sua vez, entende que fundo de comércio deve ser empregado para verificar o potencial de lucratividade do estabelecimento empresarial.

No entanto, a despeito de opiniões contrárias, no presente trabalho as expressões *estabelecimento comercial* e *fundo de comércio* serão utilizadas como sinônimos.

Pois bem. A partir do momento em que se constatou que os bens corpóreos não são os únicos valores que o comerciante possui, passou-se a desenvolver a teoria segundo a qual o estabelecimento comercial é uma universalidade.

Percebeu-se que o trabalho do comerciante, suas marcas e desenhos industriais, bem como sua notoriedade e reputação, também são elementos que podem ser mensurados economicamente.

Portanto, não só os bens corpóreos, materiais, é que compõem o estabelecimento comercial. Juntam-se a eles os bens incorpóreos, que, notadamente, podem ser mensurados e devem ser levados em consideração quando se fala em patrimônio do estabelecimento comercial.

Assim, o fundo de comércio é composto por elementos materiais e imateriais, que são utilizados pelos comerciantes na exploração de suas respectivas atividades. Nota-se, ainda, que cada um desses bens possui um valor determinado, não se podendo afirmar, ao certo, qual ou quais desses bens têm maior relevância, eis que para determinado comerciante pode ser um dado bem e para outro, outro bem completamente distinto.

Por tal motivo é que Waldirio Bulgarelli¹⁹⁴ entende que:

“É, portanto, não obstante as várias teorias personalistas, objeto de direito. Compõe-se de vários elementos unificados pelo empresário num todo para o exercício de sua atividade.”

estabelecimento comercial.” (*Curso de Direito Comercial*. 2ª Edição. Forense. 1958. Rio de Janeiro. p. 85).

¹⁹⁴ BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades Comerciais*. Ob. Cit. p. 319.

Oscar Barreto Filho¹⁹⁵, por seu turno, conceitua estabelecimento comercial da seguinte maneira:

“Nessa conformidade, parece lícito admitir, segundo do consenso geral, que o estabelecimento comercial: 1º, é um complexo de bens, corpóreos e incorpóreos, que constituem os instrumentos de trabalho do comerciante, no exercício de sua atividade produtiva; 2º, não se configura como o complexo de relações jurídicas do comerciante, no exercício do comércio, e, portanto, não constitui um patrimônio comercial distinto do patrimônio civil; 3º, é formado por bens econômicos, ou seja, por elementos patrimoniais, sendo duvidoso se compreende elementos pessoais; 4º, é uma reunião de bens ligados por uma destinação unitária que lhe é dada pela vontade do comerciante; 5º, apresenta um caráter instrumental em relação à atividade econômica exercida pelo comerciante.

Diante destas características, obtém-se a seguinte definição de estabelecimento comercial, que pode ser adotada como hipótese de trabalho: complexo de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil.”

J. X. Carvalho de Mendonça¹⁹⁶ assevera que estabelecimento comercial é:

“o complexo de meios idôneos materiais e imateriais pelos quais o comerciante explora determinada espécie de comércio; é o organismo econômico aparelhado para o exercício do comércio.”

Adotando-se o conceito acima referido, tem-se que o fundo de comércio pode ser entendido como o conjunto de bens, materiais ou não, que são utilizados pelo comerciante, a fim de desenvolver suas atividades econômicas.

¹⁹⁵ BARRETO FILHO, Oscar. *Teoria*. Ob. Cit. p. 75.

¹⁹⁶ MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. Atualizado por Ricardo Negrão. Volume 3. Tomo 1. Bookseller. 2003. Campinas. p. 22.

Não se trata de um amontoado de bens reunidos sem qualquer vinculação entre eles. Referidos bens devem ser elementos de um conjunto e reunidos através de uma organização funcional, a fim de que exista o exercício do estabelecimento comercial.¹⁹⁷

Desta forma, o estabelecimento comercial pode ser entendido como uma universalidade de fato¹⁹⁸, configurando um conjunto de elementos distintos, que possuem individualidade própria, mas que, pela vontade do comerciante, formam um todo único.

Para se entender o conceito de universalidade, imprescindível que se transcreva a lição de Orlando Gomes¹⁹⁹:

“Na universalidade de coisas, mesmo que as coisas simples e compostas, que a integram, não percam a própria individualidade e possam ser tratadas per si, mantendo o próprio regime e formando um objeto de direito, a totalidade de coisas universalizadas, por seu lado, adquirem uma individualidade própria, que se submete a tratamento e regime especial.”

Em outras palavras, apesar dos elementos manterem suas individualidades, conjuntamente, eles realizam um fim comum. O estabelecimento comercial,

¹⁹⁷ O argentino Jorge Osvaldo Zunino, em sua obra *Fondo de Comercio* (2ª Edição. Astrea. 2000. Buenos Aires. p. 05-06) bem demonstra a necessidade de organização dos bens, quando ensina que: *“Quizás el primer factor aglutinante sea la capacidad individual y colectiva de cada uno de tales elementos para producir beneficios económicos sirviendo a una determinada explotación comercial o industrial.*

Sin desconocer esta importante cualidad, es obvio que la idea de conjunto no parece todavía, por lo menos, com suficiente identidad. Es imprescindible, por tanto, la mención de un factor capaz de constituir y dar sentido a la pretendida unidad: el facto organizativo dependiente de la actividad del titular. Sólo cuando introducimos ese factor podemos acercarnos a la idea totalizadora e intentar algún concepto general, por lo menos para el ámbito económico.

En efecto, el titular (persona física o jurídica) de una determinada explotación comercial o industrial, reúne en una misma dirección (la obtención de beneficios económicos), una serie de elementos que a doctrina en general ha clasificado como materiales o corporales (muebles, maquinarias, instalaciones) e inmateriales o incorporales (nombre, enseña, marca, patentes de invención).”

¹⁹⁸ Nas palavras de De Placido e Silva (*Vocabulário Jurídico*. 14ª Edição. Atualizado por Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Forense. 1998. Rio de Janeiro): *“A universalidade de fato, ou universalidade de homem (universitates facit ou universitates hominis), é a que resulta da vontade das pessoas, firmada em ajustes ou convenções. Desta espécie são as universalidades que se firmam nos estabelecimentos comerciais, ou nas aziendas. Firmadas pela vontade das partes interessadas, têm conteúdo traçado por elas, consoante o destino econômico que lhe atribui.”*

¹⁹⁹ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 17ª Edição. Atualizada por Humberto Theodoro Júnior. Forense. 2000. Rio de Janeiro. p. 226.

además, não possui existência autônoma, diferente das atividades exercidas pelo comerciante.

Por tal motivo, são bens que, apesar de serem utilizados para as atividades do comerciante, não podem ser sujeitos de direito ou assumir obrigações.

O Código Civil também seguiu este entendimento ao tratar de estabelecimento comercial, como pode se verificar do disposto no artigo 1.142:

Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

O que se deve ter em mente, portanto, é que o estabelecimento comercial surge por vontade única do comerciante, que une diversos bens, materiais ou imateriais, com o intuito de explorar determinada atividade comercial. Assim, a destinação comum de tais bens forma o estabelecimento comercial.

A partir do momento em que é constituído um estabelecimento comercial, inúmeras atividades podem ser desenvolvidas pelo comerciante. Por tal motivo, os elementos que compõem o estabelecimento comercial variam sensivelmente de caso para caso.

Desta forma, não existe um único elemento que pode ser citado como preponderante, de forma genérica, quando se trata de estabelecimento comercial, no entanto, é inquestionável, que o fundo de comércio é composto de bens corpóreos e incorpóreos.

Dentre os bens materiais podem ser citados: as instalações, as mercadorias, os produtos manufaturados, as máquinas, as matérias-primas, entre inúmeros outros bens que são utilizados pelo comerciante para o desenvolvimento de sua atividade mercantil.

Já os bens incorpóreos, nas palavras de Waldirio Bulgarelli²⁰⁰, são:

²⁰⁰ BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades*. Ob. Cit. p. 330.

- “a) sinais distintivos, como o nome comercial, o título do estabelecimento, a insígnia, as marcas de indústria, de comércio e de serviço, as expressões ou sinais de propagando;*
- b) as recompensas industriais;*
- c) os privilégios industriais, como as patentes de invenção, os modelos e desenhos industriais;*
- d) o ponto de negócio;*
- e) as obras literárias, artísticas e científicas, regidas pelo Código Civil, na parte referente aos direitos autorais, artigos 649 a 673, e no código de propriedade industrial, atualmente a Lei nº 5.772, de 21 de dezembro de 1971.”*

7.5.2. O aviamento e a clientela

Questão interessante diz respeito ao aviamento do estabelecimento comercial.

Aviamento é a capacidade que o estabelecimento comercial possui para produzir lucros. Trata-se de um conjunto de fatores pessoais, materiais e imateriais, que conjugados, capacitam o estabelecimento comercial para a produção de lucros.

Muito se discutiu acerca da possibilidade do aviamento ser considerado um dos elementos do estabelecimento comercial. No entanto, chegou-se a conclusão de que aviamento não pode ser tido como um de seus elementos, já que deve ser entendido como um verdadeiro valor.

Desta feita, o aviamento constitui um atributo do fundo de comércio, sendo uma qualidade essencial do estabelecimento comercial, que demonstra todos os seus pontos positivos, tais como: prestígio, fama, credibilidade, localização privilegiada, etc.

Por tal razão, não há que se falar em transferência independente do aviamento, sem que haja a transferência do fundo de comércio.

A partir do momento em que o aviamento é um atributo do estabelecimento comercial, havendo a transmissão de um, conseqüentemente, o outro também é transmitido. É uma qualidade inerente, indissociável, do fundo de comércio.

O mesmo se diga em relação à clientela.

Clientela e freguesia são palavras que designam o conjunto de pessoas que normalmente e freqüentemente compram e adquirem os bens e serviços disponibilizados pelo estabelecimento comercial. O termo *clientela*, na doutrina, é utilizado para definir o conjunto de pessoas que adquirem serviços de profissionais liberais, ao passo que *freguesia* é utilizada para definir aquelas pessoas que adquirem bens relativos à atividade comercial propriamente dita. No presente trabalho, no entanto, os termos *clientela* e *freguesia* são utilizados de forma genérica, englobando ambos os sentidos.

