

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUJEIÇÃO ATIVA

Alexandre Barros Castro*

"Não é a liberdade que se protege no Direito, mas ao contrário, é o Direito que está protegido na liberdade". (Carlos Cossio)

1 - CAPACIDADE TRIBUTÁRIA E A APTIDÃO PARA INSTITUIR TRIBUTOS

Trataremos agora do sujeito ativo da obrigação tributária. Sedimentados nos nossos posicionamentos acerca da natureza jurídica daquele vínculo, do seu efetivo e real gênese para a ciência jurídica, resta-nos avançar na direção de apontar quem sofrerá a imposição exacional e em que condições poderá ser guindado a figurar no pólo passivo daquele liame. Antes, no entanto, por amor à lógica e ao bom senso, cumpre-nos perquirir sobre o outro pólo daquela relação, o ativo.

Neste particular, qual maldição a sobrepassar por toda a seara tributária, novamente vicejam impropriedades, algumas já vistas e depuradas, outras, ainda por fazê-lo, na seqüência.

Reiteramos nossa busca incessante por um preciso linguajar, hermético a imperfeições, impurezas e atecnias, pois só assim estaremos, em verdade, contribuindo para a formação de um real pensamento científico. Justificamos tal ousada pretensão, nos ditames de Emmanuel Kant:

"... sobre a liberdade de crítica repousa a existência da razão que não possui autoridade ditatorial e absolutista, mas cuja decisão, por isso mesmo, autoriza a cada cidadão formular suas dúvidas ... e propor novos caminhos"¹.

Quanto à sujeição ativa, novamente observamos muitos dos equívocos lançados pelo legislador do CTN e aprofundados por certa doutrina, que insiste em vislumbrar duas modalidades de sujeição ativa: o sujeito ativo da obrigação principal e o sujeito ativo da obrigação acessória².

*Graduado em Direito e Administração de Empresas, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP, Diretor Secretário Geral da OAB (33ª subs.), Membro do Conselho Científico da Academia Brasileira de Direito Tributário (ABDT), Presidente do Conselho Comunitário de Segurança de Jundiaí (CONSEG), fundador e diretor da Academia Jundiaíense de Letras Jurídicas (AJLJ), Advogado Militante.

¹ *Crítica de la Razón Pura*. Buenos Aires: Ateneo, 1950, p. 511.

² Dentre estes, Luciano Amaro assim entende. Op. cit. p. 282.

Conquanto se possa, à primeira leitura, supor que essa doutrina logrou aclarar a problemática obrigacional no que pertine à competência exacional, ombreada ao instituto da obrigação acessória (para nós, dever instrumental ou formal), tal suposição resultará ilusória, como vimos quando versamos sobre o liame obrigacional tributário. Não havendo em suma, tese científica que abone esse *duplice genus* que se quer imputar à titularidade impositiva.

O CTN dispensa à sujeição ativa seu capítulo III, contendo apenas dois artigos³:

"Art. 119 - Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento".(Verbi gratia).

De pronto, cabe distinguir competência tributária e capacidade tributária.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim oferece-nos proveitosa contribuição à respeito:

"Capacidade tributária ativa é a prerrogativa de ocupar o pólo ativo da relação jurídica tributária. Consiste, enfim, na condição de ser credor do tributo. Salvo a hipótese das contribuições de seguridade, em que o contribuinte já elegeu como sujeito ativo o Instituto Nacional do Seguro Social, nos demais casos o titular da capacidade ativa haverá de ser o titular da competência ou uma terceira pessoa por ele designada(...)competência tributária é a aptidão das pessoas constitucionais - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - no sentido de legislar sobre matéria tributária. Por intermédio do exercício da competência tributária é que são instituídos os tributos, originalmente previstos na Constituição, a qual não realiza o processo de criação, pois se cinge a estabelecer o título competencial. Por via de regra, o titular da competência é também o titular da capacidade ativa, ou seja, a aptidão para ser credor da prestação tributária. Cabe observar que a competência é indelegável, enquanto a capacidade de afigurar-se susceptível de transferência, caso assim o queira a pessoa competente. Excepciona a regra a contribuição de seguridade, na medida em que o constituinte cindiu o binômio competência/capacidade, enquanto atribuiu a competência à União, outorgando a capacidade, outrossim ao órgão do referido gravame."⁴

³ Também está inserido no capítulo III da Lei 5.172/66, o artigo 120 com a seguinte redação: "Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria." (Verbi gratia).

