

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa.– Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-526-

3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Sociedade. 3. Gestão. 4. Administração.
XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (26 : 2017 : São Luís/MA, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidade Federal do Maranhão -
UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
[www.portais.ufma.br/PortalUfma/
index.jsf](http://www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf)

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVI Congresso Nacional do CONPEDI se realizou em um momento de inflexão do pensamento jurídico nacional. Apesar das controvérsias existentes quanto à proposta de reforma previdenciária a ser, eventualmente, votada no Congresso Nacional, a efetividade da reforma trabalhista recentemente vigente no país e mesmo quanto aos julgados associados aos crimes de corrupção, percebe-se, também, movimentação quanto à apresentação à sociedade brasileira da denominada "reforma tributária". Neste livro, contendo inúmeros trabalhos de mais alta qualidade e com profundidade surpreendente, se considera que a maioria dos seus autores encontrar-se ainda nos primórdios de seus estudos pós graduados, identifica-se, sobremaneira, reflexões afetas às limitações ao Poder de Tributar, como àquelas voltadas para as hipóteses de imunidade tributária, sejam de templos de qualquer culto, das entidades beneficentes de assistência social e imunidade recíproca quando da responsabilidade na sucessão; aplicação de tributos em espécie como nos casos do ITCMD, ISSQN e mesmo, considerando nossa contemporaneidade tecnológica, a possível modalidade da tributação sobre produtos impressos em 3D; questões afetas ao tão sofrido orçamento como sustentabilidade financeira e ambiental do Estado, efetividade das políticas públicas tributárias em dentro outras, controle orçamentário sob a perspectiva da participação social.

O desafio que se revela, aqui e alhures, é dar concretude às nossas provocações e indagações já que a elaboração, criação e apresentação de articulados deste jaez não poderão, apenas e simplesmente, se quedar no âmbito do espaço do CONPEDI. Devemos, quando e se possível, tentar carrear esforços para que nossos pensamentos, traduzidos na excelência deste livro, chegue à sociedade brasileira para que possamos contribuir com um mínimo de nosso pensamento, para fazer com que este país se revele no futuro menos injusto e cruel para a maior parte de sua população, mormente quanto à busca de uma tributação que para seus operadores deve evoluir para um padrão de maior racionalidade e equilíbrio quanto sua carga todos nós imposta.

Boa leitura!

Profa. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - UNIMAR

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA: MODALIDADES; LIMITES NORMATIVOS E ANÁLISE CRÍTICA DAS NORMAS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

TAX LIABILITY: MODALITIES; REGULATORY LIMITS AND CRITICAL ANALYSIS OF THE RULES OF THE NATIONAL TAX CODE

Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo ¹

Resumo

As normas legais referentes à sujeição passiva tributária contidas no Código Tributário Nacional são objeto de várias críticas doutrinárias, principalmente quanto à definição das suas modalidades e a respeito dos limites normativos para a implementação de cada uma destas modalidades. Faz-se necessário analisar e conceituar, sob o prisma das normas constitucionais, todas as possíveis hipóteses de sujeição passiva tributária, bem como se interpretar criticamente as normas contidas no Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Sujeição passiva tributária, Responsabilidade tributária, Substituição tributária, Contribuinte, Destinatário legal tributário

Abstract/Resumen/Résumé

The legal norms regarding tax liability in the National Tax Code are the subject of several doctrinal criticisms, mainly regarding the definition of its modalities and the normative limits for the implementation of each of these modalities. It is necessary to analyze and conceptualize, under the prism of the constitutional rules, all the possible hypotheses of tax liability, as well as to interpret critically the norms contained in the National Tax Code.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax liability, Tax substitution, Direct liability subject, Indirect liability subject, Taxpayer, Legal tax recipient

¹ Mestrando em Direito Público pela UFBA-Universidade Federal da Bahia

1 INTRODUÇÃO

O fenômeno jurídico da incidência tributária faz nascer para o Fisco o direito subjetivo de exigir de alguém o cumprimento de uma prestação pecuniária ou de uma obrigação de fazer. Este alguém é denominado sujeito passivo tributário, pois ocupa o polo passivo da obrigação tributária, enquanto o Fisco figura no polo ativo.

Assim, a hipótese de incidência tributária, ou antecedente da norma de incidência tributária, formada pelo critério material – conduta do sujeito passivo; critério espacial – local onde é praticada esta conduta; e critério temporal – momento da ocorrência da conduta; quando concretizada, enseja na ocorrência do consequente da norma de incidência tributária, constituído pelo critério pessoal, formado pelo sujeito ativo e sujeito passivo; e pelo critério quantitativo, composto por base de cálculo e alíquota.

Desta forma, uma vez praticada certa conduta prevista na lei, em determinado lugar e tempo, o agente que a praticou passa a figurar como sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, que consiste em entregar ao sujeito ativo uma determinada quantia em dinheiro (obrigação tributária principal prevista no artigo 113, §1º, do CTN), ou, ainda, em uma obrigação de fazer ou não fazer relativa a uma conduta de natureza instrumental (obrigação acessória prevista no artigo 113, §2º do CTN).

A sujeição passiva tributária pode decorrer da prática do fato gerador¹; da ocorrência de norma posterior que modifique o polo passivo; ou de uma norma concomitante à hipótese de incidência tributária que altere o critério pessoal do consequente da norma de incidência.

Assim, o sujeito passivo pode ser, respectivamente, o contribuinte, o responsável por transferência ou o substituto tributário.

O presente trabalho tem como intuito conceituar todas estas modalidades de sujeição passiva, definir os limites normativos para a implementação de cada uma delas e analisar criticamente os dispositivos do Código Tributário Nacional que versam sobre sujeição passiva tributária.

