

O PÓLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Alexandre Barros Castro¹

“ O erro não se torna verdade por se fundir e multiplicar facilmente .Do mesmo modo a verdade não se torna erro pelo fato de ninguém a ver.... nesta era de força brutal, é quase impossível a alguém crer que se possa aceitar a lei segundo ela mesma, pois a força brutal sempre tem a última palavra”

(Mahatma Gandhi)²

1 – Advertência Prévia

No número anterior desta Revista³, tratamos da “*obrigação tributária e a sujeição ativa que nela se opera*”. Na ocasião, fizemos menção ao pólo passivo, mormente aquele que se insere no arquétipo constitucional do imposto sobre a renda. Neste estudo versaremos acerca daquela sujeição, ainda em linhas gerais.

O CTN em seu artigo 121⁴ classifica os sujeitos passivos em duas modalidades:

- a) contribuinte, e
- b) responsável

A sistemática adotada pelo legislador complementar teve sua fonte inspiradora, como vimos, na obra de Rubens Gomes de Sousa.

¹ Graduado em Direito e Administração de Empresas, com especialização em Administração Público-Financeira. Especialista, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP, Professor convidado no curso de Pós Graduação em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT), Professor Titular da cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito das Faculdades Padre Anchieta de Jundiá (FADIPA), Diretor Secretário Geral da OAB (33ª Subs.), Membro do Conselho Científico da Academia Brasileira de Direito Tributário (ABDT), Presidente do Conselho Comunitário de Jundiá (CONSEG), fundador e vice-presidente da Academia Jundiáense de Letras Jurídicas (AJLJ), escritor, palestrante, parecerista e advogado militante.

² In “ Gandhi – O apóstolo da não-violência ” . Cf. Martin Claret, São Paulo: Martin Claret, 1996, p.144.

³ Revista da Faculdade de Direito Padre Anchieta, nº 5, setembro de 2002, pp. 57-64.

⁴ “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”(In verbis).

A despeito de reconhecermos incontestáveis méritos na doutrina de Rubens a ponto de já a termos, inclusive empregado em estudos anteriores, quando versamos especificamente sobre a processualística tributária⁵, devemos sublinhar que no presente ensaio já não mais podemos nos furtrar a desbastá-la, de modo a desnublar impropriedades ali existentes. Por certo, neste estudo, focado à sujeição passiva tributária que se opera no IR, imprescindível se faz uma análise mais apurada e precisa.

Com efeito, a clássica divisão de Rubens e por conseguinte da Lei nº 5.172/66, quanto à sujeição passiva, merecem atualmente sensíveis reparos, mormente em razão de sua inequívoca natureza financeira.

A orientação normativa teve como raiz a relação econômica direta ou indireta, que o sujeito passivo guarda com o fato jurídico tributário. Esse aspecto pré-legislativo apontando para um sujeito passivo direto, logo afastado da relação, para em seu lugar surgir outro, dito indireto, não se justifica, pois a rigor o momento preciso de início da investigação legislativa começou com a edição da norma e não antes. Assim, na letra apurada de Rubens, a sujeição passiva norteia-se pela relação econômica do ato, fato ou negócio tributário com o agente, vale dizer, quem tira vantagem econômica, constitui-se no “sujeito passivo direto”. Já, quando o Estado por necessidade ou interesse exige o tributo de outra pessoa que não aquela que logra vantagem econômica do fato juridicizado, temos a “sujeição passiva indireta”, que pode assumir duas modalidades: transferência e substituição.⁶

Na substituição de Rubens, a obrigação tributária nasce tendo como sujeito passivo o substituto, i.e., desde sua origem este já aparece no pólo passivo da relação. Recordemos, ainda, que na transferência a obrigação tributária nasce voltada ao sujeito passivo direto, dirigindo-se em virtude de fato posterior ao indireto. A transferência para Rubens pode ser dividida em três figuras distintas: *solidariedade* – situação em que duas ou mais pessoas, estejam simultaneamente obrigadas ante o mesmo dever; *sucessão* – hipótese em que a obrigação transfere-se a outrem em razão do desaparecimento do devedor original; e *responsabilidade* – nos

⁵ *Teoria e Prática do Direito Processual Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2ª ed., 2002. pp.84-9.

⁶ “A) *Transferência*: ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos são três, a saber:

a) *solidariedade*: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha (...);

b) *sucessão*: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; esse desaparecimento pode ser por morte do primeiro devedor (a obrigação se transfere para os herdeiros) ou a venda do imóvel ou estabelecimento tributado (a obrigação se transfere ao comprador);

c) *responsabilidade*: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. No imposto Sisa (transmissão de propriedades inter vivos), o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar a sua cobrança no ato de passar a escritura.

B) *Substituição*: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela em 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 (...). *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, pp., 92-3.

casos em que a lei responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando frustrar-se o seu adimplemento junto ao sujeito passivo direto.

Essa doutrina tradicional que irradia seus efeitos por todo o CTN pode ser esquematicamente assim vislumbrada:

- sujeição passiva direta
 - I - contribuinte

- sujeição passiva indireta
 - II - substituição

- III – transferência
 - solidariedade
 - sucessão
 - responsabilidade

Em outro giro, podemos considerar sucintamente que a partir do pensamento de Rubens Gomes de Sousa e da linha prescrita pelo CTN, o sujeito passivo pode assumir a condição de “contribuinte” e de “responsável” dividindo-se este em diversas outras espécies como vimos.