Destaque-se, ainda, que o artigo 209 do aludido diploma legal também diz respeito, de forma indireta, à polaridade ativa da obrigação tributária, estatuinto que a expressão "Fazenda Pública", empregada sem qualquer outra complementação, abarca a Fazenda Pública pertinente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios ("Art. 209 – A expressão "Fazenda Pública", quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios").

⁴ Op. cit. pp. 15 e 20.

Evidente, portanto o traço distintivo entre competência tributária e a capacidade tributária. A primeira configura-se como a aptidão para instituir o tributo, e a segunda, a capacidade tributária, a aptidão para ser titular do pólo ativo da obrigação impositiva, ou em outras palavras, para ocupar o posto de credor na relação jurídica tributária.

A distinção justifica-se plenamente, tendo por esta razão ocupado o pensar de vários juristas de renome.

Paulo de Barros Carvalho assim se pronunciou:

"Competência legislativa é a aptidão e que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo (...). A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo.

O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas competentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa."⁵

Tal acurada análise justifica-se na medida em que freqüentemente o agente impositivo e o credor enfeixam-se numa única pessoa. Além do mais, o próprio Texto Constitucional traça clara margem diferenciadora de um e doutro instituto, vedando a transferência da competência tributária e ao mesmo tempo permitindo-a no que tange à capacidade tributária ativa.

Registre-se, aliás, que competência tributária está inserta no sistema constitucional tributário nos artigos 145 e 162, sendo de notar que o artigo 6º do CTN combinado com o artigo 146 de nossa Lei Fundamental, corrobora a assertiva lançada quando à indelegabilidade da competência tributária, vez que a diretriz implícita do texto constitucional por certo irradia seus efeitos sobre todo o campo

⁵ Curso....., cit., pp. 116-7.

da atividade legiferante, abarcando o ditame do art. 6º da Lei 5.172/66, que assim, com aquele harmoniza-se permanecendo atual⁶.

Nesse sentido, partilhamos com Roque Antonio Carrazza idêntica posição, no sentido de que a competência tributária de que são titulares no Brasil as pessoa políticas está discriminada na Constituição Federal, havendo, portanto inteira razão quando se diz que a Carta Suprema não cria tributos. Reiterar tal ponderação se faz necessário: a Constituição Federal não cria tributos, delimita, isto sim, a competência tributária. Eis outro inequívoco aspecto a individualizar a aptidão para instituir tributos e a chamada capacidade tributária.

O acatado Prof. Roque Carrazza expôs categórica visão. Para melhor captarmos o entendimento daquele mestre, transcrevamos suas palavras:

*"Quando afirmamos que a Constituição não criou tributos, estamos emprestando à frase um significado bem preciso. Reconhecemos que ela cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a norma padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Para nós, porém, o tributo só nasce a partir do átimo em que uma pessoa pode ser compelida a pagá-lo, por haver acontecido, no mundo fenomênico, o fato hipotetizado na norma jurídica tributária. Ora, isto só se verifica subsecutivamente à edição, pela pessoa política competente, da lei veiculadora desta mesma norma. Antes, não. Com base apenas na Constituição, ninguém poderá ser compelido a desembolsar, a título de tributo, somas de dinheiro, em favor do Fisco ou de quem o represente. Logo, neste sentido, a Constituição não criou tributos, assim, como, mal comparando, não criou penas, só porque autorizou o legislador nacional a cuidar do assunto (art. 22, 1)".*⁷

Estamos de pleno acordo com os ensinamentos expressos neste credenciado magistério.

⁶ " Art. 146 da CF – Cabe à lei complementar: I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, praticado pela sociedades cooperativas (Verbi gratia), e, "art. 6º do CTN – Ressalvado o disposto no artigo anterior, a correção monetária das demonstrações financeiras somente terá efeitos fiscais quando efetuada ao final de período-base de incidência do imposto de renda. A incorporação, fusão ou cisão é também considerada com encerramento de período-base de incidência. Parágrafo único. Para efeito de determinar o lucro real, o lucro apurado em balanço que não corresponda a encerramento de período-base de incidência não poderá ser corrigido monetariamente dentro do próprio período-base em que foi produzido". (Grifamos).

