

SUJEIÇÃO PASSIVA E LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA¹

Laudimar de Jesus Santos Rabêlo Filho²

Resumo

A obrigação tributária consiste na relação jurídica existente entre sujeito ativo [credor] e passivo [devedor] e uma prestação de dar, fazer ou não fazer de natureza tributária. Caracteriza-se como sujeito passivo da obrigação tributária tanto contribuinte [direto], que possui relação direta e pessoal com o fato gerador, quanto responsável [indireto] que é escolhido pela lei para assumir em caráter excludente ou supletivo as funções do contribuinte. A responsabilidade tributária é uma técnica de imputação de sujeição passiva indireta que é muito empregada pelos poderes públicos. O presente artigo objetiva realizar estudo nos conceitos de obrigações tributárias, sujeição passiva e nos limites de atribuição de responsabilidade a terceiros ao qual devem observar os entes Estatais.

Palavras-Chave: Obrigação tributária. Responsabilidade tributária. Substituição Tributária. Sujeito passivo. Tributo.

Abstract

The tax obligation is the legal relationship existing between active subject [creditor] and passive [debtor] and a provision to give, or not to do nature of tax. It is characterized as passive subject of tax obligation both taxpayer [direct], which has direct relationship and personal with the fact generator, as responsible [indirect] which is chosen by the law to assume in excluding character or complement the functions of the taxpayer. The tax liability is a technique of imputation of entry for indirect passive that is widely employed by public power. This article aims to study the concepts of tax obligations, entry for passive and within the limits of liability to third parties to which they must comply with the State entities.

Keywords: Tax. Replacement Tax. Taxable person. Tax obligation. Tax Liability.

1 INTRODUÇÃO

A substituição tributária³ é uma técnica que consiste em racionalizar e simplificar a

¹ Artigo elaborado para conclusão da disciplina Produção e Aplicação do Direito Tributário, ministrado pelo Prof. Dr. Cesar Luiz Pasold, na linha de pesquisa “Produção e Aplicação do Direito” do programa de Mestrado em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí.

² Mestrando do programa de Mestrado em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí, na linha de pesquisa “Produção e Aplicação do Direito”. Auditor Fiscal do Estado do Maranhão. Endereço eletrônico: laudimar.filho@yahoo.com.br.

³ Art. 150, § 7º da Constituição Federal do Brasil de 1988 estabelece: "A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerado presumido." BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa**

arrecadação dos tributos e a fiscalização dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, com a finalidade de promover maior exequibilidade da lei tributária e diminuição na abstenção de pagamento dos tributos em favor das Administrações Tributárias.

Esta técnica de tributação decorre de previsão em lei, cuja responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuído a terceira pessoa não vinculada diretamente com o fato gerador que torna-se responsável pelo seu recolhimento.

O presente artigo objetiva realizar estudo, sem pretender esgotar o assunto, nos conceitos de obrigações tributárias, sujeição passiva tributária, bem como nos limites de atribuição de responsabilidade a terceiros aos quais devem ser observados pelos entes estatais tributantes quando da instituição da técnica de substituição tributária.

Registre-se que tanto na fase de pesquisa quanto do relato deste artigo, foram utilizados o método indutivo, sendo a técnica da investigação bibliográfica a utilizada nesta pesquisa.

2 OBRIGAÇÕES: TEORIAS MONISTA E DUALISTA

A compreensão da sujeição passiva tributária requer inicialmente uma análise na definição da obrigação tributária, uma vez que aquela condição encontra-se fundada na relação jurídica existente com o sujeito ativo e a obrigação de pagamento do imposto.

O direito tributário utiliza-se de conceitos empregados em outros ramos do conhecimento jurídico, sobretudo no campo do direito privado, para dar concretude a termos técnicos. Sendo assim, os estudos sobre conceito de obrigações realizado pelos civilistas servem de fundamentos para demarcar os elementos caracterizadores do liame obrigacional tributário. Nem mesmo os aspectos polêmicos e divergentes levantados pelos civilistas são desprezados pelos estudiosos da seara tributária na construção destes elementos.