¹ Muitas vozes na doutrina, como a de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 245-249), alertam que a expressão “*fato gerador*”, nada obstante ser a mais utilizada, não é a mais correta, ademais faz menção a outras denominações: “*Fala-se em situação base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato impositivo, hipótese de incidência, fato gerador, etc.*”. O referido autor adota a expressão hipótese tributária para designar a prescrição geral e abstrata e fato jurídico tributário para denominar a projeção factual daquela. Por outro lado, Geraldo Ataliba (2000, p. 58-68) prefere chamar de hipótese de incidência e fato impositivo.

1.1 Contribuinte

A obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador, o qual se configura com a concretização, no mundo fenomênico, da situação hipotética prevista de forma geral e abstrata na lei.

Esta lei que institui o tributo é editada conforme as normas de competência previstas na Constituição, que descrevem as condutas em razão das quais os entes tributantes estão autorizados a instituir tributos. Os artigos 153, 155 e 156, por exemplo, outorgam à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para instituírem impostos sobre certas situações fáticas.

Estas condutas ensejadoras da cobrança do tributo traduzem situações dotadas de relevância econômica, que revelam a riqueza das pessoas envolvidas. A relevância econômica é imprescindível à imposição do tributo, pois o Estado só pode se apropriar de parcela de riqueza existente. Admitir-se a tributação de situações desprovidas de conteúdo econômico, conferindo ao Estado o poder de escolher qualquer fato como hipótese de incidência do tributo, acarretaria na eleição arbitrária de situações isoladas, o que, conforme os ensinamentos de Marçal Justen Filho (1986, p. 51), configuraria nítida punição e não tributo:

[...] não se caracteriza um tributo (seja imposto, seja taxa, seja contribuição) se a exigência de pagamento não estiver referida à verificação de uma situação fática (hipoteticamente descrita no pressuposto normativo) que tenham uma relevância econômica (ou seja, economicamente avaliável). E é assim porque, primeiramente, a destinação tributária (arrecadação de recursos financeiros) pressupõe a existência de recursos econômicos, de riquezas. Por outro lado, a irrelevância econômica do pressuposto fático eleito para integrar a materialidade da hipótese de incidência assemelharia a figura normativa a uma punição.

Diante disto, constituem materialidade das hipóteses de incidência, por exemplo, a propriedade de um automóvel ou de imóvel (IPVA e IPTU), a prestação de um serviço (ISS), a venda de uma mercadoria (ICMS), auferir renda (IR). Em todas estas situações, há uma presunção de riqueza possuída por aquele que pratica o fato gerador. Dessa forma, a propriedade do automóvel ou do imóvel que dá ensejo à incidência do IPVA ou IPTU representa um patrimônio do contribuinte e, por conseguinte, reflete a sua capacidade econômica, assim como a remuneração recebida pela prestação de um serviço, ou o preço da venda da mercadoria, e, por fim, a própria renda auferida pelo trabalho pessoal ou decorrente do investimento do capital.

Por tudo isso, da materialidade da hipótese de incidência se infere o sujeito passivo da obrigação tributária. Ou seja, a princípio, só poderá ser eleito como sujeito passivo aquele titular da riqueza representada na conduta que faz nascer o dever de pagar o tributo.

Assim, o sujeito passivo do IPVA é o proprietário do veículo, bem como o prestador do serviço é quem deve o ISS, o comerciante que aliena a mercadoria deve recolher o ICMS, e o dono da renda auferida deve pagar o IR.

Por conta disso, Hector Villegas (1980, p. 109-110) defende a existência da figura do destinatário legal tributário, que é o titular da riqueza tributada, ou seja, aquele que detém a capacidade contributiva:

*Recebe o nome convencional de contribuinte o **destinatário legal tributário** que deve pagar o tributo ao fisco. Por estar a ele referido o mandamento de pagar o tributo, passa a ser sujeito passivo da relação jurídica tributária principal.*

*Logicamente trata-se de um devedor a título próprio. É aquele cuja **capacidade contributiva** o legislador teve normalmente em conta ao criar o tributo; é o **realizador do fato impositivo** e é, por conseguinte, quem sofre, em seus bens, o detrimento econômico tributário. (grifos adotados)*

Assim, Hector Villegas assevera que o contribuinte é aquele que tem a obrigação de pagar o tributo ao Fisco, portanto, considera um equívoco denominar contribuinte quem pratica o fato impositivo, mas não integra o polo passivo da obrigação tributária porque é substituído por terceiro indicado na lei.

Portanto, segundo o jurista argentino, o destinatário legal tributário é quem pratica o fato gerador da obrigação tributária. Acaso o destinatário seja eleito como sujeito passivo da obrigação tributária poder-se-á chamá-lo de contribuinte, de outro modo, ocorrendo a incidência de uma norma que eleja outra pessoa como responsável pelo recolhimento do tributo, não haverá a figura do contribuinte, apenas a do destinatário legal tributário e a do responsável.

Esta crítica de Hector Villegas é ressaltada por Marçal Justen Filho (1986, p. 261), que chama atenção para as palavras acima citadas para concluir que a expressão “*destinatário legal tributário*” é mais acertada que a expressão “*contribuinte*”, disseminada na doutrina:

Em suma, trata-se de uma especificação geralmente oculta pela doutrina tradicional, que usa generalizada e indevidamente a expressão contribuinte. VILLEGAS, ao contrário, observou somente caber a expressão contribuinte para indicar o sujeito passivo tributário que está em relação à situação descrita abstratamente na materialidade da hipótese de incidência. Portanto, contribuinte indica uma categoria de sujeito passivo. Diríamos nós – trata-se de terminologia referida à determinação subjetiva do mandamento.

[...]

Daí VILLEGAS observar que a destinação da regra tributária induz que, normal e usualmente, a condição de contribuinte recairá sobre a pessoa que está em relação

com a riqueza evidenciada pela situação contida na materialidade da hipótese de incidência.

Portanto, essa pessoa seria a destinatária da condição de sujeito passivo tributário. E, nesses termos, aludiu a “destinatário legal tributário”. (grifos no original)

Como no ordenamento jurídico brasileiro as possíveis hipóteses de incidência tributária estão previstas nas normas constitucionais que outorgam competência tributária, Marçal Justen Filho (1986, p. 262) julga melhor falar em destinatário constitucional tributário. Assim, padecerá de inconstitucionalidade uma lei infraconstitucional que eleger como contribuinte pessoa diversa da titular da capacidade econômica indicada no fato signo presuntivo de riqueza extraído da Constituição.