⁷ Curso..., cit., p. 225.

Em derradeiro apanhado, podemos expressar que a competência tributária é mandamento constitucional indelegável e de plena eficácia, pelo qual se atribui aptidão para criar, regular e instituir tributos às pessoas políticas, ou seja, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. Capacidade tributária ativa é claro consectário daquela competência, vale dizer, resulta em decorrência lógica daquela aptidão, constituindo-se na prerrogativa de exigir o adimplemento da obrigação tributária, cobrando e arrecadando a pecúnia correspondente.

Apenas para que não passe em brancas nuvens, mas cientes de que este não é o tema central do presente estudo, registramos as acuradas e consistentes críticas formuladas por Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza ao disposto no artigo 119 do CTN. Ambos, cujas lições têm sido aqui sempre invocadas com grande utilidade, censuram o dispositivo alhures mencionado, chegando a concluir pela imprestabilidade daquele mandamento, ante a série de impropriedades que contém e o inequívoco conflito que gera junto ao sistema constitucional vigente.⁸

Tendo chegado ao final das críticas que nos propusemos expedir, reiteramos que ainda que perfunctórias, prestam-se as mesmas, apenas e tão-somente a sedimentar e estruturar por completo o liame obrigacional tributário, possibilitando-nos angariar consistente fundamentação teórica à luz da lógica jurídica, para uma abordagem segura acerca da sujeição passiva, escopo maior deste ensaio.

2 - SUCESSÃO DO SUJEITO ATIVO

Prevê o artigo 120 do CTN: "*Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outras, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação aplicará até que entre vigor a sua própria.*"

A norma em questão disciplina as hipóteses em que se evidencia desmembramento territorial, resultando daí nova pessoa política que se sub-roga nos direitos daqueloutra que a originou, aplicando inclusive a legislação tributária da anterior, até que venha a editar suas próprias leis. Nesse sentido, resulta clara a transmutação no pólo ativo exacional, passando tal posto a ser ocupado pela nova pessoa constituída.

O comando do artigo 120 da Lei 5172/66 cuida de dois fenômenos jurídicos distintos: recepção e sucessão. Registre-se, de pronto, que a nosso ver, tal

⁸ Barros Carvalho, Paulo de. *Curso...* cit. pp. 202-3 e Carrazza, Roque Antonio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, pp. 47-8.

dicotomia artificializa o pensamento, fragmentando de forma temerária o raciocínio científico a ser empreendido.

O termo "sucessão" é polissêmico, devendo aqui ser entendido como o ato de suceder, substituir uma pessoa por outra.

Já "recepção", por seu turno, deve aqui ser tomada no sentido do fenômeno pelo qual as leis validam-se automaticamente, permanecendo em vigor, ao não colidirem com diplomas normativos de superior hierarquia, ante a harmonização que com estes guardam.

Pois bem, feita esta pequena remição de conceitos já sobejamente dominados, retornemos ao disposto no artigo 120 em comento.

Em sua primeira parte, o dispositivo trata da sucessão nos direitos do ente político cujo território tenha sido desmembrado, com o surgimento de nova entidade política. Tal fenômeno implica numa evidente sucessão ativa na obrigação tributária. Nesse sentido, o que prescreve o artigo 120, em sua parte inicial, é a sucessão do titular da potestade atinente à constituição creditícia, de natureza tributária, com a conseqüente transmissão de todas as prerrogativas inerentes à titularidade daquele pólo obrigacional.

Crítica feita ao legislador, fruto da dicotomia que empregou e da concisão que almejou, é a que pertine a outras hipóteses de reorganização político-territorial, explica-se. O artigo previu somente os casos referentes à cisão de pessoas políticas, olvidando-se, por exemplo, das hipóteses fusionais. Tal antinomia, a nosso ver, deve ser solucionada, por analogia, aplicando-se a tais casos igualmente o ali disposto, vale dizer, o novo ente fruto da fusão sucederá aos que lhe originaram.

No mesmo sentido, observa o ovacionado Aliomar Baleeiro:

"O CTN não o diz, mas por analogia (artigo 108, I), o critério do artigo 120 poderia ser invocado para o caso de desmembramento ou fusão de Municípios. E, por último, temos a fusão dos Estados da Guanabara e Rio de Janeiro a partir de 15.03.1975.