A obrigação consiste numa relação jurídica na qual o devedor tem o dever de prestar o objeto da relação jurídica [dar, fazer ou não fazer algo] e o credor o direito de exigí-la, portanto, o credor possui um direito exercitável, de exigência de comportamento [ação ou omissão] do devedor. Este deve adimplir uma prestação em proveito do credor. Pontes de Miranda preconiza a obrigação como "relação jurídica entre duas [ou mais] pessoas, de que decorre a uma delas, a *debitor*, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação."⁴

Monteiro define obrigação como:

a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio.⁵

Uma das questões mais discutidas acerca do conceito de obrigação refere-se com a possibilidade ou impossibilidade de segregação entre o dever de um lado e a responsabilidade

do **Brasil** de **1988**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 29 Julho de 2012

⁴ PONTES DE MIRANDA. Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. 3. ed. 2. reimp. t.22, São Paulo: Revista dos Tribunais. 1984. p. 12.

⁵ MONTEIRO. Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva. 2007. v. 4, p. 8.

do outro. Esta controvérsia influi na concepção do vínculo obrigacional, pois permitirá ou não, a apresentação de dois ou mais sujeitos distintos no polo passivo da obrigação tributária, sendo apenas um deles responsável pelo adimplemento da prestação. Esta circunstância decorre do fato da lei ou contrato possibilitar a atribuição da responsabilidade a terceira pessoa que não aquele que originalmente se obrigou perante o credor.

Diante deste cenário duas correntes sobre a obrigação se formaram: a monista ou clássica e a dualista ou doutrina do débito e da responsabilidade. Para a teoria monista a relação entre credor e devedor é única e bipolar, cuja responsabilidade estaria fora da obrigação tributária como elemento de consequência jurídica e patrimonial do descumprimento da obrigação. O dever de prestar cabe a qualquer elemento que esteja no polo passivo da obrigação, independente de ser o devedor originário ou o responsável.

Na teoria dualista, constata-se a existência de vínculos jurídicos distintos numa mesma relação jurídica ligando o polo passivo e ativo da obrigação, diferentemente da teoria monista que estabelece um vínculo único e indivisível entre os sujeitos. Diniz assevera que a obrigação, na teoria dualista, possui dois vínculos:

[...] um atinente ao dever do sujeito passivo de satisfazer a prestação positiva ou negativa em benefício do credor [*debitum*], e outro relativo à autorização, dada pela lei ao credor que não foi satisfeito, de acionar o devedor, alcançando seu patrimônio [*obligatio*], que responderá pelo inadimplemento da prestação. O vínculo jurídico, para tal concepção, une dois sujeitos, abrangendo o dever da pessoa obrigada [*debitum*] e sua responsabilidade, em caso de inadimplemento [*obligatio*]. Mas essa teoria, ao sublinhar o *debitum* e a *obligatio*, relega a plano secundário o *debitum*, ressaltando a importância da *obligatio* [...].⁶

A teoria dualista apregoa dois liames [relações] para o vínculo obrigacional: a dívida e a responsabilidade, denominadas também respectivamente pela doutrina alemã de *Schuld* e *Haftung*. Benício esclarece que a relação de dívida:

Trata-se de um vínculo de caráter pessoal, que comunica o devedor ao credor, tomados ambos como sujeitos que integram os polos que, originalmente, deram vazão à existência da obrigação. A relação de dívida se instaura no momento que nasce a obrigação, seja por acordo de vontades, seja por explícita determinação legal.⁷

O autor segue a expor que a relação de responsabilidade:

[...]guarda uma natureza eminentemente material, que liga o credor ao responsável pelo adimplemento. Esse último pode ser o próprio devedor - situação em que a mesma pessoa ocupa o polo passivo tanto na relação de dívida quanto na de responsabilidade - ou, ainda um terceiro sujeito, eleito pelas partes ou pela lei. [...] ela se caracteriza, do lado ativo, pela concessão de um poder jurídico de constrangimento do credor sobre o patrimônio do responsável, mediante o acionamento dos mecanismos institucionais necessários para o cumprimento coercitivo da prestação. Do lado passivo, sua manifestação coincide com o estado de potencial sujeição forçada dos bens do responsável ao pagamento do débito, ou à indenização pelo descumprimento da obrigação.

Evidencia-se que a responsabilidade prevista na teoria dualista somente é invocada por ocasião do decurso do prazo de vencimento da obrigação, dentro do qual o devedor, seja

⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro – Teoria Geral das Obrigações**. 23. ed. v. 2. São Paulo: Saraiva. 2008. p. 36.