Por sua vez, os conceitos de sujeição passiva direta e indireta, adotados por Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 91-94), definem que o sujeito passivo direto é aquele que guarda relação pessoal com o fato gerador da obrigação tributária. Sendo assim, sujeito passivo direto se assemelha, portanto, às definições de contribuinte ou destinatário legal/constitucional tributário, pois todos eles coincidem na determinação de que o tributo deve ser cobrado de quem esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio que dá origem à tributação, ou seja, que o tributo deve ser cobrado da pessoa que obtém vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado.

Já o Código Tributário Nacional, artigo 121, I, optou pela denominação contribuinte, assim definido no diploma legal como aquele que *tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*.

Logo, se o contribuinte é aquele que guarda relação pessoal com o fato gerador, e este fato gerador pressupõe uma situação representativa de riqueza, o contribuinte só pode ser o titular desta riqueza.

Há posicionamento doutrinário, encampado por Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 322), no sentido de que não existe este contribuinte inerente à hipótese de incidência. Os defensores deste entendimento consideram que o critério pessoal da norma de incidência tributária é indicado tão somente no seu conseqüente e que não se depreende da materialidade da hipótese de incidência o sujeito passivo da obrigação tributária:

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

que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.

No entanto, em nosso entendimento, tal posicionamento não deve ser adotado porque ofende ao princípio da capacidade contributiva, o qual é alicerce da relação jurídica tributária, e é uma das justificativas da instituição do tributo. Ora, se a Constituição Federal estabelece como possíveis hipóteses de incidência situações com relevância econômica, é lógico que o sujeito passivo desta obrigação tributária tem que ser o titular da riqueza presumida. Admitir que um terceiro que não é titular da riqueza, e que sequer esteja ligado ao fato que a representa, possa ser eleito como contribuinte ou responsável é fazer tabula rasa do princípio da capacidade contributiva.

Conforme ensina Luis Cesar Souza de Queiroz (1998, p. 167), a capacidade contributiva significa a existência de fato ou fatos que revelem sinais de riqueza por parte de alguém, decorrendo, portanto, para esse mesmo alguém uma aptidão, para entregar parcela da riqueza (de que é titular) ao Estado.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2005, p. 710) adverte que é *“absolutamente necessário destacar na hipótese de incidência da norma não apenas a materialidade do fato e as coordenadas de tempo e lugar, mas também a pessoa envolvida com o fato jurígeno”*.

Portanto, entendemos que o contribuinte só poderá ser aquele titular do patrimônio indicado no fato signo presuntivo de riqueza. Há situações, entretanto, em que o Estado prefere ou necessita atribuir a obrigação de recolher o tributo devido à pessoa diversa daquela titular da riqueza objeto da incidência tributária, o que a doutrina convencional denomina sujeição passiva tributária indireta, composta pelas figuras do responsável tributário *stricto sensu* e do substituto tributário.

1.2 Responsável

O Código Tributário Nacional, diploma legal que estabelece as normas gerais de Direito Tributário, em seus artigos 121 e 128 não faz distinção entre responsabilidade e substituição, pois apenas prevê, de forma genérica, o instituto da responsabilidade.

Na verdade, quando o CTN mencionou responsabilidade o fez se referindo ao responsável pelo pagamento, ou seja, aquele que, nada obstante não guardar relação direta com o fato gerador, responde pelo crédito tributário perante o Fisco. Portanto, a responsabilidade a que o CTN faz

menção é no sentido lato, e engloba a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência (responsabilidade *stricto sensu*).

Assim, a responsabilidade prevista nos artigos 121, II, e 128, do CTN, é chamada sujeita passiva indireta, conforme os ensinamentos do autor do anteprojeto do CTN, Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 92), e que a subdivide em transferência e substituição:

Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Neste ponto, vale ressaltar que a expressão “*responsabilidade*” é utilizada diferentemente pelo CTN e por Rubens Gomes de Sousa, pois enquanto o diploma legal a conceitua como qualquer situação em que a lei prevê a tributação de terceiro não titular da riqueza (artigo 121, II), o doutrinador define responsabilidade tão somente como uma das hipóteses em que o tributo é cobrado por pessoa que não pratica o fato gerador.

Pelo que consta no CTN, a responsabilidade tributária é o instituto pelo qual um terceiro, diferente do contribuinte, mas vinculado ao fato gerador, é eleito como o sujeito passivo do crédito tributário. Sendo assim, teríamos a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

Entendemos que as normas do CTN são confusas pois confundem dois institutos distintos que são a substituição tributária e a responsabilidade tributária.

Aliamo-nos às vozes da doutrina que preferem chamar de responsabilidade tributária a situação pela qual o dever de pagar o tributo nasce para o contribuinte, todavia, por ocorrência de um fato superveniente, previsto na norma que institui a responsabilidade tributária, recai para terceira pessoa.

Sendo assim, responsabilidade tributária seria o instituto pelo qual uma pessoa diversa do contribuinte assume a obrigação de pagar o tributo – que originariamente era do contribuinte – em razão de incidência de uma norma jurídica posterior à hipótese de incidência tributária.

Nesse sentido, são os ensinamentos de Berliri (195, p. 125), para quem a diferença fundamental entre o responsável e o substituto está em que, no primeiro caso, o legislador acrescenta à relação jurídica tributária preexistente uma terceira pessoa, que assume, solidária e subsidiariamente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto, na substituição, o

legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, que assume, dessa forma, a posição do contribuinte.

Há quem entenda que ensina que a responsabilidade é uma sanção administrativa, pois se trata de relação jurídica cujo sujeito passivo é alheio ao fato tributado, como Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 321-328). O referido autor observa que sempre que uma pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário seja transportada para o tópico de sujeito passivo, teremos uma relação jurídica, de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória.