A clientela também não pode ser encarada como um dos elementos do fundo de comércio. Na verdade, ela é um atributo do estabelecimento comercial, estando intimamente ligada ao aviamento, eis que, quanto melhor a clientela que freqüenta o estabelecimento comercial, maiores serão seus lucros.

A clientela, desta feita, pode ser considerada um verdadeiro fator do aviamento.

Importante destacar, que quando se aliena um estabelecimento comercial, nenhuma garantia existe de que a clientela permanecerá fiel e freqüentadora do local, motivo pelo qual, é impossível falar-se em sua transferência.

Assim, a única tutela relativa ao chamado *direito de clientela* diz respeito especificamente a obrigações de não fazer, que serão fixadas quando da alienação ou transferência do estabelecimento comercial.

Em outras palavras, quando há a transferência de um fundo de comércio, o alienante deve abster-se de fazer concorrência com o adquirente, salvo expressa disposição em contrário.

Nas palavras de Hugo Barreto Sodré Leal²⁰¹:

“O impropriamente denominado ‘direito à clientela’ não se trata assim de um direito de propriedade sobre um bem imaterial integrante do estabelecimento, correspondendo na verdade apenas a um dever geral de que terceiros se abstenham de praticar atos de concorrência

²⁰¹ LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial*. Quartier Latin. 2007. São Paulo. p. 163.

desleal que impliquem o desvio dos adquirentes dos produtos ou serviços de determinado estabelecimento empresarial. Na hipótese de alienação do estabelecimento, o 'direito à clientela' simboliza ainda o dever do alienante abster-se, salvo autorização expressa em sentido contrário, de fazer concorrência ao adquirente, durante os cinco anos subsequentes à realização do negócio (art. 1.147 do CC). Neste sentido, o 'direito à clientela' tem como conteúdo simples obrigação de não-fazer, prescritas com a finalidade de combater práticas de concorrência desleal."

7.5.3. Diferenciação entre empresa, empresário e estabelecimento comercial

Por fim, é necessário fazer a distinção entre empresa, empresário e estabelecimento comercial.

Tais definições são, normalmente, confundidas, motivo pelo qual, devem ser bem estudadas, a fim de que haja a adequada diferenciação de tais institutos.

Empresa, em termos econômicos, pode ser entendida como uma atividade produtiva, decorrente da atividade desenvolvida pelo comerciante ou industrial.

Em termos jurídicos, empresa significa o exercício de uma atividade econômica, que desencadeia uma série de conseqüências. Por tal motivo, deve ser considerada um fato jurídico, sendo impossível, portanto, sua materialização.

Empresário, por outro lado, é a pessoa física que desenvolve a atividade econômica, promovendo, assim, o desenvolvimento da empresa. Na verdade, o empresário é um sujeito de direitos, que organiza, fixa objetivos e opera a exploração da atividade econômica.

Quando o empresário consubstanciar-se numa única pessoa física, será denominado de empresário individual, ao passo que quando existir a união de duas ou mais pessoas para a exploração de uma atividade econômica, estar-se-á diante de uma sociedade empresária.

Por derradeiro, como já visto, o estabelecimento comercial, por sua vez, é o conjunto de bens, materiais ou imateriais, que são utilizados pelos empresários na exploração de suas respectivas atividades.

Nas palavras de Rubens Requião²⁰²:

“O empresário, assim, organiza a sua atividade, coordenando os seus bens (capital) com o trabalho aliciado de outrem. Eis a organização. Mas essa organização, em si, o que é? Constitui apenas um complexo de bens e um conjunto de pessoal inativo. Esses elementos – bens e pessoal – não se juntam por si; é necessário que sobre eles, devidamente organizados, atue o empresário, dinamizando a organização, imprimindo-lhe atividade que levará à produção. Tanto o capital do empresário como o pessoal que irá trabalhar nada mais são isoladamente do que bens e pessoas. A empresa somente nasce quando se inicia a atividade sob a orientação do empresário.”

Percebe-se, portanto, que empresa, empresário e estabelecimento comercial, são institutos totalmente distintos e que jamais devem ser confundidos, principalmente quando se está tratando o tema com maior rigor técnico.

7.5.4. A regra de responsabilidade tributária

Como já afirmado, a responsabilidade tributária dos sucessores, instituída no artigo 133 do Código Tributário Nacional, preceitua que o adquirente do estabelecimento comercial passa a ser o responsável pelos tributos devidos pelo fundo de comércio adquirido.

Trata-se de uma hipótese de sucessão por ato *inter vivos* e que jamais pode ser caracterizada como sanção por ato ilícito, já que a transmissão empresarial é uma medida prevista no ordenamento jurídico nacional.

²⁰² REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 1º Volume. 22ª Edição. Saraiva. 1995. São Paulo. p. 57.

No entanto, como em todas as demais hipóteses de responsabilidade tributária, há a criação de uma nova regra, de natureza administrativa, que disciplina referido instituto. Não há, assim, alteração do pólo passivo da relação jurídica tributária, cuja norma permanece inalterada. Existe, sim, a criação de outra norma jurídica, tendo em vista a transferência do estabelecimento comercial, norma esta que indica como sujeito passivo o adquirente do fundo de comércio, que passa, por isso, a ser responsável pela quitação dos tributos devidos por tal universalidade.

Pois bem. A partir do momento em que há a aquisição do fundo de comércio, o adquirente sucede o alienante com relação aos tributos devidos pelo estabelecimento comercial adquirido.

Para o artigo 133 do Código Tributário Nacional somente poderá ter responsabilidade tributária o adquirente que for pessoa física ou pessoa jurídica de direito privado.

Desta assertiva, de plano descarta-se a possibilidade de se considerar como responsável tributária a adquirente que seja pessoa jurídica de direito público. Esta restrição legal é plenamente justificável, tendo em vista a existência da imunidade recíproca dos entes públicos, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal. Justifica-se, também, pelo caráter público da aquisição.

E mais, quando há a aquisição de um estabelecimento comercial por uma pessoa jurídica de direito público, há a extinção de referido estabelecimento, o que não é admitido pelo artigo 133 do Código Tributário Nacional. Contudo, apesar da extinção do estabelecimento comercial, as dívidas de natureza tributária não são extintas, continuando o comerciante responsável pela quitação dos débitos existentes.

Também o alienante, tratado pelo artigo sob comento, deve ser pessoa jurídica de direito privado, eis que não há que se falar de transferência de pessoa jurídica de direito público que seja praticante de atividades comerciais.

Com relação especificamente à aquisição, o artigo 133 do Código Tributário Nacional reza que esta pode ocorrer “por qualquer título”.

Ora, a transferência do estabelecimento comercial pode acontecer de diversas maneiras: a título gratuito ou oneroso; por ato *inter vivos* ou *causa mortis*; decorrente de operações societárias; decorrente de determinação judicial; etc.

No caso da responsabilidade tributária pela aquisição do estabelecimento comercial, todavia, não são todas as formas de transmissão que estão englobadas. Por exemplo: para os fins do artigo 133, não se deve admitir a aquisição do fundo de comércio via operação societária. Como já analisado, as operações societárias desencadeiam uma responsabilidade tributária especial, disciplinada no artigo 132 do Código Tributário Nacional.

O artigo 133, também, não admite a transmissão do estabelecimento comercial através de ato *causa mortis*. Para ser responsável tributário por sucessão, neste caso, a transmissão deve ocorrer por ato entre vivos.

Portanto, a aquisição, na hipótese sob comento, deve ser a título singular, decorrente de um negócio jurídico entre a adquirente e o alienante. Deve existir, assim, uma relação jurídica entre ambos, que de alguma forma demonstre a transferência do estabelecimento comercial envolvido na negociação. Em referido negócio, pouco importa a forma como ocorreu a transmissão: se foi a título gratuito ou oneroso; se foi *trespasse*; *permuta*; etc. O que realmente importa é que exista um negócio jurídico entre ambas as partes.

E referido negócio jurídico deve transferir a propriedade do estabelecimento comercial, não podendo se falar em aplicação do artigo 133 do Código Tributário Nacional se ao adquirente não for transmitida a propriedade do fundo de comércio. Por tal motivo, locação, arrendamento, comodato, não são negócios jurídicos aptos a desencadear a responsabilidade tributária dos sucessores.

Neste sentido, Maria Rita Ferragut²⁰³ destaca:

“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

²⁰³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade*. Ob. Cit. p. 87.

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.”

A própria Receita Federal entende desta forma. Referido entendimento pode ser verificado no Parecer Normativo CST nº 2, de 1972:

“4 – Adquirir, juridicamente, é o ato através do qual se incorpora completa e definitivamente ao patrimônio do seu sujeito direitos inerentes ao seu objeto. Portanto, quando a lei se refere a aquisição de estabelecimento ou fundo, é necessário determinar quais são os direitos relativos ao fundo ou estabelecimento que estão sendo 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 o estabelecimento.”

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento pacífico acerca deste tema, como se verifica pela Ementa abaixo²⁰⁴:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. A responsabilidade prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional; a circunstância de que tenha se instalado em prédio antes alugado à devedora, não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também por força de locação, em sucessor para os efeitos tributários. Recurso especial não conhecido.

²⁰⁴ REsp 108.873/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma, julgado em 04/03/99, DJ 12/04/99, p. 111.

Percebe-se, ademais, que o simples fato de se estabelecer no antigo local do estabelecimento comercial, não faz com que haja a aplicação do dispositivo que trata da responsabilidade tributária dos sucessores.

Para configurar a responsabilidade tributária é necessário existir a aquisição do estabelecimento comercial e não a simples ocupação do ponto antes utilizado pelo fundo de comércio.

Hugo de Brito Machado²⁰⁵ explana que:

“Para a concretização da hipótese de incidência da norma em questão é essencial que ocorra a aquisição. É essencial a existência de uma relação entre o sucedido e o sucessor. Relação pela qual se transmite a propriedade do fundo de comércio ou do estabelecimento. Não basta a sucessão, vale dizer, o simples suceder, que pode ocorrer quando alguém que era locatário de um ponto comercial o desocupa e este passa a ser ocupado por outro inquilino.”