Como afirmamos de passagem por ocasião do estudo que antes empreendemos, acerca das várias escolas atinentes à sujeição passiva tributária, essa linha tradicional de pensamento não mais nos satisfaz.

Nesse sentido, repisamos que nos sentimos inteiramente à vontade para reformularmos nossa posição, assim como o próprio Rubens já o fizera⁷, cientes de que o conhecimento evolui sempre, mais e mais.⁸

Assim, organizaremos nosso raciocínio separando, como já afirmamos, todas essas ocorrências a que nos referimos em contribuintes, substitutos e responsáveis, a fim de bem delimitar-lhes a natureza jurídica, apurando ao final em quais delas efetivamente nos deparamos com hipóteses ou eventos típicos da sujeição tributária passiva.

⁷ Ainda que em linha diversa da que defendemos, Rubens reformulou sua posição original, defendendo a idéia de que por contribuinte temos aquele que cumpre obrigação que lhe é própria, ao passo que o responsável cumpre obrigação alheia: “resumindo, na sistemática do CTN, responsável tanto é o devedor solidário, como o sucessor do devedor, como o obrigado a suprir o inadimplemento do devedor, como finalmente, aquele a quem a lei já designa como devedor da obrigação ainda ‘in fieri’”. *Sujeito passivo das taxas*, RDP nº 16, p. 348.

⁸ “O objetivo último do conhecimento não é dirigir ou refrear pelo medo nem impor obediência, mas ao contrário livrar todo homem da ignorância, ..., seu objetivo não é transformar os homens de seres racionais em bestas ou bonecos, mas capacitá-los a desenvolver corpo e mente, usando a razão sem restrições. Com efeito, o verdadeiro objetivo do conhecimento é a liberdade que propicia”. Baruch de Spinoza. *Tractatus Theologico – Politicus*, 2ª ed. Oxford: Oxford University, Press, 1986, p.33.

2 – Contribuinte

A questão aqui é fundamentalmente saber quem pode ocupar o pólo passivo da obrigação tributária. Antes, no entanto, é de bom tamanho que recordemos o conceito de sujeito ativo dessa relação, por nós já estudado. Com efeito, já vimos o liame jurídico que se estabelece entre os dois pólos (obrigação tributária), restando-nos agora examinar exatamente os ocupantes de tais posições.

O sujeito ativo da obrigação tributária é aquele que por designação legal tem a competência para ocupar o pólo obrigacional, contrapondo-se contra a inequívoca resistência do sujeito passivo, daí advinda. É ele, em síntese, que detém a titularidade para cobrar o tributo, ou a legitimidade para exigir que se cumpram a contento os deveres instrumentais, erroneamente, como vimos, chamados de obrigações acessórias por parte da doutrina tradicional (emissão de notas fiscais, escrituração contábil etc).

O sujeito ativo da relação tributária deve ser entendido não na titularidade da competência para instituir o tributo, mas sim da relação daí advinda. Sujeito ativo é aquele que se faz presente na relação obrigacional de cunho tributário, confrontando-se com eventual negativa do sujeito passivo. A ele pertencerá o direito de exigir o cumprimento da obrigação.

O artigo 121 do CTN fornece os primeiros sinais para a identificação do sujeito passivo tributário.⁹

Nesse diapasão, podemos inferir que os contribuintes são identificados expressa ou implicitamente na Constituição Federal¹⁰. É nela que se desenha todo o

⁹ “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 – (omissis)”. Destacamos.

¹⁰ Interessante classificação apresenta Renato Lopes Becho, subdividindo os contribuintes em duas espécies: a) sujeitos passivos constitucionais e b) sujeitos passivos legais. Os primeiros, no entender do professor em apreço são aqueles diretamente identificados no Texto Constitucional, i.e., são aqueles que identificamos diretamente como ~~realizadores do critério material. In suas próprias palavras~~ *menagem à verificação de que o Direito Tributário só é autônomo na Academia, temos que o sujeito passivo constitucional é aquela pessoa definida pelo Direito Civil, pelo Direito Comercial ou por outro ramo do Direito como realizador ou cumpridor do verbo descrito no critério material da hipótese de incidência dos tributos discriminados na Constituição Federal. Além desses não serão outros, não serão figuras próprias, conceituadas apenas e tão-somente pela e para a legislação tributária, dissociada de outras leis.*

Não fosse assim, poderíamos afirmar que o Direito Tributário trabalha sobre uma positividade peculiar, própria. Ou, ainda, que o “sistema tributário positivado” não se comunica com o “sistema geral de direito positivo”, ombreando-lhe com independência.

Em nossa classificação reforça o princípio da supremacia da Constituição e o princípio da segurança jurídica. Traz mais segurança porque permite ao verdadeiro contribuinte, o sujeito passivo constitucional, identificar essa sua situação jurídica diretamente na Carta Magna. Também traz segurança jurídica ao sujeito ativo, que não terá dúvida sobre quem será obrigado a recolher o tributo. Da mesma forma no campo legislativo essa classificação é útil, já que limita a produção legislativa que, sem ter muitas opções de escolha do sujeito passivo, não sofrerá os riscos da impugnação judicial. Enfim, ganha a sociedade, pela estabilidade que traz a seus membros e a suas instituições.