⁷ BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS - Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária**. São Paulo: Saraiva. 2010. p. 64.

responsável ou não, poderá cumprir voluntariamente a prestação. Somente após o inadimplemento é que recai sobre o devedor a responsabilidade de suportar as medidas cabíveis em seu patrimônio por parte do seu credor.

A teoria dualista segrega de forma clara os vínculos jurídicos decorrentes da dívida e da responsabilidade. O primeiro diz respeito à obrigação do devedor cumprir pontualmente sua prestação junto ao credor. O segundo dispõe ao credor a faculdade de exigir judicialmente do credor o cumprimento da obrigação ou a indenização por perdas e danos.

Ambas as escolas satisfazem e explicam de maneira sólida as obrigações oriundas do direito privado. Entretanto ao analisá-las sobre o aspecto do direito tributário, percebe-se que a teoria monista encontra algumas falhas, sobretudo ao confrontá-la com a obrigação fiscal que admite situações nas quais ao devedor [contribuinte] não é facultado o recolhimento do tributo devido.

Na obrigação fiscal, a lei pode excluir a possibilidade do devedor [contribuinte] recolher o valor aos cofres públicos, ainda que este figure no polo passivo da obrigação tributária, e atribuir a outrem [terceiro] a responsabilidade em caráter exclusivo pelo pagamento do tributo.

Nestas condições, é impraticável a admissão das figuras do contribuinte [devedor] e responsável no mesmo liame obrigacional acastelado pelos defensores da teoria monista, ou seja, a relação contribuinte-credor e responsável-credor são diferentes e adequadas aos argumentos da teoria dualista.

2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Relatado os conceitos de obrigações, faz-se necessário para o presente estudo, verificar sua concepção sobre a ótica tributária. Torres a identifica como uma relação jurídica tributária "estabelecida por lei, une o sujeito ativo [Fazenda Pública] ao sujeito passivo [contribuinte ou responsável] em torno de uma prestação pecuniária [tributo] ou não-pecuniária [deveres instrumentais]."⁸

Amaro designa a obrigação como:

vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas que referimos [dar, fazer ou não fazer]. [...] Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, um fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo.⁹

Nesta linha, exemplifica que o objeto da prestação pecuniária tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo [emitir documento fiscal, apresentar declaração de rendimentos] ou não fazer algo [não embarçar a fiscalização].¹⁰

⁸ TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed., Rio de Janeiro: Renovar. 2008. p. 231.

⁹ AMARO. Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed., São Paulo: Saraiva. 2012. p. 271.

¹⁰ AMARO. Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 271.

A natureza da obrigação tributária é *ex lege*, pois independe da manifestação volitiva ou do conhecimento do sujeito passivo. Ocorrendo a situação prevista hipoteticamente na lei, nasce a obrigação tributária que vincula e submete o sujeito passivo ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto.¹¹

Percebe-se que a ocorrência do fato gerador é condição *sine qua nom* para surgimento da obrigação tributária. Nesta linha de raciocínio Ataliba ensina que:

A configuração do fato [aspecto material], sua conexão com alguém [aspecto pessoal], sua localização [aspecto espacial] e sua consumação num momento fático determinado [aspecto temporal], reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.¹²

A obrigação tributária está prevista no art. 113¹³ do Código Tributário Nacional - CTN, ao qual a divide em principal e acessória. A obrigação tributária principal decorre da ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

A obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos. Carvalho as reconhece como deveres instrumentais ou formais e tece críticas a designação do termo de obrigação acessória, pois em sua manifestação, inexistente essência obrigacional e seu objeto carece de patrimonialidade¹⁴.

Ressaltem-se ainda as críticas de Carvalho à concepção do CTN em estabelecer que a obrigação principal tem por objeto o pagamento da penalidade pecuniária, contrariando a definição de tributo em seu art. 3º. Segundo o autor:

Basta acudir à mente com a definição do tributo, fixada no art. 3º deste Estatuto, em que uma das premissas é, precisamente, não constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito. Ora, a prosperar a idéia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento da penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo. O dislate é inconcebível, e todas as interpretações que se proponham a respeitar a harmonia do sistema haverão de expungir-la da verdadeira substância do preceito.¹⁵

Realizadas estas considerações, no tocante a obrigação tributária faz-se necessário demonstrar de forma superficial como a teoria dualista da obrigação influenciou na sujeição passiva direta e indireta delineada no CTN.

¹¹ AMARO. Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 272.