Neste ponto merece destaque a Solução de Consulta nº 8/98 da 5ª SRRF da 5ª RF, no seguinte teor:

“Contratos de arrendamento ou de cessão de uso não tem o efeito de tornar o arrendatário ou cessionário sucessor do arrendante ou cedente; portanto, não exime os bens objeto desses contratos de responsabilidade patrimonial relativa às obrigações tributárias em que o arrendante ou cedente figure como sujeito passivo.”

Importante destacar, também, que o artigo 133 do Código Tributário Nacional disciplina a responsabilidade dos sucessores na alienação do estabelecimento comercial. Isto significa que, quando há a compra e venda de quotas sociais da pessoa jurídica, não há que se falar em transferência do fundo de comércio.

²⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários*. Ob. Cit. p. 558.

Isto porque, quando há a transferência de quotas sociais, tão somente referidas quotas é que estão sendo alienadas. Existe, na verdade, uma alteração do quadro societário da pessoa jurídica, mas a sociedade empresária permanece inalterada e o estabelecimento comercial continua pertencendo à mesma titularidade, não se podendo aplicar, desta forma, os dispositivos legais acerca da responsabilidade tributária dos sucessores na aquisição de fundo de comércio²⁰⁶.

Novamente merece destaque a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que coaduna este entendimento²⁰⁷:

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE FISCAL - SUCESSÃO INEXISTENTE (ART. 133 DO CTN).

- 1. Não houve sucessão de empresa, a justificar a responsabilidade da pessoa jurídica anterior.*
- 2. A empresa continuou a sua atividade, com alteração de alguns sócios que ingressaram adquirindo cotas.*
- 3. Inaplicabilidade, na espécie, do art. 133 do CTN.*
- 4. Recurso improvido.*

TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – NOVO SÓCIO – INGRESSO NA SOCIEDADE POSTERIORMENTE À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – IMPOSSIBILIDADE – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 133 DO CTN – SUCESSÃO INEXISTENTE.

²⁰⁶ Este posicionamento, no entanto, não é pacífico na jurisprudência. A Ementa a seguir, transcrita do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, entende que o sócio novo, que ingressou na pessoa jurídica através da aquisição de quotas sociais, deve ser responsabilizado pelos tributos devidos, de acordo com o artigo 133 do Código Tributário Nacional:

Embargos de Terceiro. Sócio não citado em nome próprio. Cabimento. Responsabilidade por sucessão. Art. 133, CTN.

1. O sócio que não é citado em nome próprio, tem legitimidade para opor embargos de terceiro, eis que não figura como parte na relação processual. Preliminar rejeitada.

2. O sócio que adquire cotas da sociedade devedora responde pela dívida fiscal da empresa, nos termos do artigo 133 do CTN.

3. Apelação improvida.

(AC 91.03.02545-4, 5ª Turma, Rel. Juíza Ramza Tartuce, DJU 13/12/95, p. 6944).

²⁰⁷ REsp 196.416/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 25/09/2001, DJ 04/02/2002 p. 321 e REsp 988.509/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 19/08/2008, DJe 22/09/2008.

- 1. O ingresso de novo sócio no quadro societário não configura a sucessão de empresas.*
- 2. Se a empresa continuou a sua atividade, com alteração de alguns sócios que ingressaram na sociedade adquirindo cotas, não houve sucessão a justificar a aplicação do art. 133 do CTN.*
- 3. Recurso especial não provido.*

Ora, realmente não há justificativa para entender que quando existe a alteração do quadro societário da pessoa jurídica, possa ser aplicado o artigo 133 do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade tributária dos sucessores, quando da alienação do estabelecimento comercial.

A alteração no quadro societário não implica em transferência ou mudança de titularidade do fundo de comércio. Há apenas a inclusão de novo sócio na sociedade empresária, sócio este que passará a ser responsável pelas dívidas da empresa, de acordo com o tipo societário em questão.

Portanto, os entendimentos contrários ao exposto, não levam em consideração a aplicação da melhor técnica, devendo, desta forma, ser vistos com ressalvas, a fim de não prejudicar a interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro.

Superada esta discussão, é necessário partir para a análise específica da alienação do estabelecimento comercial e suas conseqüências para a seara tributária.

Quando o artigo 133 do Código Tributário Nacional trata da alienação do fundo de comércio, está disciplinando as ocorrências derivadas da venda do próprio estabelecimento empresarial e não da alienação de elementos isolados, tais como máquinas, móveis, mercadorias, que nada significam para o desenvolvimento da atividade mercantil característica.

Para que haja a aplicação do dispositivo legal sobre comento, então, é necessário existir a venda total do estabelecimento comercial ou, no mínimo, de elementos relevantes para o desenvolvimento da atividade mercantil, desde que outros elementos permaneçam em poder do alienante para que este continue explorando a atividade exercida.

Percebe-se, assim, que a alienação do estabelecimento comercial pode ser total ou parcial, mas nunca de coisas insignificantes para o desenvolvimento da atividade envolvida no negócio.

Hugo de Brito Machado²⁰⁸ desenvolve este tema da seguinte forma:

“Um ou alguns elementos isolados em princípio não configuram fundo de comércio nem estabelecimento. Assim, a aquisição isolada de um ou de alguns dos elementos que integram qualquer desses dois conceitos pode não implicar a responsabilidade tributária em questão. Mas pode implicar, se os elementos adquiridos forem suficientes para traduzir a idéia de sucessão na atividade. Se forem suficientes para transferir ao adquirente os bens imateriais como a fama e, conseqüentemente, a clientela do sucedido.

(...)

Objeto da aquisição geradora da responsabilidade tributária é o fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional. Não o estoque de mercadorias, nem os móveis ou as máquinas, considerados esses elementos de forma isolada. Nem o imóvel no qual esteja instalado o estabelecimento, embora com a transferência deste eventualmente possa estar ocorrendo também a do estabelecimento.”

Neste sentido, a partir do momento em que há a venda integral de bens do estabelecimento comercial ou então nas hipóteses em que existe uma venda parcial, mas que o alienante ainda possui condições de continuar exercendo a atividade comercial por ele desenvolvida, poderá o adquirente ser responsável pelos tributos devidos pelo estabelecimento comercial alienado, na forma do artigo 133 do Código Tributário Nacional.

Pode existir, todavia, a alienação indireta do estabelecimento comercial. Tais hipóteses ocorrem, por exemplo, quando há a alienação da marca do estabelecimento comercial. Importante destacar, que neste caso, dependendo da

²⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários*. Ob. Cit. p. 561-562.

análise da situação concreta, pode existir a aplicação da responsabilidade tributária prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

Nas palavras de J. X. Carvalho de Mendonça²⁰⁹, as marcas:

“(...) consistem em sinais gráficos ou figurativos, destinados a individualizar os produtos de uma empresa industrial ou as mercadorias postas à venda em uma casa de negócio, dando a conhecer a sua origem ou providência, e atestando a atividade e o trabalho de que são o resultado.”

Quando há a alienação da marca, o primeiro ponto que deve ser analisado é a notoriedade de referido bem imaterial. Se for uma marca de pouca expressão, não se pode dizer que houve realmente a alienação do fundo de comércio. No entanto, se a marca for de grande relevância, pode-se configurar, sim, a venda do estabelecimento comercial.

É notório que existem determinadas marcas que valem muito mais do que os bens materiais componentes do fundo de comércio²¹⁰. E é justamente nesta situação que, uma vez negociada a marca, deve-se entender que houve a alienação do estabelecimento comercial, ainda que de forma indireta.

Pois bem, tendo em vista estas premissas, o artigo 133 do Código Tributário Nacional diferencia, conforme a situação do caso concreto, o tipo de responsabilidade do sucessor/adquirente.

Assim, a responsabilidade do adquirente do estabelecimento comercial pode ser integral, se o alienante não mais explorar a atividade comercial negociada (inciso I); ou, subsidiária, se o alienante continuar a exploração da atividade comercial ou iniciar nova atividade comercial, idêntica ou não à anterior, dentro de seis meses da data da alienação do fundo de comércio (inciso II).

²⁰⁹ MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado*. Ob. Cit. p. 227.

²¹⁰ Nesse sentido, merece transcrição as lições de Maitê Moro (*Direito de Marcas: abordagem das marcas notórias na Lei 9.279/1996 e nos acordos internacionais*. Revista dos Tribunais. 2003. São Paulo. p. 42-43): “Uma empresa dona de uma marca, especialmente, de uma marca notória, tem um ativo muito valioso em suas mãos. Ativo esse que pode ter valor muitas vezes maiores do que o resto do patrimônio material da empresa. O valor atribuído à marca dependerá da força de seu poder de evocação, da atratividade que exerce no público. Esse valor não é fácil de ser medido, mas não pode deixar de ser reconhecido.”

O primeiro ponto que deve ser destacado é que para haver a aplicação do dispositivo legal sob comento, tanto em relação ao inciso I, quanto do inciso II, o adquirente deve continuar a exploração do estabelecimento comercial adquirido.

Nas palavras de Hugo Barreto Sodré Leal²¹¹:

“Dessa forma, se o adquirente simplesmente liquidar os ativos que lhe forem transferidos, cessando a atividade empresarial, não lhe poderá ser atribuída responsabilidade tributária, nos termos do art. 133 do CTN. De igual maneira, se ele passar a empregar os ativos adquiridos no desenvolvimento de outra atividade econômica, completamente desvinculada da atividade antes explorada pelo alienante, não há que falar em ‘sucessão no exercício da empresa’, mas em cessação do estabelecimento, seguida da constituição de novo estabelecimento empresarial. Nesse caso, não é exato falar-se na aquisição do fundo empresarial, mas na aquisição de um somatório heterogêneo de bens, reorganizados pelo adquirente para exploração de nova atividade econômica; há simples aproveitamento dos ativos pertencentes ao antigo empresário, porém não da unidade organizacional por ele criada.”

Caso contrário, o fisco deverá se valer contra o alienante, a fim de receber eventuais débitos tributários existentes.

Quando o inciso I do artigo 133 fala em responsabilidade integral do sucessor, na verdade, está havendo a previsão da exclusão do benefício de ordem, podendo, desta maneira, o fisco cobrar os valores dos tributos devidos exclusivamente do adquirente do fundo de comércio.