A identificação do sujeito passivo constitucional é um mero desdobramento das normas constitucionais que veiculam competências tributárias impositivas. A Constituição rígida deve ser fundamentalmente sintética, não podendo (para nós, não devendo) “descer a pomenores, a assuntos tidos como de menor relevo, ou que devem constituir apenas desdobramentos de normas e

princípios constitucionais”. Como desdobramento da competência para poder impor os tributos arrolados na Constituição, veiculada por meio da distribuição de materialidades, é que extraímos os sujeitos passivos constitucionais. Por via mais direta, o que estamos propondo é que o constituinte não precisava (e pela técnica constitucional nem deveria) estipular na Constituição quem são os contribuintes dos tributos arrolados, nem mesmo os contribuintes básicos, evidentes. Bastou ele (o constituinte) ter declarado a materialidade desses tributos, que um certo grupo de “contribuintes” estará constitucionalmente fixado”. BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 88-9.

Já os “sujeitos passivos legais”, na original classificação daquele doutrinador, como já mencionado, são aqueles apontados pelo legislador infraconstitucional, observando-se a capacidade contributiva, os limites impostos pelas presunções e ficções jurídicas, já por nós estudadas e que no fato jurídico tributário, não possa ser identificado o sujeito passivo constitucional. Op. cit. pp. 90-7

Inegáveis méritos devem ser imputados à classificação proposta, não só por desconhecermos outras que a ela se assemelhem, mas sobretudo pela utilidade prática que em si traz. Nesse sentido, veja-se obra citada, pp. 97-109.

Em que pese, reiteramos, o mérito da ímpar classificação proposta, razão pela qual lhe fazemos menção, não a adotaremos, basicamente por dois motivos. Um de ordem formal, outro de natureza prática.

Com efeito, o presente trabalho não tem por escopo esmiuçar a sujeição passiva com um todo, mas sim às particularidades que envolvem à chamada “substituição tributária” e mais especificamente, ainda, a que supostamente se opera no IR. Essa a razão quanto à forma que se quer empreender neste ensaio. A segunda motivação é que quanto ao IR, *data venia*, não conseguimos vislumbrar a utilidade de tal proposição classificatória. Explica-se.

Ainda que não tenhamos apurado qualquer atecnia na aludida divisão da figura do “contribuinte”, não enxergamos como tal inovadora corrente seja útil (aliás aqui também pactuamos com Becho, quando afirma que “as classificações não são certas ou erradas, mas úteis, ou inúteis”, op. cit. p.97) quanto ao imposto, objeto de nossas atuais elucbrações. Com efeito, a CF, em seu artigo 153, III outorga competência à União para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. Diferentemente do que se passa, por exemplo, com o IPTU, onde facilmente é identificado o proprietário como contribuinte (CF, art. 156), entendendo-se a sujeição passiva, por força do artigo 34 do CTN (“Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”) ao possuidor ou titular do domínio útil; ou, do que se observa por ocasião do IPI, onde por força da CF, artigo 153 (“Compete à União instituir imposto sobre ... IV – produtos industrializados”) o sujeito passivo só pode ser o industrial, alargando-se tal sujeição aos equiparados a aquele, ao importador e assemelhados etc (CTN, art 51 – “Contribuinte do imposto é: I – o importador ou quem a lei a ele equiparar; II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar; III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”); no IR praticamente todo o aspecto da sujeição passiva é apontado na legislação infraconstitucional. Assim, é o artigo 43 do CTN que aponta como contribuinte do IR, a pessoa física ou jurídica de disponibilidade econômica, o possuidor de qualquer título, dos bens produtores e renda ou dos proventos tributários, bem como o RIR em suas várias edições que prescreveu que pessoas individuais equiparam-se às pessoas jurídicas, alargando sobremaneira os contornos constitucionais. Ora no IR tal alargamento é de tal monta que a sujeição passiva constitucional resulta totalmente desfigurada, o que por certo se não invalida a classificação em comento, por certo limita-a profundamente, resultando, ao menos quanto ao IR, sob nossa ótica, sem grande utilidade de ordem prática. Suscitar critério de “aproximação jurídica” ainda que pareça explicar tal ampliação dos perímetros constitucionais não nos parece, *data venia*, critério jurídico válido, nele ao que parece prevalece a subjetividade quanto a tal acercamento, o que a rigor não pode ser testado pelos critérios de admissibilidade da lógica jurídica. Como cediço, há que se separar o plano da casualidade natural, relativa à observação da natureza (da realidade fática) do plano da causalidade jurídica, própria dos fenômenos jurídico-normativos. Nessa distinção reforçam-se as diferenças entre a lógica deontica, do “dever-ser” com linguagem prescritiva e a lógica alética, do “ser”, com linguagem descritiva.

Ora a referida “aproximação jurídica”, ainda que represente observação da realidade jurídica, não a explica, nem mesmo como fator primário de opção legislativa; vale dizer, não explica o antes nem o depois, apenas expõe o que se vê “a olho nu”, sem que para tanto, necessite-se de qualquer “lupa doutrinária” a desvendar-lhe a real dimensão. Acreditamos que as classificações jurídicas quando estruturadas em sólidas bases doutrinárias, como a referida, prestam-se a desnudar a verdadeira natureza jurídica dos institutos focados, as demais nem mesmo a isto se prestam. Pois bem, a aludida classificação, não nos transparece lograr êxito em apontar a natureza jurídica quanto à sujeição do IR, não nos parecendo, repisamos com fortes tintas, que ao menos para esse imposto tenha grande utilidade prática, o que não negamos possa existir quanto a outros tipos tributários.