¹² ATALIBA. Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 69.

¹³ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>.

¹⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. Ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva. 1999. p. 286.

¹⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 288.

3 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA NO CTN: CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL

A teoria dualista da obrigação trouxe ao direito tributário dois tipos de sujeitos passivos da relação jurídica, caracterizados pelas figuras do contribuinte e responsável. Esta reflexão é de grande valia, sobretudo no tocante ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS que é dotado dos referidos sujeitos em seu polo passivo.

O legislador, por necessidade de promover maiores mecanismos de controles sobre a arrecadação e fiscalização de impostos, pode eleger como responsáveis pelo adimplemento da obrigação tributária terceiros, que não é o contribuinte natural que possui vínculo direto e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária. É verdade que esta atribuição de responsabilidade a outrem se limita às pessoas que possuem algum vínculo jurídico ou econômico com o fato gerador da obrigação principal.

Estas técnicas de aperfeiçoamento dos sistemas de fiscalização e arrecadação impostos pelo poder público devem ser entendidos como fatores de primazia do interesse público sobre o privado, desde que sejam respeitados os limites ao poder de tributar e às garantias constitucionais¹⁶.

Baleeiro já manifestou que a ideia de responsabilização de terceiros coaduna-se com a necessidade de garantir a suficiente arrecadação de tributos, com a finalidade de possibilitar, em níveis satisfatórios, as políticas e os serviços públicos desempenhados pelo Estado¹⁷. A justificativa para aceitação de terceiro no polo passivo da obrigação tributária reside no financiamento das atividades exercidas pelo poder público em nome da regularidade e perenidade dos serviços estatais.

A responsabilidade de terceiros pelo poder público é com certeza uma medida que visa a trazer contornos de maior segurança às arrecadações dos entes estatais. Quer seja pela impossibilidade de exigir o tributo diretamente do contribuinte ou pelo elevado custo de arrecadá-lo do contribuinte natural, a técnica de atribuição de responsabilidade de terceiros tem sido utilizada como meio garantidor e prático da arrecadação das receitas oriundas dos patrimônios dos particulares.

Para Torres "sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para garantia do crédito. Deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador."¹⁸

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.p.14, asseverou que: "(...) grande massa das imunidades e princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca entre os entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição. Tanto os princípios como as imunidades produzem efeitos similares: limitam o poder de tributar.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2002. P.167 e ss.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. p. 256.

O art. 121 do CTN estabelece que sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Sujeito passivo é gênero do qual existem duas espécies: o contribuinte e o responsável¹⁹.

Neste contexto, o conceito de sujeito passivo tributário revela-se especificado de duas formas. O contribuinte representa o obrigado principal e tem relação pessoal e direta com a ocorrência da hipótese de incidência prevista na obrigação tributária principal e por isso denominado de sujeito passivo direto. Já o responsável é identificado como terceiro estabelecido por previsão legal cujo dever será o de recolhimento do tributo, recebendo a nomenclatura de sujeito passivo indireto.

Torres leciona que as diferenças fundamentais entre contribuinte e responsável, são as seguintes:

a) o contribuinte tem o débito [*debitum, Schuld*], que é o dever de prestação e a responsabilidade [*Haftung*], isto é, a sujeição passiva de seu patrimônio ao credor [*obligatio*], enquanto o responsável tem a responsabilidade [*Haftung*] sem ter o débito [*Schuld*], pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade [*Haftungstatbestand*].

A capacidade contributiva²⁰ é o princípio delineador da determinação do contribuinte natural por parte do legislador. A realização da situação fática descrita no antecedente da norma tributária aponta como medida da capacidade econômica da pessoa envolvida com o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, revela a aptidão do sujeito passivo de suportar o ônus do tributo.

Nesta linha de pensamento, Costa menciona que o principal efeito do princípio constitucional da capacidade contributiva é, precisamente, o de limitar o poder de tributar, restringindo a potencial liberdade absoluta de escolha de sujeitos passivos²¹.

O contribuinte é caracterizado na análise da materialidade da norma tributária. Este tipo de sujeito passivo encontra suas definições, em alguns casos, no próprio texto constitucional, vez que nas hipóteses *in abstractu* do fato gerador são esboçados os sujeitos que realizarão a tipicidade da norma tributária. Porém são nas leis ordinárias e complementares, limitados aos contornos constitucionais, que estão configurados todos os elementos do tributo, sobretudo os elementos de caráter subjetivo como é o caso dos contribuintes.