E complementa que o fato de o pagamento realizado pelo responsável extinguir a obrigação tributária do contribuinte não tem o condão de conferir à responsabilidade o caráter de relação jurídica tributária, pois não se pode impedir que o responsável procure se ressarcir junto ao sujeito passivo tributário na esfera do direito privado.

Marçal Justen Filho é um dos que se contrapõe ao posicionamento de Paulo de Barros de Carvalho, e defende que a reponsabilidade tributária não é uma sanção, nada obstante decorrer de um ilícito tributário.

Segundo os ensinamentos de Marçal Justen Filho e Adrea Parlato (1986, p. 287-302 e 352), tanto na responsabilidade por transferência como na substituição, existem duas endonormas tributárias, a primeira é a norma tributária comum (que atribui ao contribuinte o dever de pagar o tributo), e a segunda (acessória, não autônoma) descreve uma situação de poder, em sua hipótese de incidência, consistente em encontrar-se um terceiro qualquer em situação de poder jurídico perante o destinatário legal tributário. Sendo assim, enquanto na substituição tributária, a situação de poder é sobre o gozo da riqueza que conduz ao nascimento do tributo, na responsabilidade a situação de poder envolve o controle e a fiscalização do cumprimento da prestação tributária, já existente e devida, o que permite que o responsável exija e verifique o cumprimento da prestação devida pelo contribuinte. Caso o responsável descumpra a conduta prevista na hipótese da norma secundária, incidirá o mandamento desta norma, o qual determina que o sujeito destinatário da responsabilidade passará a ter o dever de pagar o tributo.

Outrossim, vale ressaltar que diferentemente da responsabilidade por transferência, a substituição tributária faz nascer, desde a incidência do tributo, o dever de recolher o tributo para uma pessoa estranha àquela que praticou o fato gerador, ou seja, nesta, o contribuinte, em momento algum, assume a obrigação, conforme ensina Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 93):

Substituição: Ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que

esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

Deste modo, há de se observar que, segundo o CTN, o responsável tributário previsto nos artigos 121, II, e 128 pode ser o i) substituto tributário (responsável por substituição); ou ii) responsável por transferência, em qualquer uma das suas três subespécies: ii.1) responsabilidade dos sucessores (artigos 130 a 133 do CTN); ii.2) responsabilidade de terceiros (artigos 134 e 135); e ii.3) responsabilidade por infrações (artigo 137).

2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária, como visto acima, faz nascer para o substituto o dever de pagar o tributo desde o momento da incidência tributária. Conforme os ensinamentos de Hector Villegas (1980, p. 112-113) “*O legislador cria o substituto tributário quando resolve substituir ab initio o destinatário legal tributário da relação jurídica tributária principal*”, assim o substituto – “*que é totalmente alheio à realização do fato imponible*” – é quem fica obrigado perante o Fisco a recolher o tributo, em lugar do contribuinte (destinatário legal tributário). A relação jurídica tributária é traçada entre Fisco e substituto, excluindo-se desta aquela que praticou o fato gerador.

Contudo, conforme lecionam Marçal Justen Filho e Andrea Parlato (1986, p. 268), para a configuração da substituição é necessária uma previsão legal que incida concomitantemente com a norma de incidência tributária. Existirá, assim, a norma de incidência tributária que gera, a princípio, uma obrigação para o contribuinte, todavia, a par desta norma se terá uma outra modificando o polo passivo da relação obrigacional tributária.

Logo, esta norma secundária ou integrativa funcionará sobre a norma principal, atrelando um fato acessório ao fato gerador, uma vez praticada a hipótese de incidência tributária conjuntamente à hipótese de incidência da substituição, surgirá a obrigação tributária para sujeito passivo excepcional. Assim, a substituição tributária assemelha-se à isenção, uma vez que em ambas se tem a ingerência sobre os critérios da hipótese de incidência tributária.

Conforme Marçal Justen Filho (1986, p. 272-273) a diferença entre a isenção e a substituição é que na primeira a norma que prevê a isenção atua sobre algum dos critérios da hipótese tributária, excluindo a sua incidência sobre determinadas situações, logo, estas não acarretarão na obrigação prevista no consequente da norma tributária. Por outro lado, na substituição

acrescenta-se um elemento ao antecedente da norma de incidência tributária, que uma vez identificado alterará o critério pessoal do consequente.

Desta forma, pode se concluir que a substituição tributária é uma situação excepcional que requer a conjugação de duas normas: a principal, norma de incidência geral, e a acessória, que em vista de algum fato alheio ao núcleo do critério material do antecedente da hipótese de incidência, modifica o critério pessoal do consequente desta.

A instituição da substituição tributária, portanto, depende da edição de norma acessória à norma geral de incidência do tributo, o que demonstra o nítido caráter político fiscal deste instituto. A adoção do regime de substituição tributária é opção legislativa que objetiva atender os interesses da administração tributária, facilitando a tributação e a fiscalização.

No entanto, o legislador não tem o alvedrio de eleger como situação ensejadora da substituição qualquer fato jurídico, pois só poderá ser indicado como substituto tributário aquele que guardar alguma relação com o fato signo de riqueza que faria nascer a obrigação para o contribuinte. Esta relação não se confunde com a pessoal decorrente da prática do fato gerador pelo próprio contribuinte, ela é mediata, indireta, tangente.

Em virtude da imprescindibilidade desta relação oblíqua o substituto só poderá ser alguém que tenha influência sobre o fato gerador praticado pelo contribuinte, em outras palavras, que tenha controle sobre a riqueza representada por este fato gerador:

Logo, uma vez que o substituto tem o poder sobre a riqueza auferida pelo contribuinte, tem a condição de se apoderar da parcela de riqueza do substituído que é devida ao Estado por ele (substituto) a título de tributo, cumprindo com a obrigação sem ter que sofrer desfalque patrimonial.