Demais a mais, ainda que respeitando a observação formulada, quanto a nomenclatura que se empregou “sujeitos passivos constitucionais”(op. cit. p. 85), parece-nos que tal designação mereceria, nesse particular, pequeno reparo, na medida em que separa o inseparável, vez que ambos os tipos, “sujeitos passivos constitucionais” e os “sujeitos passivos legais” são por certo constitucionais, não se processando aqueles em arripio a estes, por óbvia vedação sistêmica.

Feito este apanhado, ainda que vislumbrando méritos à original proposição enfocada, deixamos de aplicá-la, sem no entanto, olvidarmos de registrar os méritos que se lhe apresentam.

arquétipo exacional, cabendo ao legislador infra-constitucional, respeitando aqueles contornos, complementar o tipo tributário (Princípio da Tipicidade Cerrada).

Grife-se ante a importância: complementar, não alterar. O desenho empreendido pelo constituinte não pode ser alterado pelo legislador infraconstitucional, sob pena de inconteste violação ao sistema jurídico vigente.

É de capitular valia asseverar que o contribuinte, como sabemos, é o único sujeito de direito que pode ser identificado no aspecto pessoal da regra-matriz de incidência, a partir do reconhecimento de sua riqueza pessoal descrita no aspecto material do antecedente da norma impositiva. Desse modo, é lícito inferir que a identificação do contribuinte é de relativa facilidade, não merecendo maiores esforços.

Insta ressaltar, uma vez mais, que o critério utilizado para definir o contribuinte é exclusivamente jurídico, o que por óbvio faz-nos rechaçar por inteiro as expressões “contribuintes de fato” e “contribuinte de direito”, na medida em que tal sujeição decorre de um conceito jurídico, claramente limitado, dentre outros pelo Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.

Em resumo, não há que se falar em “espécies de contribuintes”, mas apenas e tão-somente em “contribuinte”.

Em definitivas linhas, cabe arrematar reafirmando que o único titular da relação jurídico-tributária é o contribuinte.

3 – *Substituto*

Pensamos que a despeito de estar sedimentada nossa linha de pensamento acerca da substituição tributária, necessário se faz um retorno ao tema a fim de solidificar ainda mais nossa posição.

A substituição tributária, como vimos, tem um perfil claramente pré-legislativo, constituindo-se em material a ser talhado politicamente.

É preciso dizermos, nesse enfoque, que o instituto da substituição desfruta de imensa utilidade no Brasil de hoje, sendo cada vez mais empregado pelas autoridades fazendárias, ante a utilidade que carrega quanto à fiscalização e arrecadação de tributos. A despeito de tal inconteste realidade, não menos verdade se nos apresentam, as dúvidas que traz, resultantes da grande praticidade que de lado tem e de outro, da inequívoca limitação que deve observar, de modo a não impor gravame tributário, a quem de fato não deva suportá-lo.

A partir dessas considerações, de maior relevância, contudo, é apurar qual é afinal a natureza jurídica da substituição tributária. Se como dissemos, a norma em questão não tem natureza tributária, só nos cabe indagar: qual afinal é a natureza jurídica do comando normativo que trata da substituição tributária?

A resposta, em nosso pensar, é apenas uma – trata-se de norma cuja natureza é meramente administrativa. Esse é seu núcleo central, pois sua real dimen-

são e importância de certo é agilizar uma segura e eficiente fiscalização, arrecadação e disponibilização dos recursos fiscais. Nesses termos, resta claro que o substituto em verdade, é mero agente arrecadador. A corroborar esta assertiva, basicamente podemos oferecer duas considerações:

a-) a existência de limites constitucionais e infraconstitucionais que vedam a exigência imposta ao substituto de entregar dinheiro atinente à tributação antes de que o tenha efetivamente recebido do contribuinte;

b-) no mesmo diapasão, clara proibição a que entregue o substituto aos cofres públicos, dinheiro daquela natureza, sem que o tenha retirado do contribuinte.

Ambas as situações, “receber” ou “retirar” configuram evidente materialização da garantia constitucional que veda o confisco. Melhor explicando, impor que se destaque parte do patrimônio a ser repassado ao Fisco, sem que seja possível ao substituto ter previamente aquele importe, resulta iniludível lesão condenável sobre todos os aspectos. De fato, não é o substituto que é o titular da riqueza a ser tributada, não é dele que deve ser indagada a existência ou não de capacidade contributiva, i.e., em suma, ele não é o contribuinte que o disciplinamento permite seja alcançado, de modo a ter parte de sua riqueza destacada em proveito dos cofres públicos e em última instância, em atenção ao interesse público.

Cabe reprimir, pouco importa se o substituto tem riqueza própria suficiente para honrar o compromisso fiscal. De certo, não é essa riqueza que se quer abarcar, mas a do verdadeiro e único contribuinte. Do mesmo modo, despiendo é deitar tintas no sentido de sublinhar que tampouco importa a constatação da capacidade contributiva pertinente ao substituto, pelas mesmas razões. Supor o contrário, ou seja, ventilar a possibilidade de que o substituto possa vir a destacar parte de seu patrimônio para saldar obrigação do contribuinte, resulta em última linha, em verdadeiro confisco, rechaçado por nossa sistemática.