¹⁹ No CTN assim está descrita a sujeição passiva:

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

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

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

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

²⁰ O princípio da capacidade contributiva está previsto no Art. 145, § 1º da Constituição Federal Brasileira de 1988: "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.

²¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. rev., atual e ampl. São paulo: Malheiros. 2003. p. 52.

Como já mencionado, a figura do responsável é notadamente fortalecida pela teoria dualista das obrigações, pois segundo esta concepção o legislador pode atribuir a outrem [terceiro] a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária em caráter exclusivo ou subsidiário, mesmo não sendo ele o contribuinte natural do imposto.

Segundo esta afirmação Benício enfatiza que:

o legislador pode eleger, como responsável tributário, terceiras pessoas ligadas ao fato gerador, excluindo a responsabilidade [*lato sensu*] do contribuinte, ou determinando-a a este em caráter supletivo, subsidiário, relativamente a tudo ou a mera parcela do débito.²²

O art. 128²³ do CTN é que possibilita ao legislador a imposição do responsável tributário a terceiro alheio ao contribuinte natural. Ressalte-se que neste dispositivo é afastada a responsabilidade do contribuinte desde o nascimento da obrigação tributária. Ao devedor [contribuinte] é vedado o pagamento do tributo, embora persista como contribuinte de direito. Caberá ao responsável, e somente a ele, adimplir a obrigação tributária e por fim a relação jurídica.

Considerando que o CTN determina que o contribuinte tenha relação direta e pessoal com o fato gerador, pode-se concluir por meio de raciocínio lógico que o responsável será aquele que possui relação indireta e impessoal com o fato gerador. Não pode o responsável ter função central com a realização do fato gerador e tampouco ser titular da capacidade contributiva manifestada pela realização da situação fática da incidência.

O prof. Rubens Gomes de Sousa foi quem estabeleceu a classificação da sujeição passiva em direta [contribuinte] e indireta [responsável], bem como subclassificou a sujeição passiva indireta em responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência²⁴.

Na responsabilidade por substituição se identificam as hipóteses em que o substituto legal tributário é escolhido pelo legislador para ocupar o lugar do contribuinte integralmente, sendo colocado no polo passivo desde o início da relação jurídico-fiscal com o surgimento da obrigação tributária.

A responsabilidade por transferência²⁵ envolve as situações em que o legislador atribui o ônus do recolhimento do tributo a terceiro em momento posterior ao surgimento da obrigação tributária. A norma estipula a ocorrência de um fato posterior, diverso do que originou a ocorrência da obrigação tributária, que possui o condão de transferir o ônus tributário do contribuinte ao terceiro designado nas plúrimas situações arroladas pelo legislador.

Sem querer esgotar assunto e para efeitos do presente artigo que objetiva o estudo da sujeição passiva indireta e os limites a serem observados pelo legislador na escolha do

²² BENÍCIO. Sérgio Gonini. **ICMS - Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária**. p. 80.

²³ 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.

²⁴ BENÍCIO. Sérgio Gonini. **ICMS - Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária**. p. 92.

²⁵ AMARO. Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 334, anuncia que Rubens Gomes de Sousa desdobra a responsabilidade por transferência em três subespécies: sucessão, solidariedade e responsabilidade.

substituto tributário no ICMS, ilustra-se a classificação deste tipo de sujeição passiva arrolada por Benício:

[...]entendemos haver, dentro da categoria da responsabilidade por substituição, duas claras modalidades, identificadas de um lado, com a substituição tributária por infração, e, de outro, com a substituição tributária por conveniência. [...] por transferência, é possível outras duas importantes subclasses, a saber: a transferência por sucessão, em primeiro lugar, e a transferência por desídia, em segundo.²⁶

Ao mencionarmos o estudo sobre os limites do legislador na escolha do substituto tributário, estaremos restringindo-o a responsabilidade da substituição tributária por conveniência, termo que exprime a escolha de terceiros como responsável pelo pagamento do tributo por razões da praticabilidade.²⁷

4 LIMITES DE ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária está consagrada no CTN em seu art. 128 e possibilita que a lei atribua a terceiro, que possua vínculo com o fato gerador, a condição de responsável pelo pagamento do tributo em caráter exclusivo ou supletivo.