Todavia, se este não tiver patrimônio suficiente para adimplir a dívida, não há dúvidas de que o fisco poderá voltar-se contra o alienante, que mesmo tendo vendido seu estabelecimento comercial, continua responsável pelos tributos devidos e deverá, então, responder com seus bens pelo pagamento dos débitos, ainda que tenha cessado a exploração da atividade comercial.

²¹¹ LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade*. Ob. Cit. p. 306.

Aliomar Baleeiro²¹² comenta que:

“Não poderia estar na cogitação do legislador desonerar o homem de negócios que destes se retirasse para viver de rendas ou mesmo consumir seu patrimônio.”

A despeito de inúmeras manifestações em sentido contrário, não parece lógico que o alienante não possa mais ser cobrado em relação às dívidas tributárias que semeou durante a exploração da atividade mercantil.

Ora, se o sucessor/adquirente não possui mais bens passíveis de responder pelo débito tributário, aquele que vendeu o fundo de comércio deve, sim, ser demandado para adimplir suas antigas obrigações. Não pode existir uma liberação do alienante em contrapartida de uma responsabilidade exclusiva do adquirente. Integralmente não significa exclusivamente.

Se este não fosse o entendimento correto, seria muito simples o alienante endividado transferir o estabelecimento comercial para pessoas desconhecidas e eximir-se das obrigações tributárias contraídas.

Entretanto, nada impede que, de plano, o fisco intente uma ação de execução contra o adquirente e contra o alienante, de forma solidária, mesmo que este tenha encerrado a exploração de atividade mercantil.

Frise-se: não há benefício de ordem para o adquirente, que responde integralmente pelas dívidas do estabelecimento comercial adquirido. Mas como não há a exoneração do alienante, este pode ser demandado conjuntamente e solidariamente com o seu sucessor, a fim de responder pelas obrigações tributárias existentes.

No tocante ao inciso II do artigo 133 do Código Tributário Nacional, o adquirente será responsável de forma subsidiária, já que o alienante ou continua explorando a atividade comercial ou inicia a exploração dentro de até seis meses contados da data da venda do estabelecimento comercial.

²¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. Ob. Cit. p. 487.

Trata-se de uma hipótese em que o benefício de ordem é respeitado, já que primeiro deverão ser executados os bens do alienante e, caso esses sejam insuficientes, o fisco poderá executar os bens do adquirente.

Assim, dentro do prazo de seis meses, eventual ação de execução fiscal somente pode ser direcionada contra o adquirente de forma subsidiária, após a verificação e comprovação pelo credor de que não existem mais bens, passíveis de garantir o processo, de propriedade do alienante.

Poder-se-ia pensar que caso o alienante não explorasse qualquer atividade comercial nos seis meses referidos no artigo 133, inciso II, do Código Tributário Nacional, e voltasse a desenvolver atividade mercantil após esse lapso temporal, estaria eximido de qualquer responsabilidade tributária do antigo fundo de comércio transferido.

Puro engano.

O prazo estipulado no inciso II, de referido dispositivo legal, somente tem o condão de disciplinar a forma de responsabilidade do alienante.

Em outras palavras, se o alienante continuar a exploração de atividade comercial ou iniciar outra dentro de seis meses, responderá em primeiro lugar pelas dívidas de natureza tributária e o adquirente responderá subsidiariamente. Agora, se cessar a exploração de atividade mercantil ou iniciar a exploração após os seis meses definidos em lei, responderá solidariamente com o adquirente, conforme já visto.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também entende pela não exoneração do alienante, como se pode verificar da Ementa abaixo transcrita²¹³:

PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - SUCESSÃO DE EMPRESAS RECONHECIDA NA ORIGEM - CTN, ART. 133 - EXTENSÃO DA PENHORA.

1. Ao atribuir responsabilidade tributária à empresa sucessora, o art. 133 do CTN não afastou o princípio universal de que os bens do

²¹³ REsp 841.864/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 18/09/2008, DJe 21/10/2008.

devedor respondem pelo débito, ressalvadas apenas as hipóteses legais.

2. Observadas as exigências consolidadas pela jurisprudência do STJ, é possível que a penhora recaia sobre percentual da totalidade do faturamento da empresa sucessora, sem limitar-se ao faturamento do estabelecimento situado no endereço da empresa sucedida.

3. Recurso especial não provido.

Portanto, não há que se falar em exoneração da responsabilidade do alienante, pois este, de alguma forma, responderá pelos tributos devidos, seja solidariamente ou individualmente.

Outra questão que deve ser levantada ocorre quando o alienante é titular de mais de um estabelecimento comercial. Nesta hipótese, como fica a responsabilidade do sucessor?

Ora, se o sucessor adquire todos os fundos de comércio do alienante, não restam dúvidas de que ele passa a ser responsável tributário, devendo ser aplicado integralmente o artigo 133 do Código Tributário Nacional.

No entanto, se o alienante alienar apenas um de seus estabelecimentos, o adquirente deve ser considerado responsável tributário somente pelo fundo de comércio adquirido, não podendo ser responsabilizado pelos outros estabelecimentos que permanecem sob a titularidade do comerciante pioneiro.

Nesta hipótese, por sua vez, deve ser aplicado o inciso II, do artigo 133, do Código Tributário Nacional, eis que o alienante continuará explorando a atividade comercial, motivo pelo qual deverá responder em primeiro lugar quanto às dívidas tributárias do fundo de comércio transferido, ao passo que o sucessor responderá de forma subsidiária.

Há que se fazer uma importante ressalva neste ponto. Foi dito que se o alienante for titular de vários fundos de comércio e vender um deles, responderá individualmente pelas dívidas tributárias e o adquirente será responsável na forma do artigo 133, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Todavia, se os tributos devidos forem incidentes sobre a renda ou o lucro dos estabelecimentos comerciais, tais como o Imposto sobre a Renda – IR e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a regra citada não se aplica.

Isto porque, se os estabelecimentos desenvolverem a mesma atividade mercantil, não há como saber a qual ou quais fundos de comércio os tributos se referem.

Assim, a partir do momento em que é impossível imputar a qual estabelecimento cabe cada parcela do tributo, não pode haver a incidência de uma regra de responsabilidade tributária sobre o sucessor do fundo de comércio.

Explicitando de outra forma, não há como individualizar a responsabilidade tributária do sucessor, eis que é impossível verificar quanto que cada estabelecimento comercial deve a título de tributos incidentes sobre a renda ou sobre o lucro.

O Conselho de Contribuintes, analisando caso análogo ao comentado, manifestou-se no seguinte sentido²¹⁴:

IRPJ - SUCESSÃO COMERCIAL - A compra de apenas um dos estabelecimentos comerciais, quando a alienante possui diversos estabelecimentos e continua na exploração do negócio, não caracteriza sucessão comercial, de modo a atribuir à compradora a responsabilidade tributária do IRPJ relativo a fatos geradores anteriores à data da operação.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - Indevido o arbitramento do lucro se o contribuinte deixou de apresentar a documentação fiscal de terceiro que lhe vendeu um de seus estabelecimentos comerciais e que, posteriormente, teve sua falência decretada, eis que por expressa determinação legal, referida documentação fiscal na posse do síndico da massa falida, a quem deveria ter sido dirigida a intimação para sua apresentação.

Recurso de ofício a que se nega provimento.

²¹⁴ Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 101-93280, 1ª Câmara, Rel. Sandra Maria Faroni, 10.11.00.

Portanto, somente poderá ser responsável pelos tributos incidentes sobre a renda ou o lucro, na forma do artigo 133 do Código Tributário Nacional, o adquirente que adquira todos os estabelecimentos comerciais do alienante, pois caso haja a aquisição de apenas um dos fundos de comércio será impossível individualizar o que cada estabelecimento comercial possui de débitos tributários referente a tais tributos, motivo pelo qual o adquirente não pode ser responsabilizado.

Questão que também surge na hipótese da responsabilidade tributária nas hipóteses de aquisição do estabelecimento comercial diz respeito à responsabilização do adquirente frente às multas aplicadas, em decorrência das obrigações tributárias não devidamente adimplidas.

O artigo 133 do Código Tributário Nacional fala da responsabilidade sobre os tributos, não se referindo, em momento algum, a respeito das multas.

Por tal motivo, alguns doutrinadores nacionais entendem que o adquirente não deve se responsabilizar pelas multas. Essa é a opinião, por exemplo, de Luciano Amaro²¹⁵:

“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 penalidade de caráter moratório (embora ali se cuide de atos ou omissões imputáveis aos responsáveis). Se, quando o Código quis abranger penalidade, 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 dúvida houvesse entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código mandaria aplicar o princípio in dubio pro reo”.

²¹⁵ AMARO, Luciano. *Direito. Ob. Cit.* p. 314.

Entretanto, o entendimento com relação a este tema é bastante controverso e não encontra unanimidade na doutrina ou na jurisprudência.

O Superior Tribunal de Justiça posiciona-se no sentido de que o adquirente deve responder pelos tributos e multas devidas pelo estabelecimento comercial adquirido. A Ementa abaixo demonstra este entendimento²¹⁶:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. "Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004).

3. Recurso especial provido.

O Conselho de Contribuintes, por sua vez, possui julgados em que repele a aplicação da responsabilidade sobre as multas aplicadas²¹⁷:

²¹⁶ REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009

²¹⁷ Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 102-20959, 3ª Câmara, Rel. Márcio Machado Caldeira, 20.06.02.

COFINS - SUCESSÃO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - MULTAS - A aquisição de estabelecimento comercial e a continuação da exploração do negócio, mesmo que sob razão social diversa, acarreta a responsabilidade integral do adquirente pelos tributos devidos pelo alienante. Contudo, não responde o sucessor pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em infração cometida pela pessoa jurídica sucedida. Inteligência do art. 133 da Lei n 5.172, de 1966.

COFINS - DECORRÊNCIA - O decidido no processo principal estende-se ao decorrente, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Recurso provido parcialmente.

No entanto, como ocorre nas outras hipóteses de responsabilidade tributária de sucessores estudadas neste trabalho, o melhor entendimento parece ser aquele que considera devida a multa que tenha sido aplicada antes da ocorrência da aquisição do estabelecimento comercial.