Traçando paralelo entre a figura do contribuinte e do substituto, podemos concluir pela existência de duas relações jurídicas, claramente distintas. Uma a que envolve o primeiro e o Estado, de cunho jurídico-tributário, ainda quando o Estado seja representado a grosso modo pelo substituto, enquanto elemento de arrecadação do montante a ser transferido aos cofres públicos. Outra relação é a que deriva da vinculação do substituto com o Estado, no que tange ao repasse do importe por ele arrecadado junto ao verdadeiro contribuinte, de natureza administrativo-fiscal.

Esquemáticamente, assim podemos representar as relações jurídicas de que tratamos:

- contribuinte ® Estado – natureza tributária
- substituto ® Estado – natureza administrativo-fiscal.

A inequívoca facilidade que o instituto da substituição traz consigo, acabou por desenvolver entre nós a “sujeição tributária antecipada” ou “para frente”, questão ainda bastante debatida por nossa doutrina de tomo. Nesse sentido e por essa

razão a abordaremos em apartado, visando com isso uma melhor metodologia a ser aplicada. Da mesma forma, o faremos com a chamada “tributação na fonte”, sistemática largamente usada em nosso ordenamento, mormente quanto ao IR, objeto deste estudo.

Convém pontificar, em derradeiro apanhado que enxergamos apenas e tão-somente no contribuinte, o verdadeiro “sujeito passivo tributário”, passível de identificação no aspecto pessoal da norma-matriz, ou seja, apenas ele tem tal matiz decorrente de comando de natureza tributária, visto que, em verdade, seu espectro é de natureza diversa, vale dizer, sua vinculação como o Estado é de cunho administrativo-fiscal.

Resta agora, debater-nos com a questão da responsabilidade tributária perseguindo-lhe a real natureza jurídica e superando cada um dos momentos em que o legislador dela tratou. É o que faremos na seqüência.

4 – Responsável tributário

Assevera com propriedade Paulo de Barros Carvalho:

“O eixo temático da responsabilidade tributária tem-se mostrado, na experiência brasileira, um terreno sobremodo fecundo para o surgimento de dúvidas e imprecisões de todos os tratamentos. Além das dificuldades de ordem sintática e semântica que o texto desde logo suscita, a pragmática da comunicação jurídica vem desenvolvendo usos sempre diversos que, ao invés de concorrerem para o esclarecimento das questões existentes, têm trazido crescentes embaraços ao entendimento da matéria”.¹¹

Na sistemática do CTN, a responsabilidade tributária vem disciplinada nos artigos 128 *usque* 138.

O artigo 121 oferece-nos uma definição de responsável, contendo autêntica disposição de natureza geral, indicando ser este o que não tem relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário da obrigação tributária, mas que se sujeita à exigência do tributo, por força de dispositivo legal, vale dizer, é aquele que não o contribuinte, sobre o qual recai, por força de lei, a transferência total ou parcial, da obrigação de pagar tributo.

Dessa forma, a responsabilidade tributária está ligada mais de perto a dois princípios: ao da Legalidade, pois aquela derivação impositiva decorre da lei e ao da Capacidade Contributiva, pelo qual o tributo deve respeitar a capacidade que tem o sujeito passivo de suportar o ônus daquela exação.

Em síntese, o legislador complementar, da Lei nº 5.172/66, fala em três espécies de “responsabilidade”: a dos “sucessores” a de “terceiros” e a por “infrações”.

¹¹ *Direito Tributário ... cit. pp. 156-7.*

Por opção didática, vejamos cada uma destas “modalidades de responsabilidade” e suas especificidades na ótica do CTN, para depois de tal relato, minudenciá-las sob nosso enfoque pessoal.

4.1. – Responsabilidade dos sucessores

Nos moldes em que está inserida na Lei nº 5.172/66, a sucessão opera a rigor uma alteração no plano da obrigação tributária, na medida em que acarreta um deslocamento do pólo passivo; a obrigação deriva para um novo devedor, herdeiros ou sucessores, devido ao desaparecimento do devedor originário.

Registre-se, por amor a precisão lingüística que a bem da ciência, deve imperar, que no artigo 129 do CTN¹², há colocação de iniludível obviedade, ressaltando-se ali que a responsabilidade em questão se refere aos créditos fiscais definitivamente constituídos até a data dos atos mencionados nos artigos que se seguem (art. 130 a 133) e aos que venham a se constituir, desde que ocorridos os fatos jurídicos tributários respectivos.

A responsabilidade dos sucessores, ainda segundo a sistemática do legislador complementar divide-se em três subespécies: mobiliária, pessoal e comercial. ~~Vejamos cada uma a~~ *deper se.*

4.1.1 – Responsabilidade imobiliária

Inserida no artigo 130, da Lei nº 5.172/66¹³, diz respeito ao tributo cujo fato jurídico tributário seja a propriedade, domínio útil ou posse de bens imóveis, passando o adquirente a responsável pelas obrigações do transmitente.

A partir desse comando, portanto os tributos, ditos imobiliários, as taxas pela prestação de serviços atinentes a esses bens e as contribuições de melhoria que tenham sido impostas ao imóvel, acompanham-no, sendo de responsabilidade do adquirente.