Na verdade, quem detém a capacidade contributiva é o substituído, logo, ao substituto não pode ser imposta a cobrança de um tributo sem que ele tenha praticado uma conduta representativa de um poder econômico.

Frise-se que a norma não autônoma que institui a substituição tributária também descreve uma situação fática, assim como a norma autônoma, e este fato descrito terá que, obrigatoriamente, significar uma relação de poder sobre a riqueza representada pelo fato gerador do tributo.

Outrossim, esta situação de poder deve existir no mundo fenomênico antes do advento da norma instituidora da substituição, até porque, como bem asseverou Marçal Justen Filho (1986, p.

275), a hipótese de incidência da substituição tributária nunca poderia criar uma situação de poder, uma vez que esta se limita a descrever situações.

Outrossim, Geraldo Ataliba e Aires Barreto (1989, p. 73-96) identificam como requisitos da substituição tributária a aplicação do regime jurídico do substituído e não o do substituto, bem como que se aplique a lei vigente à data da operação realizada pelo substituído e que existam mecanismos eficazes que garantam o pleno e rápido ressarcimento do substituto. Dissertam que estas exigências decorrem do: i) princípio da igualdade, art. 150, II da Constituição Federal e do princípio da capacidade contributiva, art. 145, § 1º também da Carta Magna, pois *“se o fato imponível é imputável ao substituído, dele é a manifestação da capacidade contributiva revelada pelo seu acontecimento”*, no mesmo sentido, Amílcar Falcão (1999, p. 89): *“Assim é que a atribuição do fato imponível se dará em relação ao contribuinte e, caso ocorra alguma isenção subjetiva, a incidência não poderá verificar-se”*; ii) do princípio constitucional da vedação ao confisco, art. 150, IV, *“Se não houver ressarcimento do substituto, pelo substituído, de modo ágil, eficaz, imediato e expedito, o substituto estará pagando o tributo cujo destinatário é outrem”* (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 76); e, por fim, porque a Constituição designa, de forma implícita, porém categórica, quem é o sujeito passivo do tributo.

Destarte, verifica-se que o substituto nunca terá a titularidade da riqueza tributada – a qual sempre será do substituído – mas sempre haverá de ter uma interferência sobre esta, sob pena da lei que instituir a substituição restar eivada pela inconstitucionalidade, pois, cobrar tributo de quem não tem capacidade contributiva e nem acesso ao patrimônio – podendo assim se ressarcir de quem é titular da riqueza – afrontaria o artigo 145, §1º da Constituição (princípio da capacidade contributiva), bem como o princípio da igualdade, artigos 5º e 150, II, também da Constituição.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR TRANSFERÊNCIA

As causas de existência da responsabilidade por transferência são, ao nosso ver, as de política fiscal e praticidade na fiscalização. Assim como ocorre na instituição da substituição tributária, na responsabilidade tributária por transferência, o Fisco pretende buscar meios para assegurar o adimplemento da obrigação tributária.

Para tanto, é permitido que o Fisco atribua, mediante lei, a certas pessoas que estejam em situação de poder perante o contribuinte a responsabilidade de exigir que este contribuinte

adimpla a obrigação tributária, sob pena desta pessoa indicada na norma de responsabilidade ser incluída no polo passivo da obrigação tributária.

Ou seja, a causa da instituição da responsabilidade tributária seria o próprio exercício da função do Estado de arrecadar tributos em busca da satisfação do interesse público. A responsabilidade é utilizada, portanto, como forma de aumentar a arrecadação, facilitar a fiscalização e inibir a evasão fiscal.

O caráter político fiscal deste instituto reside na faculdade do legislador adotar a responsabilidade tributária por transferência, atendendo aos interesses da administração tributária, de forma a facilitar a tributação e a fiscalização, bem como conceder mais uma garantia ao Fisco do recebimento do crédito tributário.

Conforme já adiantado acima, aliamos-nos aos ensinamentos de Marçal Justen Filho (1986, 287-302 e 352), segundo o qual a criação da figura do responsável tem como requisito a existência de uma situação de poder entre o responsável e o contribuinte que permita ao responsável exigir e fiscalizar o adimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte. É o vínculo com o fato gerador a que o artigo 128 do CTN faz referência.

Sendo assim, não é possível a criação de uma norma de responsabilidade contra alguém que não esteja na situação de poder acima mencionada, pois isto representaria, na verdade, a criação de um novo tributo, cuja materialidade não seria um fato signo presuntivo de riqueza e, portanto, afrontaria às normas de competência instituídas na Constituição.

Além disso, se a hipótese de responsabilidade não atentar para a existência da mencionada situação de poder entre o responsável e o contribuinte, seria incompatível com o regime democrático e com os princípios jurídicos consagrados na Constituição, principalmente o da isonomia tributária.

Entendemos que a norma que impõe a responsabilidade tributária tem natureza tributária, uma vez que impõe ao responsável o dever de pagar o tributo por não ter exigido e fiscalizado que o contribuinte adimplisse a obrigação tributária.

Sendo assim, a responsabilidade, ao nosso ver, tem natureza tributária e significa colocar na situação jurídica de sujeito passivo da relação obrigacional tributária um terceiro que descumpriu um dever, previsto em lei, que determinava que este fiscalizasse e exigisse que o contribuinte adimplisse a obrigação tributária.

Não nos aliamos às posições doutrinárias no sentido de que a natureza da responsabilidade seria de sanção administrativa. Segundo este entendimento o terceiro, eleito como responsável, não tem qualquer relação, nem mesmo indireta como tem o substituto, com o fato jurídico tributário, e, portanto, não faz parte de uma relação jurídica tributária.

Entendemos que a responsabilidade se configura como uma sujeição passiva tributária porque o que é pago pelo responsável é um tributo, e não uma multa, por exemplo. O seu pagamento é capaz de extinguir o crédito tributário e libera o contribuinte e o responsável da sua obrigação.