Nesta hipótese, a multa já pertence ao patrimônio do fundo de comércio transferido, não causando qualquer surpresa posterior ao adquirente, que quando adquire o estabelecimento comercial já tem pleno conhecimento de todos os ativos e passivos existentes.

Desta forma, todas as penalidades pecuniárias aplicadas ao estabelecimento comercial posteriormente a sua transferência, mesmo que decorrentes de obrigações tributárias ocorridas antes da alienação do fundo de comércio, não devem ser transmitidas para o adquirente, que não tinha ciência de referidas sanções, quando da realização do negócio.

Ora, o adquirente não pode ser surpreendido, após a realização do negócio, com multas decorrentes de obrigações tributárias, de que não tinha notícia. Por tal motivo é que a integração prévia no patrimônio do fundo de comércio de tais penalidades pecuniárias é um bom critério para se verificar de suas transferências ou não para o adquirente.

Sem dúvidas, esta é a solução mais justa e que mais atende aos princípios constitucionais tributários existentes no ordenamento jurídico pátrio.

7.5.4.1. A aquisição do estabelecimento comercial em alienação judicial

Resta, por fim, analisar o disposto no parágrafo 1º do artigo 133 do Código Tributário Nacional, que trata da aquisição do estabelecimento comercial em hipóteses de alienação judicial, mais especificamente em processos de falência ou de recuperação judicial.

Antes da análise específica do tema, é necessário fazer um breve intróito acerca da Lei nº 11.101/05, que instituiu nova sistemática para o processo de falência e introduziu, no sistema jurídico brasileiro, o processo de recuperação judicial.

A nova lei de Falências e Recuperação de Empresas teve origem no Projeto de Lei nº 4.376/1993, apresentado pelo Poder Executivo, no governo de Itamar Franco, sendo, à época, Maurício Corrêa o Ministro da Justiça. Após a votação de 484 emendas e cinco substitutivos, o projeto chegou ao Senado Federal, para análise da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), sob o título de Projeto de Lei da Câmara nº 71/2003.²¹⁸

²¹⁸ Sobre a tramitação do projeto de reforma da Lei de Falências, confira-se o relato, vivenciado por Fábio Ulhoa Coelho e relatado em nota de sua obra *Comentários à nova lei de falências e de recuperação de empresas: (lei nº 11.101, de 9-2-2005)* – 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. XII a IX:

“(O projeto de reforma da Lei de Falências) era tímido, embora já contemplasse inovações de real alcance como a alienação imediata dos bens do falido e normas de profissionalização da administração falimentar. Preocupava-se em demasia com a mudança nas denominações (chamava a concordata preventiva de recuperação judicial e a falência, de liquidação), mas era tecnicamente bem-feito e atendia, em boa parte, à necessidade de atualização da lei falimentar.

A aprovação Câmara dos Deputados ocorreu em 2003, com o texto profundamente transfigurado. Aparentemente não se procedeu a adequada triagem das muitas contribuições recebidas de várias fontes ao longo da década em que se tramitou naquela Casa, e isso resultou em lamentável desastre. Após dez anos de grande (mas improdutivo) esforço, chegara-se ao um texto mal redigido, tecnicamente falho, não sistemático e obscuro.

No Senado, no momento da tramitação pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), foram realizadas diversas audiências públicas. Fui convidado a participar de uma delas, que se realizou em 3 de fevereiro de 2004. Não tinha dúvidas, então, de que a melhor alternativa, sobre o ponto de vista acadêmico e profissional, não seria introduzir umas poucas mudanças pontuais no texto aprovado pela Câmara, mas proceder à sua completa reestruturação, tal o monstro em que se demudara a iniciativa. Mas havia, naquele início do ano, em plena convocação extraordinária do Congresso, uma considerável pressão do Poder Executivo no sentido do aceleração da tramitação do projeto. Por isso, eu não acreditava existisse qualquer espaço político para uma proposta no

O projeto se desenvolveu tendo como objetivo a imposição de uma profunda mudança no sistema falimentar brasileiro, sobretudo com vistas à preservação da empresa em crise – tendência mundial não atendida pelo Decreto-Lei 7.661/45.

Foi assim, então, que a Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005 foi aprovada e publicada naquele mesmo dia, entrando em vigor 120 dias após a publicação.

Por oportuno e pela forma didática, convém transcrever, na íntegra, os princípios informadores da nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas, segundo o substitutivo de Ramez Tebet²¹⁹:

*“1. **Preservação da empresa:** em razão de sua função social, a empresa deve ser preservada sempre que possível, pois gera riqueza econômica, cria emprego e renda, contribuindo para o crescimento e o desenvolvimento social do País. Além disso, a extinção da empresa provoca a perda do agregado econômico representado pelos intangíveis como nome, ponto comercial, reputação, marcas, clientela, rede de fornecedores, know-how, treinamento, perspectiva de lucro futuro, entre outros.*

*2. **Separação dos conceitos de empresa e de empresário:** a empresa é o conjunto organizado de capital e trabalho para a produção ou circulação de bens ou serviços. Não se deve confundir a empresa com a pessoa natural ou jurídica que a controla. Assim, é*

sentido da reestruturação, que, evidentemente, demandaria tempo. Minha avaliação era a de que a superação de algumas deficiências mais graves representaria já uma melhora significativa. Assim, limitei-me, na audiência pública, a insistir na necessidade de aprimoramento no texto da lei, eliminando as incongruências mais sérias, recuperando a tecnicidade de alguns dispositivos e revisando a redação de outros tantos.

Felizmente, Senador Ramez Tebet, relator da matéria no âmbito da CAE, convenceu-se de que o projeto reclamava completa reestruturação. Alguns dias após a última das sessões públicas no Senado, saindo de audiência com o Ministro da Fazenda, ele declarou à imprensa que seu relatório iria demorar um pouco mais, para que o Brasil pudesse contar com uma lei de falências moderna e eficiente. O resultado, para gáudio dos comercialistas atentos à questão, foi muito melhor do que se podia imaginar. Em meados de abril de 2004, o Senador Ramez Tebet apresentou à CAE um excelente substitutivo, produto de ingente trabalho, que restaurou a tecnicidade do projeto.

Penso ter contribuído para isso. Desde a minha participação na audiência pública da CAE em 3 de fevereiro, até o dia 19 de março, enviei ao Senador Ramez Tebet 55 sugestões de emenda e uma lista de 21 pontos que poderiam ser eventualmente aprimorados. Das sugestões de emenda, 33 foram incorporadas ao substitutivo e da lista, pelo menos 10 pontos foram levados em consideração”

²¹⁹ Parecer nº 534 de 2004 sobre o Projeto de Lei da Câmara 71, de 2003 (nº 4.376 na Casa de origem), publicado no Diário do Senado Federal de 10.06.2004, p. 17856-17941.

possível preservar uma empresa, ainda que haja a falência, desde que se logre aliená-la a outro empresário ou sociedade que continue sua atividade em bases eficientes.

3. **Recuperação das sociedades e empresários recuperáveis:** sempre que for possível a manutenção da estrutura organização ou societária ainda que com modificações o Estado deve dar instrumentos e condições para que a empresa se recupere, estimulando, assim, a atividade empresarial.

4. **Retirada do mercado de sociedades ou empresários não recuperáveis:** caso haja problemas crônicos na atividade ou na administração da empresa, de modo a inviabilizar sua recuperação, o Estado deve promover de forma rápida e eficiente sua retirada do mercado, a fim de evitar a potencialização dos problemas e o agravamento da situação dos que negociam com pessoas ou sociedades com dificuldades insanáveis na condução do negócio.

5. **Proteção aos trabalhadores:** os trabalhadores, por terem como único ou principal bem sua força de trabalho, devem ser protegidos, não só com precedência no recebimento de seus créditos na falência e na recuperação judicial, mas com instrumentos que, por preservarem a empresa, preservem também seus empregos e criem novas oportunidades para a grande massa de desempregados.

6. **Redução do custo do crédito no Brasil:** é necessário conferir segurança jurídica aos detentores de capital, com preservação das garantias e normas precisas sobre a ordem de classificação de créditos na falência, a fim de que se incentive a aplicação de recursos financeiros a custo menor nas atividades produtivas, com o objetivo de estimular o crescimento econômico.

7. **Celeridade e eficiência dos processos judiciais:** é preciso que as normas procedimentais na falência e na recuperação de empresas sejam, na medida do possível, simples, conferindo-se celeridade e eficiência ao processo e reduzindo-se a burocracia que atravancava seu curso.

8. **Segurança jurídica:** deve-se conferir às normas relativas à falência, à recuperação judicial e à recuperação extrajudicial tanta

clareza e precisão quanto possível, para evitar que múltiplas possibilidades de interpretação tragam insegurança jurídica aos institutos e, assim, fique prejudicado o planejamento das atividades das empresas e de suas contrapartes.

9. **Participação ativa dos credores:** é desejável que os credores participem ativamente dos processos de falência e de recuperação, a fim de que, diligenciando para a defesa de seus interesses, em especial o recebimento de seu crédito, otimizem os resultados obtidos com o processo, com redução da possibilidade de fraude ou malversação dos recursos da empresa da massa filiada.

10. **Maximização do valor dos ativos do falido:** a lei deve estabelecer normas e mecanismos que assegurem a obtenção do máximo valor possível pelos ativos do falido, evitando a deterioração provocada pela demora excessiva do processo e priorizando a venda da empresa em bloco, para evitar a perda dos intangíveis. Desse modo, não só se protegem os interesses dos credores de sociedades e empresários insolventes, que têm por isso sua garantia aumentada, mas também diminui-se o risco das transações econômicas, o que gera eficiência e aumento da riqueza geral.

11. **Desburocratização da recuperação de microempresas e empresas de pequeno porte:** a recuperação das micro e pequenas empresas não pode ser inviabilizada pela excessiva onerosidade do procedimento. Portanto, a lei deve prever, em paralelo às regras gerais, mecanismos mais simples e menos onerosos para ampliar o acesso dessas empresas à recuperação.