Em síntese, o que prescreve o legislador do CTN é que não havendo prova acerca da quitação dos tributos devidos pelo contribuinte que aliena seu bem (pro-

¹² “Art. 129 – O Disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e os constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”. (In verbis)

¹³ “Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sob o respectivo preço”. (In verbis).

priedade, posse ou domínio útil) até a data da sucessão, dar-se-á a sub-rogação, vale dizer, o adquirente passará a responder sozinho pelo crédito ou créditos pertinentes. Há nesse sentido, a exclusão da responsabilidade do contribuinte perante a Fazenda Pública, ocupando doravante o seu posto, o sucessor.

Pois bem, aqui o que se observa é que o responsável não participa da relação jurídico-tributária. Sua participação opera-se num momento posterior, e não num primeiro instante, quando da elaboração legislativa.

O responsável do artigo em apreço não se vislumbra na citação inicial do legislador, i.e., não se reconhece sua vinculação com o aspecto material descrito na hipótese de incidência.

Consoante, nossa visão, filiamo-nos à proposição de Paulo de Barros Carvalho¹⁴, segundo o qual a responsabilidade em questão configura verdadeira garantia fiduciária atinente ao crédito tributário, não havendo como afirmar que o responsável tenha ocupado o pólo passivo da relação tributária antes do nascimento do crédito correspondente.

4.1.2 – Responsabilidade pessoal

Inserida no CTN, especificamente no artigo 131¹⁵, abrange três possibilidades:

a) responsabilidade do adquirente e do remitente, prevista no inciso I do aludido artigo, que estabelece a responsabilidade destes pelos tributos relativos aos respectivos bens adquiridos ou remidos;

b) responsabilidade do sucessor e do cônjuge meeiro, em que o sucessor a qualquer título, herdeiro ou legatário e o cônjuge supérstite meeiro são pessoalmente responsáveis pelos tributos deixados pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação, sendo esta responsabilidade limitada a quota parte do legado ou na metade do cônjuge;

c) responsabilidade do espólio, que responde pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão. Interessante observar que, uma vez mais, não coadunamos com a linguagem usada pelo legislador tributário, pois não vislumbramos qualquer pessoalidade no espólio, não havendo, em rigor, condições técnicas para que possamos admitir ser o espólio pessoalmente responsável; essa universalidade não possui qualquer atributo típico da *persona*.

Assim, por força dos incisos I e II do art. 131 do CTN, os tributos devidos até

¹⁴ *Curso de Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. cit. pp. 192 e ss.

¹⁵ "Artigo 131 – São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelo tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos derivados pelo 'de cuius' até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo 'de cuius' até a data da abertura da sucessão". (In verbis).

a data da partilha ou adjudicação são de responsabilidade do espólio; a partir daí, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos gerado antes do falecimento do *de cuius* e dos que se geraram depois, até a sucessão hereditária, passa a ser do cônjuge meeiro, dos herdeiros e dos legatários.

Na prática forense, isso implica que os tributos referentes ao interstício entre a data de falecimento do *de cuius* e a abertura do inventário são de responsabilidade do espólio, devendo ser saldados antes da efetiva partilha ou adjudicação do patrimônio. Sobre o quinhão a que cada um dos herdeiros fizer jus, abatidos esses, incidirão os demais tributos, quais sejam os devidos até a data em que se deu o óbito.

Há que se impor claro limite temporal à prescrição normativa do art. 131 da Lei 5.172/66. Com efeito, caberá ao espólio enquanto complexo de direitos e deveres, *universitas rerum*, arcar com o pagamento de todos os tributos devidos pelo *de cuius* até o evento do infortúnio. De sorte, que por óbvio, as obrigações tributárias que surjam após o falecimento, corresponderão a compromissos não do *de cuius*, mas sim do próprio espólio. Haverá sucessão, portanto na obrigação tributária não extinta.

Da mesma forma do que afirmamos por ocasião da “responsabilidade imobiliária”, artigo precedente ao em comento, o que se observa aqui é uma clara sub-rogação subjetiva de direitos e deveres do contribuinte para com o responsável, onde a responsabilidade emana de uma norma primária de natureza igualmente não-tributária.

Em resumo, tampouco vislumbramos na responsabilidade do artigo 131, natureza tributária, visto que os sujeitos passivos ali eleitos pelo legislador, ainda que notadamente estranhos à materialidade da regra-matriz de incidência e portanto a ela ligados mesmo que indiretamente, advém de um momento posterior ao nascimento do crédito, em igual sentido do que se sucede no artigo 130, por nós há pouco minudenciado.

4.1.3 – Responsabilidade na sucessão comercial

Segundo o artigo 132 do CTN¹⁶, a pessoa jurídica que for oriunda de fusão¹⁷,

¹⁶ “Artigo 132 – A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data de ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual”. (In verbis).

¹⁷ A despeito de ser um conceito amplamente dominado, parece-nos de bom alvitre que o recordemos, notadamente por ser próprio do Direito Comercial. Assim, podemos, a grosso modo, dizer que “fusão” corresponde à união de duas ou mais pessoas, formando uma nova, distinta de ambas, resultando de tal agregação um só corpo ou sociedade.

transformação¹⁸ ou incorporação¹⁹ de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato, depois das referidas operações comerciais.