Marçal Justen Filho (1986, p. 289) faz uso dos ensinamentos de Hector Villegas para asseverar que, se houvesse sanção, teríamos necessariamente o seguinte: a) o dever imposto ao responsável seria vinculado à sua conduta; b) o surgimento da responsabilidade tributária ou eliminaria a sujeição passiva já existente e incidente sobre contribuinte ou substituto ou em nada interferiria nem sofreria interferência por tal sujeição passiva.

Assim, não se poderia dizer que seria uma sanção aplicada ao responsável, porque assim o fosse ela não estaria vinculada à conduta do contribuinte. Veja-se que o que o responsável tem que pagar é o tributo devido pelo contribuinte, e o pagamento realizado por qualquer um deles, libera ambos do dever de pagar o tributo. Se fosse uma sanção, no caso de o contribuinte adimplir a obrigação tributária, ainda seria possível exigir a penalidade prevista ao responsável.

Além disso, vale ressaltar que somente pode ser eleito como responsável alguém que possa exigir que o contribuinte pague a prestação pecuniária devida a título de tributo, ou seja, alguém que possa impedir o contribuinte de fazer certo ato, condicionando ao adimplemento do tributo, ou que possa condicionar a realização de algum ato em benefício do contribuinte ao pagamento do tributo por este.

Caso seja eleito como responsável alguém que não esteja em tais condições, será inconstitucional a norma de responsabilidade, e aí sim poderá se cogitar em uma norma sancionatória, pois restará configurado, na verdade, um novo ‘tributo’ exigido sobre fato que não é signo presuntivo de riqueza.

3.1 Responsabilidade dos Sucessores

Os artigos 129 a 133 do CTN preveem hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão nos casos decorrentes de aquisição de bens (artigos 130 e 131, I), sucessão de pessoa física

(artigo 131, II e III), e sucessão de pessoa jurídica ou aquisição de fundo de comércio (artigos 132 e 133).

Tais dispositivos trazem as hipóteses em que os responsáveis por sucessão passam a responder pelos créditos tributários devidos inicialmente pelos contribuintes sucedidos, em razão da ocorrência de um fato jurídico relativo à responsabilidade por transferência, como por exemplo, a incorporação de pessoa jurídica, que transfere os débitos tributários da pessoa jurídica incorporada (sucedida) a empresa incorporadora (sucessora), conforme determina artigo 132 do CTN.

Diante do já exposto acima quanto à necessidade de vinculação do responsável com o fato gerador capaz de exercer influência sobre o contribuinte a ponto de exigir que este adimpla a obrigação tributária, como ficariam as hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão, previstas nos artigos 129 a 133 do CTN?

De fato, nos casos de responsabilidade por sucessão o responsável não tem qualquer participação na ocorrência do fato gerador do tributo. É possível, inclusive, que o responsável por sucessão sequer exista quando da ocorrência do fato gerador, como, por exemplo, o caso de uma pessoa jurídica recém constituída que adquira imóvel e passe a ser responsável pelos tributos incidentes sobre o bem imóvel adquirido, na forma do art. 130 do CTN.

Conforme os ensinamentos de Luis Eduardo Schoueri (2012, p. 627-630), o vínculo com o fato jurídico tributário (exigido no artigo 128 do CTN) não precisa se dar com o próprio núcleo da hipótese tributária, bastando que haja ligação com quem nela incorreu (o contribuinte). Assim, a relação do sucessor com o fato jurídico tributário se estabelece na transferência do patrimônio (do contribuinte para o sucessor), e, portanto, deve ser limitada, ao patrimônio transferido, de modo a assegurar que o responsável possa ressarcir-se do montante pago, já que, afinal, não é seu o débito.

Assim, em que pese o distanciamento completo entre o responsável por sucessão e o aspecto material da hipótese de incidência do tributo, a vinculação com o fato gerador prevista no artigo 128 CTN estará atendida se a responsabilidade por sucessão estiver limitada ao valor verificado na transferência do patrimônio, qual seja: o valor pago pela aquisição dos bens imóveis (artigo 130) ou móveis (artigo 131, I); o valor da herança deixada pelo *de cujus* (artigo 131, I e II); o valor dos ativos da empresa sucedida (artigo 132); o valor do estabelecimento ou do fundo de comércio adquiridos (artigo 133).

Por outro lado, há quem defenda que nos casos de sucessão não há uma responsabilidade tributária propriamente dita, pois, a sucessão, seja de pessoa física ou de pessoa jurídica, não envolve qualquer peculiaridade no direito tributário. Nesse sentido entende Marçal Justen Filho (1986, p. 301), para quem tais regras jurídicas dispõem segundo o sistema genérico aplicável a todos os ramos do direito, tendo como única peculiaridade existente a inviabilidade de sucessão *inter vivos* por ato negocial, como decorrência da ausência de liberdade de vontade dos sujeitos para influir sobre o conteúdo da relação tributária

A sucessão, portanto, para este posicionamento, seria a mera sub-rogação de um terceiro nos direitos e deveres do sucedido, logo, pode acontecer, por exemplo, que um substituto ou responsável seja sucedido por um terceiro, que assumirá também a condição de substituto ou responsável.

Há quem defenda ainda que dentre os casos arrolados nos artigos 130 a 133 do CTN o que há são regras processuais de cobrança do crédito tributário quando tenha havido o perecimento do sujeito passivo, como ensina Renato Lopes Becho (2000, p. 156).

Ao nosso ver, somente é possível reconhecer a natureza tributária das normas referentes à responsabilidade tributária por sucessão se esta for limitada ao valor do patrimônio transferido na situação que acarretou a sucessão. Caso a responsabilidade ultrapasse tal valor, não há como se reconhecer a sua natureza tributária, pois representaria a exigência de tributo sobre situação sem relevância econômica. Admitir a responsabilização por sucessão em valor superior ao do patrimônio transferido significa reconhecer a natureza não tributária da responsabilidade por sucessão.