12. **Rigor na punição de crimes relacionados à falência e a recuperação judicial:** é preciso punir com severidade os crimes falimentares, com o objetivo de coibir as falências fraudulentas, em função do prejuízo social e econômico que causam. No que tange à recuperação judicial, a maior liberdade conferida ao devedor para apresentar proposta a seus credores precisa necessariamente ser contrabalançada com punição rigorosa aos atos fraudulentos praticados para induzir os credores ou o juízo a erro.”

Como é possível notar, de fato a nova disciplina concursal inverteu a prioridade da antiga lei. O caráter preponderantemente liquidatório foi substituído, pela busca da recuperação da empresa que se mostre recuperável. A preservação da empresa viável, com a adoção de medidas de saneamento de seu estado de crise passa a ser, portanto, o foco principal do novo sistema, restando a liquidação como solução residual para as hipóteses de recuperação economicamente inviável. Não por outro motivo, foi o primeiro princípio mencionado no substitutivo do Senador Ramez Tebet.

Dentro da nova principiologia e de forma bastante sintetizada, podemos dizer que a Lei nº 11.101/05 teve como principal alteração a própria previsão da recuperação judicial. De forma mais específica, devemos destacar como principais alterações a otimização dos recursos da massa falida, a profissionalização da administração da falência e a modernização do processo.

Pois bem. Como visto, a nova lei de falências trouxe importante inovações para as sociedades empresárias, alterando inclusive matérias tributárias.

Por tal motivo é que, atualmente, existe a disposição prevista no parágrafo 1º do artigo 133 do Código Tributário Nacional, segundo a qual aquele que adquire um estabelecimento comercial através de alienação judicial em processo de falência; ou, filial ou unidade produtiva isolada em processo de recuperação judicial, não responde pelos tributos ou penalidades pecuniárias existentes no fundo de comércio adquirido.

Trata-se de uma medida que visa a incentivar e preservar a continuidade da sociedade empresária que se encontra em crise, fazendo com que haja um privilégio da função social da empresa em detrimento do ente tributante, que não poderá exigir do adquirente os tributos devidos pelo fundo de comércio alienado.

Nesta situação o legislador agiu de forma correta, eis que preferiu incentivar a relação de emprego, a cadeia produtiva e todas as outras consequências decorrentes do funcionamento de uma pessoa jurídica, mesmo que referido incentivo possa de alguma forma trazer prejuízo ao erário, que se verá privado de receber quantias que lhe eram devidas, referentes às obrigações tributárias efetivamente ocorridas.

Por óbvio, contudo, que o privilégio oferecido no parágrafo 1º não pode ser deturpado e servir de fundamento para a prática de fraudes por parte de pessoas ardilosas.

Previendo tais situações, foi editado o parágrafo 2º, anteriormente transcrito, que traz uma série de restrições acerca das pessoas que realmente podem adquirir o estabelecimento comercial em hipóteses de alienação judicial.

Assim, nenhuma pessoa que tenha relação com o falido ou com do devedor em recuperação judicial pode adquirir o fundo de comércio em processos de falência ou de recuperação judicial. Tal medida visa, justamente, colocar freios às tentativas de utilização de regras que privilegiam a função social da empresa, prevista na Constituição Federal de forma ardilosa ou fraudulenta.

É uma solução prudente, que se levada a sério, realmente pode trazer inúmeras vantagens para as sociedades empresárias que se encontram em crise.

CONCLUSÃO

O direito positivo é um fenômeno comunicacional que tem por finalidade prescrever condutas que devem ser seguidas pela sociedade.

Justamente por utilizar-se da linguagem prescritiva, o direito positivo não está livre das contradições, que inúmeras vezes atingem seus textos, tornando suas prescrições bastante imprecisas.

Por tal motivo, é que a ciência do direito, que tem por objeto o estudo do direito positivo, não comporta a existência de contradições. Em outras palavras, é a ciência do direito que, através de sua linguagem descritiva, colocará fim as contradições do direito positivo, deixando incontroversas as prescrições legais para a sociedade.

No entanto, esta não é uma tarefa simples.

Para que sejam eliminadas as contradições, é necessário que exista um fiel estudo dos princípios constitucionais que norteiam o sistema constitucional brasileiro. Sem a aplicação de referidos princípios, que configuram verdadeiras sobre-normas, não se pode falar em validade ou invalidade dos textos legais.

Além disso, é possível afirmar que embora existam vários subsistemas constitucionais, tais como o do direito tributário, o do direito civil, o do direito comercial, etc, sem sombra de dúvidas, todos esses subsistemas se relacionam entre si, o que evidencia uma unidade do direito positivo brasileiro.

E isso não difere quando da análise do tema da sujeição passiva e da responsabilidade tributária.

Primeiro é necessário proceder a análise de referidos temas sob a ótica dos princípios constitucionais norteadores do direito positivo e, por fim, é imprescindível que haja a relação entre os mais diversos ramos do direito, para que se entenda perfeitamente a finalidade das normas que estabelecem a sujeição passiva e a responsabilidade tributária.

A título de exemplo, é impossível deixar de aplicar o princípio da capacidade contributiva quando da análise da responsabilidade dos sucessores pelo falecimento do contribuinte, prevista no artigo 131, inciso II, do Código Tributário Nacional e,

ainda, deixar de analisar os efeitos da sucessão, previstos no direito civil, mas que interferem sobremaneira sobre a matéria tributária em análise.

Pois bem. Por tal motivo é que se pode afirmar que existe uma previsão constitucional de quem deve ser considerado contribuinte, ou seja, o sujeito passivo da relação jurídica tributária, desencadeada pela ocorrência do fato impositivo no mundo fenomênico.

Esta conclusão é facilmente alcançada quando se faz uma interpretação sistemática do sistema constitucional brasileiro. Ora, a Constituição Federal em matéria tributária tratou de todos os assuntos pertinentes, deixando ao legislador infraconstitucional pequena margem de discricionariedade, motivo pelo qual, todas as matérias de relevância são tratadas no texto rígido da Carta Magna.

Dentre as matérias que foram tratadas, está a repartição de competências, que destina a cada ente político um determinado número de impostos. Além disso, a Constituição Federal também disciplina quais são as materialidades que podem ser tributadas. Assim, não há dúvidas de que, interpretando-se o texto constitucional e utilizando os princípios do direito positivo, chega-se aos sujeitos passivos possíveis de cada imposto, que não podem jamais ser alterados pelos legisladores infraconstitucionais em textos legais emanados pelos poderes competentes.

Ademais, o mesmo raciocínio deve ser utilizado para as hipóteses de responsabilidade tributária.

Os responsáveis tributários são pessoas que não realizam a materialidade da regra-matriz de incidência tributária, não se configurando, portanto, como sujeitos passivos. Tais pessoas são eleitas pelo Código Tributário Nacional para cumprirem a obrigação tributária, no lugar do verdadeiro contribuinte.

Contudo, a eleição de terceiros não deve ser livre e arbitrária. Apesar de não realizar a materialidade prevista no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, o terceiro eleito deve ter uma vinculação, com referida materialidade ou com o verdadeiro sujeito passivo da relação jurídica tributária. Isto deve acontecer em todas as espécies de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional: a responsabilidade de terceiros, a responsabilidade dos sucessores e a responsabilidade por infrações.

Importante destacar, ainda, que a regra que estipula a responsabilidade tributária não possui natureza tributária. Na verdade, referida regra deflagra uma relação jurídica de cunho administrativo entre o terceiro e o contribuinte, visto que este é o único sujeito passivo da relação jurídica tributária desencadeada com a verificação do fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Porém, referida relação jurídica de cunho administrativo forçará o terceiro eleito a cumprir uma obrigação de pagar um valor determinado para o Estado.

Além disso, a regra de cunho administrativo, relativa à responsabilidade tributária, pode ou não ter caráter sancionatório, dependendo da hipótese. Há situações em que a conduta que gera a responsabilidade tributária é uma conduta lícita, tal como a responsabilidade dos sucessores quando há o falecimento do contribuinte, ou a responsabilidade das pessoas jurídicas que incorporam outra sociedade empresária e passam a ser responsáveis pelos tributos por esta devidos. Nada de ilícito há nisso, mesmo porque, o contribuinte desapareceu, sendo impossível, portanto, que o fisco exija o tributo de tais sujeitos passivos.

Há outras situações, todavia, que podem, sim, ser consideradas ilícitas e, por tal motivo, a responsabilidade tributária deve ser entendida como uma norma punitiva. São os casos, por exemplo, de responsabilidade por infrações.

Portanto, pode-se concluir que a regra que institua uma responsabilidade tributária jamais terá natureza tributária, pois desencadeará uma relação jurídica de cunho administrativo. O responsável jamais realizará os critérios materiais descritos nas hipóteses de incidência dos tributos. Muito pelo contrário: a obrigação tributária nasce a partir da realização do critério material pelo contribuinte e somente após tal ocorrência é que incide a regra da responsabilidade. Portanto, o responsável não é parte integrante da relação jurídica tributária.

E mais, o dispositivo legal que instituir responsabilidade pode ou não ter caráter sancionatório/punitivo, de acordo com o que prescrever o antecedente de referida norma. Em outras palavras, se o antecedente da norma instituidora da responsabilidade prescrever o não cumprimento de determinada conduta prevista no conseqüente da norma tributária (fato ilícito), determinando, por tal motivo, a instauração da relação jurídica administrativa da responsabilidade, haverá uma regra de caráter punitivo. No entanto, caso o antecedente da regra de responsabilidade

preveja a ocorrência de um fato lícito, a relação jurídica administrativa da responsabilidade que será desencadeada, não terá caráter sancionatório.

Com relação especificamente à responsabilidade tributária dos sucessores, tema central desta dissertação, as conclusões mais importantes são as seguintes:

O artigo 130 do Código Tributário Nacional estabelece a responsabilidade por sucessão dos adquirentes de imóveis. Trata-se de uma hipótese de responsabilidade que tem natureza administrativa, mas não possui cunho sancionatório, eis que decorre da aquisição de bem imóvel, que é um ato lícito previsto no ordenamento jurídico brasileiro.

Destaca-se que o adquirente somente pode ser responsabilizado pelos débitos tributários que tinha ciência no momento da aquisição. Qualquer outro débito que surja após o momento da aquisição do imóvel, isto é, que for constituído definitivamente após a transferência do bem, não poderá ser repassado para o adquirente, já que este não possuía meios hábeis de verificar a existência de referida dívida.