Dessa forma, ocorrendo o extinção ou dissolução da pessoa jurídica, o continuador (ex-sócio ou espólio de ex-sócio) será responsável pelos tributos devidos pela sociedade originária, desde que continue a exploração da mesma atividade econômica, sob a mesma razão social ou sob firma individual.²⁰

Já o artigo 133 do CTN²¹, por seu turno, consagra a responsabilidade do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, estabelecendo responsabilidade integral se o alienante cessar a exploração do comércio, atividade ou indústria, ou responsabilidade subsidiária na hipótese de continuidade da exploração dessa atividade pelo alienante.

O comando do artigo 132 do CTN não passa de uma sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres atinente às pessoas jurídicas, muito guardando de similaridade com o disposto no artigo 131 da lei complementar. Com efeito, os acenos de proximidades são intensos, aquele tratando especificamente das pessoas físicas, e este, o artigo 132, das jurídicas.

Por tudo que outrora já expusemos, reiteramos ser vazio de todo mérito, entendimento que na responsabilidade da sucessão comercial, ora enfocada, anteveja natureza tributária.

Em reforço do que já expusemos, a norma em apreço constitui-se em verdadeira disposição não-tributária por apontar para os eventos que descreve, sujeitos passivos apenas e tão-somente próximos àqueles acontecimentos.

4.2 – Responsabilidade de terceiros

Quanto à responsabilidade tributária imposta a terceiros, no dizer do CTN, o legislador cometeu grave impropriedade. Com efeito, todas as hipóteses de responsável tributário, que estamos analisando, dizem respeito a terceiros, originalmente

¹⁸ Da mesma forma, a transformação é um conceito próprio da seara comercial, correspondendo à mudança das características da pessoa jurídica anteriormente existente.

¹⁹ Igualmente pertinente ao Direito Comercial, a incorporação indica a operação pela qual uma ou mais sociedades empresariais são absorvidas por outra, que em decorrência as sucede em obrigações e direitos. Em síntese, é a incorporação verdadeira "fagocitose jurídica" pela qual uma sociedade comercial absorve outra ou outras companhias.

²⁰ Para maiores aprofundamentos sobre a temática em questão, remetemos o leitor à Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, especificamente ao disciplinado pelos artigos 206 e seguintes que tratam da dissolução, liquidação e extinção das sociedades anônimas e aos artigos 220 e seguintes que versam acerca da transformação, incorporação, fusão e cisão.

²¹ "Artigo 133 – A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou norma individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão". (In verbis).

estranhos à relação Fazenda-contribuinte. Assim, a Lei nº 5.172/66 nos artigos 134 e 135²², dá a entender que tais casos são de terceiros responsáveis. É de se questionar: se estes o são, o que eram os demais?

Em verdade, os artigos em apreço referem-se a pessoas que em razão de atos ou omissões passam a figurar no pólo passivo da exação tributária, assumindo a responsabilidade de seu cumprimento. Os preceitos 134 e 135 do CTN contemplam situações em que o dever de pagar o tributo passa a ser de terceira pessoa alheia ao vínculo tributário originário.

Importante, segundo a doutrina de tomo, que o nexo de causalidade seja claro, i.e., a responsabilidade por atos ou omissões tenha decorrido do não cumprimento de obrigação tributária.

Nesse diapasão, podemos subdividir tais possibilidade em dois grandes grupos, um diretamente afeto ao comando do artigo 134 (responsabilidade que decorra de intervenção ou omissão) e outro, ao do 135 (responsabilidade pessoal advinda de excesso de poderes ou infração à lei). Ainda que de forma superficial, vejamos cada uma destas hipóteses legais de *per se*.

4.2.1 – Responsabilidade em razão de intervenção ou omissão

O artigo 134 do CTN apresenta uma série de pessoas solidariamente responsáveis pelos atos de que participaram ou pelo resultado das omissões a que deram causa.

Para que tal responsabilidade possa ocorrer, não basta o simples inadimplemento da obrigação tributária; há a necessidade também de que terceiro interfira, por ação ou omissão, no descumprimento. Em síntese, são necessários dois elementos: a impossibilidade do contribuinte honrar sua obrigação e a co-

²² “Artigo 134 – Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis ;

I – os pais, pelo tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliões, escrivões e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter monetário”. (In verbis).

“Artigo 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado”(In verbis).

participação de terceiro nos atos ou omissões que resultarem no não pagamento do tributo.

A doutrina de renome cita como exemplo, o tabelião que está obrigado a recolher o imposto de transmissão imobiliária, tendo o direito, é claro, de reter o valor a ser repassado ao Fisco ao descontá-lo do beneficiário. Se não o reter, ou se o fizer, mas não repassar ao Erário Público, será responsável pelo seu descumprimento, ante o prejuízo que sua omissão ocasionou.

Diferentemente dos casos anteriores, atinentes à responsabilidade, aqui não se trata de uma sub-rogação subjetiva de natureza administrativa-fiscal e sim de norma com matiz claramente sancionatório.

O timbre punitivo é cristalino escondendo-se, como bem ressalva Paulo de Barros “*sob o manto jurídico, da solidariedade, a providência sancionatória*”.²³

Aliás, o comando normativo em apreço não deixa margem à dúvidas quanto a essa vertente punitiva, claramente exposta já desde o seu *caput* – “... nos atos em que *intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis*”.