Considerando o responsável como a pessoa que possui relação indireta e impessoal com o fato gerador, é necessário abordar quais os preceitos que o legislador deverá observar para não se tornar um agente atribuidor de responsabilidades ilimitadas, aleatórias ou prescindir do uso desta técnica em detrimento utilização da técnica da sujeição passiva direta.

Sobre o assunto, Funaro relata que a eleição de terceiro responsável se mostra possível apenas se observado os seguintes pressupostos:

a] participação indireta do responsável na viabilização da ocorrência do fato gerador; b] existência de relação do responsável com o substrato econômico do fato imponible, de molde a ser possível auferir o montante que é devido pelo contribuinte e que, por força de lei, deve ser carreado aos cofres públicos pelo terceiro eleito; e c] existência de vínculo jurídico ou econômico entre contribuinte e responsável, capaz de possibilitar ao último transmitir o ônus tributário ao primeiro.²⁸

Necessário se faz ressaltar que a responsabilidade por substituição atribuída por lei requer incondicionalmente que o substituto tenha relação indireta com o fato gerador, ou seja, deve ter ele influência (controle, poder) sobre o fato gerador praticado pelo contribuinte. Não será necessário manifestar riqueza ou explicitar capacidade contributiva²⁹, pois estes atributos

²⁶ BENÍCIO. Sérgio Gonini. **ICMS - Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária**. p. 95.

²⁷ COSTA. Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. p. 55, leciona que o "princípio da capacidade contributiva é aquele que embasa a adoção de mecanismos e expedientes simplificadores da execução e da aplicação da norma jurídica, A conveniência e a necessidade são, nesse campo, os motivos que determinam a atribuição de responsabilidade a terceiro distinto do contribuinte."

²⁸ FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro**: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código tributário Nacional. 2008. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 44.

²⁹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 251-252, comentou sobre o princípio da capacidade contributiva "[...]que o constituinte elegeu um valor - o valor justa - para os impostos, no sentido de que cada contribuinte deve recolher os impostos de acordo com sua condição

são inerentes ao contribuinte substituído, entretanto deve possuir controle sobre a riqueza do contribuinte.

Justen Filho esclarece tal afirmação da seguinte forma:

Quando se passa a substituição, existem duas normas jurídicas. Há a norma tributária comum, dita principal ou autônoma, definindo hipótese de incidência e mandamento (onde consta, como sujeito passivo, o destinatário legal tributário).

E há a norma de substituição, ou não autônoma. Esta norma contém, na hipótese de incidência, a previsão da ocorrência do fato imponible da norma principal e, ademais, a verificação de uma situação de poder jurídico. Em decorrência dessa situação de poder jurídico, o destinatário legal tributário está subjugado à vontade de um terceiro qualquer, relativamente ao gozo da riqueza a que alude a hipótese de incidência da norma principal.³⁰

Não é qualquer vínculo com o fato gerador que enseja a possibilidade do legislador atribuir a responsabilidade a terceiro, sendo necessário que o liame permita "fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso"³¹.

A imputação de responsabilidade tributária ao particular quer seja pela forma de sujeição passiva direta, quer seja pela indireta, conclama uma tensão entre princípios constitucionais a saber: de uma lado a isonomia e capacidade contributiva e de outro a praticabilidade e eficiência da arrecadação.

Nesta área de colisão é que surgem as discussões sobre os limites da atribuição da responsabilidade tributária por parte do legislador, pois o Estado possui o dever indisponível de repartir os encargos tributários por meio de parâmetro isonômicos, mas também, a obrigação de adotar mecanismos práticos e eficientes de responsabilização dos particulares de modo a simplificar e aperfeiçoar sua atividade de arrecadação e fiscalização, diminuindo seus custos.

Ao adotar os parâmetros isonômicos, o Estado deve perseguir a tributação no intuito de atribuir a responsabilidade a quem manifestou riqueza frente a ocorrência do fato gerador, e desta forma estaria sendo observado o princípio da capacidade contributiva. Este seria o cenário ideal de somente tributar o sujeito passivo vinculado ao fato econômico da hipótese de incidência.