Além disso, o adquirente do imóvel, caso não tenha sido zeloso e prudente quando da aquisição do bem, não pode ingressar com uma ação de regresso contra o alienante, a fim de se ressarcir dos valores por ele pagos a título de tributos em atraso. Não é o pagamento do tributo que faz com que a relação jurídica tributária se extinga, mas sim a transferência de propriedade do bem imóvel. Na verdade, a sucessão é a causa extintiva da relação entre o contribuinte e o ente tributante.

Ademais, não existe enriquecimento sem causa por parte do sucedido. Isto porque, o sucessor, adquirente do imóvel, possuía todas as condições necessárias de se proteger acerca da sucessão da dívida tributária. No momento da realização do negócio, o responsável tributário deveria ter tomado as cautelas necessárias e fazer constar do título aquisitivo prova da quitação dos tributos.

Pode-se concluir, desta maneira, que, uma vez tendo o adquirente se tornado responsável pela dívida tributária do imóvel adquirido, ele aceitou a sucessão da dívida, ainda, que tacitamente.

O artigo 131, por seu turno, trata das hipóteses de responsabilidade pessoal dos sucessores.

O inciso I trata da responsabilidade pela aquisição de bens. No presente trabalho, a premissa adotada com relação a referido dispositivo legal é no sentido de que tal inciso disciplina tão somente a aquisição de bens móveis ou semoventes, caso contrário, haveria um esvaziamento do artigo 130, acima comentado.

Também é uma hipótese de regra de responsabilidade não sancionatória, já que a aquisição de bens é conduta lícita no ordenamento jurídico.

Assim como no artigo 130, quando se adquire qualquer bem em leilão judicial, o adquirente, de certa forma, está auxiliando o próprio Poder Judiciário, já que a pretensão de outrem está sendo satisfeita. Por tal motivo, não deve o adquirente ser responsável pelas dívidas do bem adquirido, pois a sub-rogação dos débitos deve se dar em relação ao preço e não em relação às coisas.

Os incisos II e III do artigo 131 do Código Tributário Nacional tratam da responsabilidade pessoal dos sucessores na hipótese de falecimento do contribuinte. É uma hipótese de responsabilidade tributária decorrente de *causa mortis*, que, no entanto, não pode ser considerada como de cunho sancionatório.

O principal ponto relativo à sucessão pela morte do contribuinte diz respeito à extensão do termo “responsabilidade”, já que o Código Tributário Nacional diz que os sucessores são responsáveis pelos tributos devidos. Há grande divergência, assim, no sentido dos sucessores serem responsáveis tão somente pelos tributos devidos pelo falecido ou se além dos tributos, as penalidades pecuniárias também passam a ser de responsabilidade dos sucessores.

Contudo, após a análise detalhada da hipótese prevista, bem como através da interpretação sistemática dos institutos, pode-se concluir que para se afirmar acerca da responsabilidade dos sucessores, o ponto crucial que deve ser verificado diz respeito ao momento da constituição definitiva do crédito tributário.

Em outras palavras, se, no momento da morte, o crédito tributário já estava integrado ao patrimônio do falecido, constituindo um passivo em referido patrimônio, os sucessores devem responder por sua integralidade, seja com relação aos valores de tributos ou de multas. Agora, se o crédito tributário for constituído definitivamente após a morte do contribuinte, somente os valores relativos ao tributo é que passarão a integrar o patrimônio a ser partilhado, motivo pelo qual, os sucessores não devem responder pelo pagamento das multas.

Nunca é demais lembrar, por derradeiro, que a responsabilidade dos sucessores somente pode existir até o limite do patrimônio recebido do falecido, no momento da partilha.

O artigo 132 do Código Tributário Nacional elenca as hipóteses de responsabilidade dos sucessores quando da ocorrência de operações societárias, mais especificamente da fusão, incorporação, cisão e transformação das sociedades empresárias.

São hipóteses de responsabilidade tributária não sancionatórias, eis que decorrentes de atos lícitos, além do que, como toda norma que institui a responsabilidade tributária, tem caráter administrativo e não tributário propriamente dito.

É preciso, primeiramente, afirmar que com relação à transformação, não há que se falar em responsabilidade do sucessor, já que este instituto não gera qualquer transferência de patrimônio para terceiros, eis que é tão somente uma forma de modificação do tipo societário.

Com relação à fusão e à incorporação, o ponto de maior interesse também diz respeito à responsabilidade pelas multas. Uma vez mais, pode-se concluir que o que deve ser levado em consideração para verificar-se acerca da responsabilidade do sucessor pelas penalidades pecuniárias é o momento da constituição definitiva do crédito tributário.

Em outras palavras, se o crédito tributário já estava definitivamente constituído no momento da ocorrência da operação societária, tanto os tributos quanto as multas devidas já faziam parte do patrimônio da sociedade fusionada ou incorporada, motivo pelo qual, a pessoa jurídica sucessora deve ser responsabilizada pelos tributos e penalidades pecuniárias existentes.

Além disso, a declaração do débito pelo contribuinte também é fator determinante nesta hipótese de responsabilidade tributária. Se declarados os débitos anteriormente à operação societária efetivada deve ser entendido que as dívidas já faziam parte da pessoa jurídica sucedida, motivo pelo qual a sucessora deve responder integralmente pelo pagamento dos tributos e eventuais penalidades pecuniárias. No entanto, se não houve declaração e a fiscalização, bem como o

lançamento ocorreram posteriormente à fusão ou incorporação, não há que se falar em responsabilidade da empresa sucessora.

No tocante à cisão, o Código Tributário Nacional não faz qualquer menção à responsabilidade dos sucessores quando da ocorrência desta operação societária. Contudo, como o direito não pode ser lacunoso, conclui-se que o fundamento de validade da responsabilidade tributária do sucessor quando da ocorrência de uma cisão de pessoa jurídica, deve ser a lei das sociedades anônimas. É notório que esta não é a melhor solução. Entretanto, enquanto o Código Tributário Nacional não for alterado para incluir referido instituto no artigo 132, outra solução não há.

Para a análise da responsabilidade tributária em casos de cisão, é importante separar as hipóteses de cisão parcial, daquelas em que ocorre a cisão total.

Na cisão parcial, há solidariedade com relação aos deveres e obrigações tributárias preexistentes à operação societária entre a sociedade cindida e as pessoas jurídicas que absorveram parcelas do patrimônio daquela.

Por outro lado, quando há cisão total, em que existe a extinção da sociedade cindida, haverá solidariedade pelo pagamento dos débitos tributários com relação às pessoas jurídicas que absorveram o patrimônio da sociedade extinta.

Note-se que são situações jurídicas distintas: na cisão parcial, a solidariedade ocorre entre a pessoa jurídica preexistente, que foi cindida, e todas as demais sociedades que absorveram parte do patrimônio dela; por outro lado, na cisão total, em que existe a extinção da sociedade preexistente, a solidariedade ocorrerá entre as pessoas jurídicas que absorverem o patrimônio da sociedade empresária extinta.

Por fim, o artigo 133 do Código Tributário Nacional disciplina a responsabilidade tributária dos adquirentes de estabelecimento comercial.

Trata-se de uma hipótese de sucessão por ato *inter vivos* e que jamais pode ser caracterizada como sanção por ato ilícito, já que a transmissão empresarial é uma medida prevista no ordenamento jurídico nacional.

A responsabilidade do adquirente do estabelecimento comercial pode ser integral, se o alienante não mais explorar a atividade comercial negociada (inciso I); ou, subsidiária, se o alienante continuar a exploração da atividade comercial ou iniciar nova atividade comercial, idêntica ou não à anterior, dentro de seis meses da data da alienação do fundo de comércio (inciso II).

Quando o inciso I do artigo 133 fala em responsabilidade integral do sucessor, na verdade, está havendo a previsão da exclusão do benefício de ordem, podendo, desta maneira, o fisco cobrar os valores dos tributos devidos exclusivamente do adquirente do fundo de comércio.

Todavia, se este não tiver patrimônio suficiente para adimplir a dívida, não há dúvidas de que o fisco poderá voltar-se contra o alienante, que mesmo tendo vendido seu estabelecimento comercial, continua responsável pelos tributos devidos e deverá, então, responder com seus bens pelo pagamento dos débitos, ainda que tenha cessado a exploração da atividade comercial.

No tocante ao inciso II do artigo 133 do Código Tributário Nacional, o adquirente será responsável de forma subsidiária, já que o alienante ou continua explorando a atividade comercial ou inicia a exploração dentro de até seis meses contados da data da venda do estabelecimento comercial.

Trata-se de uma hipótese em que o benefício de ordem é respeitado, já que primeiro deverão ser executados os bens do alienante e, caso esses sejam insuficientes, o fisco poderá executar os bens do adquirente.

Enfim, muitas são as discussões que afloram quando é analisado o tema da responsabilidade tributária.

No entanto, o importante é ter em mente que referido tema somente pode ser analisado levando-se em consideração os princípios constitucionais estudados no capítulo primeiro desta dissertação, caso contrário, muitas arbitrariedades poderão ser cometidas ao se efetuar a responsabilização de terceiros, que não realizam as materialidades da regra-matriz de incidência tributária, em relação aos tributos devidos pelos verdadeiros sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias.

A doutrina e a jurisprudência não devem permitir tais abusos, motivo pelo qual muita reflexão deve haver, a fim de coadunar os entendimentos mais acertados a respeito do tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUERO, Antonio Agulló. *La prohibición de confiscatoriedad en el Sistema Tributario Español*. In Revista de Direito Tributário nº 42.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 5ª edição. Saraiva. 2000. São Paulo.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. Malheiros. 2006. São Paulo.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. Revista dos Tribunais.

_____. *IPTU – Progressividade*. Revista de Direito Tributário nº 56.

_____ e BARRETO, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. In Revista de Direito Tributário nº 49.

_____. *República e Constituição*. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. 2ª edição. Malheiros. 2004. São Paulo.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª edição. Forense. 2006. Rio de Janeiro.

BARBOSA, Ruy. *Oração aos moços*. In Escritos e Discursos Seletos. José Aguilar. 1960. Rio de Janeiro.