*Aplica-se, também analogicamente, o art. 120 à hipótese de elevação de Território a Estado. No caso do Acre não havia legislação da União sobre tributos da competência estadual."*⁹

⁹ *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 719.

Outra lacuna de texto legal diz respeito às obrigações. Por certo, o CTN limitou-se a versar apenas sobre a sucessão dos direitos, esquecendo-se da possibilidade de existência, também, de obrigações. Entendemos, quanto ao tema, que por conveniência e amor à lógica, a analogia deverá igualmente aqui prevalecer, de modo que a sucessão dar-se-á inclusive quanto àquelas obrigações.¹⁰

O festejado prof. Marco Aurélio Greco partindo da premissa de que a sucessão nos direitos do ente político desmembrado implica em violação aos direitos adquiridos dessa entidade, concluiu pela inconstitucionalidade do artigo 120 do Diploma Tributário. Vejamos o abalizado parecer daquele jurista, de inegável autoridade:

"Posta a questão nesses termos, surge a dúvida quanto à constitucionalidade da previsão, pois tratar-se-ia de hipótese em que a entidade originária seria despojada de seus créditos (ou potestades) em favor da entidade nascente, sem que tivesse havido renúncia ou cessão de sua parte. Ocorreria a transferência compulsória por mera disposição do CTN ou da lei estadual, quando é sabido que União, Estados e Municípios não estão relacionados por um vínculo de hierarquia, mas encontram-se em situação de autonomia recíproca (CF/ 88, art. 18, caput).

Em suma, até que ponto seria admissível que o patrimônio do Município desmembrado fosse afetado por norma do CTN ou da lei estadual que criou o novo Município, uma vez que a figura da sucessão nos créditos já constituídos configura despojamento do patrimônio jurídico da entidade originária, e não verdadeira sub-rogação. Exercida a competência constitucional para instituir tributos e ocorrendo os respectivos fatos geradores, nasceu a favor do Município a aptidão de constituir o crédito tributário. Exercida tal aptidão, ele se tornou credor do tributo e legítimo portador de uma expectativa de o crédito ser corretamente saldado. Assim, admitir como válida essa regra seria consagrar uma violação aos direitos adquiridos do Município de constituir o crédito e cumprir o devedor a saldá-lo."¹¹

Cerrando nossas ponderações, acreditamos ter logrado êxito no objetivo de apresentar a racionalidade do sistema por vezes, em franco embate com o Direito posto, mormente o que se traduz no CTN. Nessa tarefa, nos aviltamos com supostas praticidades do texto normativo, como que a justificar as imprecisões cometidas. Nesse particular, uma vez mais, como sói acontecer a todos quantos se proponham a formular articulações e conclusões científicas, estamos com Paulo de Barros Carvalho quando explicita:

¹⁰ A matéria não passou despercebida a apurada visão de Rubens Gomes de Sousa, que da mesma forma **estabelece** *Reforma Tributária e as isenções condicionadas*. RDA v. 92, 1968, p. 381.

¹¹ VVAA. *Comentários ao Código Tributário Nacional* (coordenação de Ives Gandra da Silva Martins). In *Notas aos artigos 119 e 120*. São Paulo: Saraiva, 1998. pp. 190-1.

*"As setas dirigidas ao político são objurgatórias de uma visão que pretende ser sistemática da ordem jurídica brasileira, não desmerecendo o trabalho legislativo enquanto atos de vontade expressos nas leis do direito positivo, sobretudo porque, já o dissemos em várias passagens, a linguagem do legislador é um campo repleto de imprecisões, redundâncias e erros técnicos. Dele não se exige os conhecimentos científicos que façam do direito posto um sistema lógico, isento de antinomias e lacunas de múltiplas feições. Contudo, se isso favorece as escusas do político, vem em desfavor do cientista que recebe, a criticamente o produto legislado. Aquele que pretender fazer ciência, seja qual for seu objeto, terá de enfrentar grande desafio: armar uma sistema lógico apto para descrever o fenômeno que observa. E sistema lógico é o que tem consistência interior, eliminadas as proposições que violem as leis básicas da Lógica Clássica: identidade, contradição e terceiro excluso."*¹²

Na seqüência esmiuçaremos o pólo passivo da obrigação tributária, caminhando a passos largos na direção de sujeição que particularmente se opera sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

¹² Curso..., cit., p. 122.