Ocorre que, segundo Neto, as relações jurídicas são complexas, plurais, recorrentes e dispersas que se torna:

[...] irrazoável e até impraticável imputar ao legislador um dever cego e imponderável de estruturar normas jurídicas de responsabilização tributária buscando apenas a imputação de tributos com base na manifestação concreta da riqueza individual daquele particular que realizou o fato tributário descrito em lei.³²

Destarte, com base na noção de praticabilidade, eficiência administrativa e exequibilidade é que se admite a adoção de presunção de que a tributação de terceiro

econômica, com sua capacidade de suportá-los, sem que, com a tributação, seja reduzido a uma situação incompatível com os direitos humanos, reduzindo-o a condição de penúria econômica e miserabilidade. Quem possui mais dinheiro deve recolher os impostos em valores superiores àqueles que têm menos dinheiro."

³⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p.348.

³¹ AMARO, Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 338.

³² FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (Coords.). **Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e direitos dos contribuintes**. São Paulo: IOB. 2010. p. 54-55.

repercutirá com razoável precisão a manifestação de riqueza que foi ou que será projetada por parte do contribuinte. Em última instância, a responsabilização de terceiros, tem por fim resgatar o tratamento isonômico entre contribuintes, uma vez que estas técnicas permitem melhor execução das leis tributárias de forma a alcançar uma maior base de tributação, bem como melhor repartição da carga tributária entre os sujeitos passivos.

A praticabilidade é um princípio-meio para alcance de objetivos dos princípios fins como a isonomia e a capacidade contributiva. Ferreira Neto assevera que:

[...] a praticabilidade/eficiência representa critério de execução de normas de competência - e não de sua criação - , prestando-se, pois, para reafirmar ou calibrar a concretização de outros fins constitucionais, sendo que, no caso específico da responsabilização tributária, como se viu, esse fim é a efetivação da isonomia e da capacidade contributiva.³³

A sujeição passiva indireta deve ser observada pelo legislador como uma das técnicas existentes para alcance da isonomia e da capacidade contributiva, considerando que o modelo ideal de atribuição exclusiva de responsabilidade ao sujeito passivo direto, é utópico, dada a complexidade e plúrimas relações jurídicas existentes na atualidade. Deste modo, o legislador deve sempre buscar uma ponderação dos princípios entre isonomia/capacidade contributiva e praticabilidade para determinação do modelo de sujeição passiva da obrigação tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A teoria dualista das obrigações influenciou sensivelmente à obrigação tributária esposada no CTN. Por intermédio destas lições, a relação jurídica tributária passou a ser admitida com elementos distintos no polo passivo, denominados de contribuinte e responsável, sendo aquele possuidor de vínculos direto e pessoal com fato gerador da obrigação tributária e este, terceira pessoa ou sujeito passivo indireto, eleito pela lei como encarregado de adimplemento do tributo em substituição parcial ou total ao contribuinte.

A sujeição passiva indireta subdivide-se em responsabilidade por substituição e por transferência, sendo a primeira utilizada para externar a substituição tributária que tem como objetivo atribuir a terceiro a responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição com base em fato gerador e base de cálculo presumidas, que projetam o ônus tributário que será arcado pelo contribuinte de fato.

A sujeição passiva indireta tem se mostrado uma excelente técnica a serviço das Administrações Tributárias, no que tange a propiciar maiores índices de arrecadação, praticabilidade e eficiência na administração dos tributos, porém deve ser constantemente sopesada com os princípios e garantias constitucionais no intuito de evitar os abusos tributários implementados pelos entes Estatais.

³³ FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (Coords.). **Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e direitos dos contribuintes**.p. 89-90.

6 REFERÊNCIAS

- AMARO. Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva. 2012.
- ATALIBA. Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros. 2011.
- BALEEIRO. Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2002.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por
- DERZI, Misabel Abreu Machado. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 251-252
- BENÍCIO. Sérgio Gonini. **ICMS - Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária**. São Paulo: Saraiva. 2010.
- BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>
- _____. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>.
- CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva. 1999.
- COSTA. Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros. 2003.
- DINIZ. Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro – Teoria Geral das Obrigações**. 23. ed. v. 2. São Paulo: Saraiva. 2008.
- FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael [Coords.]. **Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e direitos dos contribuintes**. São Paulo: IOB. 2010.
- FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código tributário Nacional**. 2008. Dissertação [Mestrado] - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 348.
- MONTEIRO. Washington de Barros. **Curso de direito civil**. v. 4. São Paulo: Saraiva. 2007.
- PONTES DE MIRANDA. Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. 3. ed. 2ª reimpr. t.22, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2008.