BARRETO FILHO, Oscar. *Teoria do Estabelecimento Comercial – Fundo de Comércio ou Fazenda Mercantil*. 2ª Edição. Saraiva. 1998. São Paulo.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. Saraiva. 1991. São Paulo.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. Dialética. 2000. São Paulo.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Lejus. 1998. São Paulo.

BEZERRA FILHO, Manoel Justino. *Lei de recuperação de empresas e falências comentada: Lei 11.101/2005: comentário artigo por artigo*. 4ª Edição. Editora Revista dos Tribunais. 2007. São Paulo.

BOBBIO, Norberto. *Teoria general del derecho*. 2ª ed. Editorial Temis. 1992. Colômbia.

BORGES, Souto Maior. *Isenções do ICM por convênio e o art. 23, § 6º, da Emenda Constitucional n.1 de 1969*. In Revista de Direito Público nº 17.

_____. *Obrigação tributária*. 2ª edição. Malheiros. 1999. São Paulo.

BULGARELLI, Waldirio. *Fusões, incorporações e cisões de sociedades*. 6ª Edição. Atlas. 2000. São Paulo.

_____. *Sociedades Comerciais*. 10ª edição. Atlas. 2001. São Paulo.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. A nova lei de recuperação de empresas e falências: repercussão no direito do trabalho (Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005). In: *Revista do Tribunal Superior do Trabalho*, v. 73, nº 4, out-dez/2007.

CAMPINHO, Sérgio. *Falência e recuperação de empresa: o novo regime da insolvência empresarial*. 3ª Edição. Renovar. 2008. Rio de Janeiro.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU – Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. Juruá. 2000. Curitiba.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros. 2006. São Paulo.

_____. *ICMS*. Malheiros. 2006. São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A prova no procedimento administrativo tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário. Dialética, nº 34. 1998. São Paulo.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 16ª edição. Saraiva. 2004. São Paulo.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª edição. Saraiva. 2004. São Paulo.

_____. *Direito tributário: Linguagem e Método*. Noeses. 2008. São Paulo.

_____. *Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários*. In Direito nº 2, publicação semestral do Programa de Pós-Graduação da PUC/SP.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. Lael, 1974. São Paulo.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações das Leis nº 9.457, de 5 de maio de 1997, e nº 10.303, de 31 de outubro de 2001*. Volume 4. 3ª Edição. Saraiva. 2003. São Paulo.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 12ª Edição. Atlas. 2002. São Paulo.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à nova lei de falências e de recuperação de empresas: (Lei nº 11.101, de 9-2-2005)* – 4ª Edição. Saraiva. 2007. São Paulo.

_____. *Curso de Direito Comercial – Direito de Empresa*. Vol. 2. Saraiva. 2007. São Paulo.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª Edição. Forense. 2006. Rio de Janeiro.

_____. *Manual de Direito Tributário*. Forense. 2000. Rio de Janeiro.

_____. *Teoria e prática das multas tributárias*. Forense. 1999. Rio de Janeiro.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3ª Edição. Malheiros. 2003. São Paulo.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Competências Municipais*. In Estudos de Direito Público – Revista da Associação dos Advogados da Prefeitura do Município de São Paulo nº 4. 1983.

De Placido e Silva. *Vocabulário Jurídico*. 14ª Edição. Atualizado por Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Forense. 1998. Rio de Janeiro.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade do Direito Tributário*. Justiça Tributária. Max Limonad. 1998. São Paulo.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. Vol. I. Malheiros. 2001. São Paulo.

_____; GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria geral do processo*. 14ª Edição. Malheiros. 1998. São Paulo.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Forense. 1993. Rio de Janeiro.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária: Conceitos fundamentais*. In Responsabilidade Tributária. Dialética. 2007. São Paulo.

_____. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. Noeses. 2005. São Paulo.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. Atlas. 1993. São Paulo.

GIARDINA, Emílio. *Apud* Geraldo Ataliba e Cleber Giardino. *Imposto de renda – Capacidade contributiva – Aparência de riqueza – Riqueza fictícia – ‘Renda’ escritural – Intributabilidade de correções monetárias*. In *Revista de Direito Tributário* nº 38.

GIARDINO, Cleber. *Responsabilidade Jurídica Tributária (e o aspecto pessoal que a integra)*. In *Revista de Direito Público* nº 25.

_____. *Responsabilidade tributária – ICM – Substituição Tributária – Lei Complementar 44/83*. In *Revista de Direito Tributário* nº 34.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 17ª Edição. Atualizada por Humberto Theodoro Júnior. Forense. 2000. Rio de Janeiro.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – Pressupostos constitucionais*. Malheiros. 1997. São Paulo.

_____. *Princípios informadores do ‘critério pessoal da regra matriz de incidência tributária*. In *Revista de Direito Tributário* nº 23/24.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. Dialética. 2002. São Paulo.

JARACH, Dino. *El hecho imponible*, 2ª edição. Abeledo Perrot. Buenos Aires.

_____. *O fato imponible – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. Tradução de Djalma de Campos. Revista dos Tribunais. 1989. São Paulo.

JUNQUEIRA, Helena Marques. *A responsabilidade tributária dos sócios e administradores da pessoa jurídica*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário. 2002. São Paulo.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. Revista dos Tribunais. 1987. São Paulo.

_____. *Princípios constitucionais tributários*. In Caderno de Pesquisas Tributárias. Resenha Tributária. 1993. São Paulo.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*. Tese apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito Tributário. 1985. São Paulo.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 4ª edição. Armênio Machado. 1976. Coimbra.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria geral do tributo*. Manole. 2007. São Paulo.

_____. *Relación jurídico-tributaria – La obligación tributaria*. In Revista de Direito Tributário nº 41.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial*. Quartier Latin. 2007. São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional – Volume II*. 2ª edição. Atlas. 2008. São Paulo.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. Malheiros. São Paulo.

MARCATO, Antonio Carlos. *Procedimentos Especiais*. 13ª edição. Atlas. 2007. São Paulo.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. Max Limonad. 2000. São Paulo.

MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. 2ª edição. Forense. 1958. Rio de Janeiro.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 5ª edição. Freitas Bastos. 1951.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 5ª Edição. Dialética. 2004. São Paulo.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. Malheiros. 3ª edição. 1997. São Paulo.

_____. *Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com Emenda Constitucional superveniente*. In Revista Trimestral de Direito Público nº 23.

_____. *O Edital nas Licitações*. In Revista de Direito Público nº 39.

MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. Atualizado por Ricardo Negrão. Volume 3. Tomo 1. Bookseller. 2003. Campinas.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Junior. Revista dos Tribunais. 1978. São Paulo.

MORO, Maitê. *Direito de Marcas: abordagem das marcas notórias na Lei 9.279/1996 e nos acordos internacionais*. Revista dos Tribunais. 2003. São Paulo.

MURTA, Antonio Carlos. *Responsabilidade tributárias dos sócios. Sociedades por quotas de responsabilidade limitada*. 1ª edição. Del Rey. 2001. Belo Horizonte.

NERY JR., Nelson. *Princípios do processo civil na constituição federal*, 6ª edição. Revista dos Tribunais. 2000.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, Volume II. 1997. Forense. Rio de Janeiro.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 7ª edição. Atlas. São Paulo.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Regra Matriz de Incidência Tributária. In Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Forense. 2005. Rio de Janeiro.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*. Forense. 2002. Rio de Janeiro.

_____. *Sujeição passiva tributária: O processo da causalidade jurídica tributária segundo um modelo analítico-normativo*. Dissertação para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, apresentada perante a PUC/SP. 1997. São Paulo.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 1º Volume. 22ª Edição. Saraiva. 1995. São Paulo.

_____. *Curso de Direito Comercial*. 2º Volume. 20ª Edição. Saraiva. 1995. São Paulo.

RESTIFFE, Paulo Sérgio. *Recuperação de empresas: de acordo com a Lei 11.101, de 09-02-2005*. Manole. 2008. Barueri-SP.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil – Direito das Coisas*. Volume 5. Saraiva. 1997. São Paulo.

ROMAN, Anna Sylvia Moresi. *O destinatário constitucional da carga tributária: sujeição passiva na obrigação tributária*. Dissertação apresentada junto a PUC/SP, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário. 1997. São Paulo.

SARTIN, Agostinho. *Sujeição Passiva no ICM*. In Revista de Direito Tributário nº 25.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 11ª edição. Malheiros. 1996. São Paulo.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Póstuma. 1975. São Paulo.

SOUZA JR., Francisco Satiro e PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência: lei 11.101/2005 – Artigo por artigo – 2ª Edição*. Editora Revista dos Tribunais. 2007. São Paulo.

TEBET, Ramez. Parecer nº 534 de 2004 sobre o Projeto de Lei da Câmara 71, de 2003 (nº 4.376 na Casa de origem), publicado no Diário do Senado Federal de 10.06.2004, p. 17856-17941.

TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del Derecho*, Porrúa. 1980. México.

THEODORO JR., Humberto. *A garantia fundamental do devido processo legal e o exercício do poder de cautela no direito processual civil*. Revista dos Tribunais nº 665. 1991.

_____. *Curso de Direito Processual Civil – Volume 2*. 40ª edição. Forense. 2006. Rio de Janeiro.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Renovar. 1993.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Irretroatividade da lei tributária – Irretroatividade e anterioridade – Imposto de renda e empréstimo compulsório*. Revista de Direito Tributário nº 45.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Direito das Sucessões – Volume VII*. Atlas. 2004. São Paulo.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. Noeses. 2005. São Paulo.

VILLEGAS, Hector B. *Curso de finanzaz, derecho financiero y tributário*. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 2005. Buenos Aires.

_____. *Infracciones y Sanciones en el Derecho Penal Tributario Brasileño*. In Revista de Direito Público nº 31.

WAMBIER, Luiz Rodrigues, Coordenador. *Curso Avançado de Processo Civil. Volume 2 – Execução*. 9ª edição. Revista dos Tribunais. 2007. São Paulo.

ZUNINO, Jorge Osvaldo. *Fondo de Comercio*. 2ª Edição. Astrea. 2000. Buenos Aires.