3.2 Solidariedade

Demonstradas as normas de responsabilidade por sucessão e feita a ressalva referente à sua natureza (tributária, cível ou processual), bem como da sua possível vinculação com o fato gerador da obrigação tributária, observamos, por outro lado, que as normas de solidariedade, previstas nos artigos 124 e 125 do CTN, de fato, não se configuram como uma categoria de sujeição passiva tributária.

Aliamo-nos, neste ponto, aos ensinamentos de Marçal Justen Filho (1986, p. 300) para explicar que a solidariedade nada mais é do que uma situação jurídica de pluralidade de ocupantes do

polo passivo da relação tributária, a que se conjuga a regra de cada devedor ser obrigado ao pagamento do todo. A posição destes codevedores pode ser reconduzível às categorias básicas de substituto, responsável ou contribuinte.

Sendo assim, não julgamos correta a eleição da solidariedade à categoria de sujeição passiva tributária. Tal instituto não é típico do direito tributário e pode ser aplicado a qualquer um dos três tipos de sujeição passiva tributária: i) contribuinte; ii) substituto; e iii) responsável.

Solidariedade significa tão somente a existência de mais de uma pessoa em uma mesma situação jurídica, assim pode se falar em uma solidariedade entre responsáveis, por exemplo, no caso em que mais de uma pessoa pode exigir que o contribuinte adimpla a sua obrigação tributária.

3.3 Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade tributária de terceiros está prevista nos artigos 134 e 135 do CTN, contudo, há grande diferença entre esses dois dispositivos legais. Isso porque enquanto o artigo 134 se enquadra nas hipóteses de meras ações ou omissões praticadas pelos possíveis responsáveis, o artigo 135 exige a ocorrência de um ato ilícito (praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos).

Ao nosso ver, o artigo 134 não deve ser interpretado como uma responsabilidade subsidiária automática, pois entendemos que ele deve ser interpretado no sentido de que para a responsabilização do terceiro é imprescindível a exigência de relação de causa e efeito entre a participação deste terceiro nos atos tributados ou nas omissões verificadas, conforme defende Aliomar Baleeiro (1999, p. 753).

A necessidade de que a impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária decorra de uma ação ou omissão dos responsáveis indicados nos artigos 134 e 135 também é observada por Luis Eduardo Schoueri (2012, p. 639), o qual ilustra tal exigência com o exemplo do síndico da massa falida, *“é corriqueiro que esta [massa falida] não possa solver seus débitos, inclusive os tributários. Nem por isso, será o síndico responsável pelos tributos. Entretanto, se por causa de seu ato ou omissão, o débito tributário deixa de ser pago, aí então se torna ele responsável”*.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut (2013, p. 128) assevera que para o nascimento da responsabilidade tributária prevista no artigo 134 é necessária: i) a constatação da intervenção

ou omissão do agente a um dever legal que deveria ter sido observado; ii) impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos.

Discordamos, portanto, do entendimento que o art. 134 se trata de nítida norma de representação, regra processual dirigida à cobrança do tributo, decorrente da impossibilidade jurídica de se exigir o tributo das pessoas representadas, defendido por Renato Lopes Becho (2000, p. 151). Isso porque tal interpretação transformaria os terceiros indicados no art. 134 em verdadeiros garantidores dos débitos tributários nos casos ali arrolados.

Advertimos que esta interpretação, com a qual não concordamos, foi a feita por Marçal Justen Filho (1986, p. 354), e, caso adotada, acarretaria na conclusão de inconstitucionalidade do artigo 134 do CTN por ter instituído uma responsabilidade subsidiária automática relativamente aos débitos dos representados para os representantes.

Por outro lado, interpretar o artigo 134 do CTN desta forma desembocaria na conclusão de que não se trata norma de natureza tributária, e sim de natureza fiduciária, conforme defendeu Alfredo Augusto Becker (1998. p. 561).

Sendo assim, concluímos que a responsabilidade tributária instituída no artigo 134 decorre da conjugação de dois requisitos: i) de uma ação ou omissão do terceiro indicado na lei, a qual não necessariamente precisa ser um ato ilícito, que implique na ausência de pagamento do tributo pelo contribuinte; e ii) seja impossível exigir o tributo do contribuinte.

Por sua vez, o artigo 135 determina que a responsabilidade pessoal dos terceiros surgirá quando a obrigação tributária for resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Neste ponto há de se frisar a expressão “*resultantes*” constante no *caput* do artigo 135 do CTN. Mediante esta expressão, a norma de responsabilidade tributária prevista neste dispositivo legal condiciona que a obrigação tributária seja consequência desse ato ilícito praticado por algum dos responsáveis arrolados nos artigos 134 e 135.

Conforme os ensinamentos de Schoueri (2012, p. 557 e seguintes), esta expressão denota a ocorrência de um ato/fato jurídico complexo, composto de três aspectos: i) um ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato ou estatuto social; ii) fato jurídico tributário (lícito); iii) uma relação de causalidade entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito.

Neste ponto, são pertinentes as observações de Maria Rita Ferragut, para quem a falta de pagamento de tributo não é condição necessária para a responsabilidade do administrador, pois

o fato ilícito não-tributário que origina é necessariamente anterior ao vencimento da obrigação, pois a resulta. O ilícito opera-se em momento que antecede a efetivação do evento tributário.

Assim, entendemos que a responsabilização pessoal prevista no artigo 135 do CTN imputa ao responsável o recolhimento do tributo devido originariamente pelo contribuinte, em virtude de o responsável ter praticado algum ato ilícito que tenha implicado na ocorrência do fato gerador.

3.4 Responsabilidade por Infrações

Dispõe o artigo 137 do CTN as hipóteses em que a responsabilidade é pessoal do agente quanto às infrações. Conforme ensina Luciano Amaro (1995, p. 31-32), este dispositivo nada tem a ver com a sujeição passiva indireta; é responsabilidade noutra acepção, qual seja, a sujeição de alguém às consequências dos seus atos. Se cometi uma infração respondo por ela. Ora, nesse sentido a responsabilidade tanto se aplica ao sujeito passivo indireto (responsável), como ao contribuinte (sujeito passivo direto), como, ainda, a outras pessoas que não são contribuintes, não são responsáveis, mas eventualmente descumprem algum dever acessório (obrigação acessória ou obrigação formal). Se o indivíduo descumpre uma obrigação formal, embora não deva nada de tributo, sofre as consequências do seu ato, ou seja, responsabilidade pelo seu ato.

4 CONCLUSÕES

1. Da materialidade da hipótese de incidência tributária pode-se inferir quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, pois, como a materialidade descreve um fato signo presuntivo de riqueza, somente poderá arcar com o tributo, aquele que seja titular desta riqueza.
2. O sujeito passivo da obrigação tributária, em regra, é o contribuinte, pois é ele que é o titular da riqueza representada no fato gerador do tributo, contudo, o Código Tributário Nacional prescreve que a lei pode ser eleger como sujeito passivo da obrigação tributária o responsável.
3. A responsabilidade tributária pode decorrer da transferência ou substituição. Na primeira, em razão de um fato ocorrido posteriormente ao fato gerador, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, que era anteriormente do contribuinte, recai para uma terceira pessoa. Na segunda,

em razão de um fato ocorrido concomitantemente ao fato gerador a responsabilidade pelo recolhimento do tributo nasce, desde a incidência da norma, para o substituto.

4. A substituição tributária ocorre quando a lei preveja uma situação que, ocorrida conjuntamente com a hipótese de incidência tributária, altere a pessoa que deverá recolher o tributo. Assim, a norma de incidência tributária prescreve que, uma vez praticado o fato gerador, nasce para o contribuinte o dever de recolher o tributo, contudo, a norma que institui a substituição determina que, verificada certa situação no momento da ocorrência do fato gerador, o dever de recolher o tributo recairá sobre o substituto e não sobre o contribuinte.

5. Para que seja instituída a substituição tributária é necessário que a pessoa que venha a ser eleita como substituto tenha poder sobre a riqueza tributada, a qual é de titularidade do contribuinte. Desta forma, o substituto poderá se apoderar da parcela desta riqueza que é devida a título de tributo e entregá-la ao Fisco.

6. A responsabilidade tributária ocorre quando a lei atribui a um terceiro que não pratica o fato gerador, mas que com este tenha vínculo (artigo 128, CTN), o dever de exigir e fiscalizar que o contribuinte recolha o tributo, sob pena deste terceiro ser responsabilizado com o dever de pagar o tributo em nome próprio (sujeito passivo indireto), caso tenha influenciado o não pagamento do tributo por ação ou omissão.

7. A lei somente poderá eleger como responsável alguém que esteja em uma situação de poder perante o contribuinte que o permita exigir e fiscalizar o adimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte. Ou seja, somente pode ser eleito como responsável alguém que possa exigir que o contribuinte pague a prestação pecuniária devida a título de tributo, seja impedindo o contribuinte de fazer certo ato, condicionando ao adimplemento do tributo.

8. Atribuir responsabilidade tributária a quem não esteja em situação de poder perante o contribuinte capaz de exigir que este recolha o tributo representa nítida norma sancionatória, e não uma norma de responsabilidade tributária. Tal situação representa a inconstitucional exigência de um “tributo” sobre fato que não é signo presuntivo de riqueza.

9. As normas de responsabilidade por sucessão previstas nos artigos 130 a 133 fazem nascer para o sucessor o dever de pagar o tributo em razão da aquisição dos bens imóveis (art. 130) ou móveis (art. 131, I); o valor da herança deixada pelo *de cujus* (art. 131, I e II); o valor dos ativos da empresa sucedida (art. 132); o valor do estabelecimento ou do fundo de comércio adquiridos (art. 133). Somente é possível reconhecer a natureza tributária das normas referentes à responsabilidade tributária por sucessão se esta for limitada ao valor do patrimônio transferido

na situação que acarretou a sucessão, pois se ultrapassar este valor representaria a exigência de tributo sobre situação sem relevância econômica.

10. As normas de solidariedade, previstas nos artigos 124 e 125 do CTN, não se configuram como uma categoria específica de sujeição passiva tributária. Representam tão somente uma situação jurídica de pluralidade de ocupantes do polo passivo da relação tributária. Podendo haver contribuintes solidários, substitutos solidários ou responsáveis solidários.

11. A responsabilidade tributária instituída no artigo 134 do CTN decorre da conjugação de dois requisitos: i) de uma ação ou omissão do terceiro indicado na lei, a qual não necessariamente precisa ser um ato ilícito, que implique na ausência de pagamento do tributo pelo contribuinte; e ii) seja impossível exigir o tributo do contribuinte, ou seja, ela é subsidiária.

12. A responsabilização pessoal prevista no artigo 135 do CTN imputa ao responsável o dever de recolher o tributo, devido originariamente pelo contribuinte, em virtude de o responsável ter praticado algum ato ilícito que tenha implicado na ocorrência do fato gerador. Responsabiliza-se pessoalmente aquele que por ato doloso e contrário à lei que tenha acarretado na origem da obrigação tributária principal.

13. A responsabilidade pessoal pelas infrações, prevista no art. 137 do CTN, nada mais é do que a imputação das multas e eventuais crimes tributários àquelas que tenham praticado as condutas dolosas passíveis de punição, e, portanto, não se configura como uma modalidade de sujeição passiva tributária.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Infrações Tributárias**. In Revista de Direito Tributário, n. 67, São Paulo: Malheiros, 1995, p. 25-42.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed., São Paulo: Malheiros, 2000

_____; BARRETO, Aires F. **Substituição e Responsabilidade Tributária**. In Revista de Direito Tributário nº 49, jul/set, 1989, p. 73-96

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo. Dialética 2000

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Cejus, 1998

BERLIRI, Antonio. **Corso istituzionale di Diritto Tributario**. Milano, Giuffrè, 1965.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005

COELHO, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª Edição. Noeses. 2013

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

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª edição. Saraiva. 2012

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975

VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. trad. por Roque Antonio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980