Assim, claramente aqui nos deparamos com norma punitiva administrativo-fiscal, cujo mecanismo impõe ao responsável o cuidado, a observância enfim ao cumprimento do dever que lhe compete, ou seja, sua intervenção visa zelar pela satisfação da obrigação tributária, sob pena de em assim não ocorrendo, o *animus puniendi* do legislador revelar-se com todo o seu vigor, alcançando-o por meio de solidariedade.

Corroborando inteiramente este nosso pensar, o disposto no parágrafo único do artigo 134, onde diferentemente do que se evidencia com os dispositivos anteriores, o legislador trata expressamente da penalidade, prescrevendo que aos responsáveis só se transferirão as penalidades de caráter moratório, o que reforça o cunho sancionatório a que nos referimos.

4.2.2. – Responsabilidade pessoal por excesso de poder ou decorrente de infração legal

Confrontando o disposto no artigo 135 do CTN com o preceito imediatamente anterior, além do ali explicitado, é necessário que terceiro tenha praticado atos com excesso de poder ou com infração da lei, dos estatutos ou do contrato social.²⁴

²³ Idem, p. 196.

²⁴ Inúmeras são as decisões da Receita Federal e os julgados de nossa Justiça acerca do tema “responsabilidade tributária”, vejamos algumas a fim de alicerçar ainda mais o asseverado:

“Responsabilidade tributária do contabilista. Improcedência... o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, não podendo ele, para eximir-se da obrigação, atribuir a outrem o seu descumprimento. Acaso tenha sofrido prejuízo decorrente de responsabilidade de terceiros poderá, querendo, pretender a reparação através de procedimento próprio” (TRF, 5ª T., AC 94.587-SP, Rel. Min. Geraldo Sobral, DOU de 15-5-1989, p. 7937).

Nesta hipótese legal, não existe a solidariedade do artigo 134, sendo o terceiro pessoalmente responsabilizado, inclusive com as acréscimos punitivos, e outros consectários legais, tais como, por exemplo, a mora decorrente do transcurso do tempo além do prazo previsto em lei para o adimplemento obrigacional.

Em arremate com largas pinceladas, o que fica claro é que por força do disposto no artigo 135 em comento, o terceiro que dolosamente contraria a lei, o mandato, o contrato social ou o estatuto, dos quais decorrem suas obrigações, passa a ocupar o lugar do contribuinte, como único responsável pelos tributos que sua infração ocasionar.

"Ocorre a sucessão de empresas quando a pessoa jurídica adquire de outra o fundo de comércio, como tal compreendidos a instalação, imóvel, utensílios, mercadorias e tudo o que for empregado na exploração do negócio. A razão social parecida e a mesma localização, isoladamente, sem outros elementos probatórios, são desinfluentes para caracterizar a sucessão empresarial, acarretadora da responsabilidade tributária" (TRF, AC 92.01.12.421-0-MG, Rel. Juiz Fernando Gonçalves, DJ de 3-9-1992).

"Os serventários de justiça respondem solidariamente pelos tributos sobre atos praticados pelos contribuintes, em razão do seu ofício, a teor do disposto no artigo 134, inciso VI, do Código Tributário Nacional" (TACRJ, ac. un. da 6ª Câm., reg. em 3-3-1990, Ag. 135/89, Rel. Juiz Mauro Fonseca Pinto Nogueira).

"Constatada a inexistência da declaração de rendimentos apresentada pela sociedade em extinção, esta declaração está sujeita a revisão até o decurso do prazo decadencial previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional e a sociedade, ainda que extinta, continua sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos seja de terceiros, especificados pelo mesmo Código Tributário Nacional" (Ac. 102-26.982, Rel. Cons. Kazuki Shiobara, DOU de 5-10-1992, p. 13987).

"A pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, ou de fusão ou cisão, patrimônio de outra sociedade obrigada a efetuar antecipação do imposto, nos termos do Decreto-Lei n. 2.354/87, sucede a esta na obrigação de pagar antecipações e duodécimos" (Ac. 105-10.604, Rel. Cons. Afonso Celso Mattos Lourenço, DOU de 11-12-1996, p. 26687).

"O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) é exigível do banco operador, quando este deixa de proceder a sua cobrança do tomador da divisa e o seu recolhimento aos cofres públicos, na ocasião da liquidação do câmbio" (Ac. 202-4.270, DOU de 4-10-1991).

"Empresa que incorpora outra é responsável pelos tributos devidos pela empresa incorporada, até a data do ato da incorporação. Se em fiscalização posterior ao ato da incorporação, é verificado que a empresa incorporada deixara de recolher, no todo ou em parte, o imposto sobre produtos industrializados por ela devido, a empresa incorporadora, além do tributo é também responsável pela penalidade de lançamento de ofício (Art. 364 do Regulamento do IPI de 1982 (R1P1182))" (Ac. 201-65.526, Rel. Cons. Lino de Azevedo Mesquita, DOU de 17-11-1994).

Igualmente são os posicionamentos do Erário Público, pelo que se depreende da edição de diversos pareceres normativos que corroboram o que aludimos. Vejamos alguns à guisa de exemplo:

Parecer Normativo CST n. 02, de 5-1-1972: "Responsabilidade tributária por sucessão (art. 133 do CTN). Não sendo a locação meio hábil à aquisição de bens, a pessoa natural ou jurídica que figurar como locatária de máquinas ou mesmo de estabelecimento comercial ou fundo de comércio não se sub-roga nas obrigações tributárias do locador, ainda que, em decorrência da inatividade deste, sua clientela passe a ser atendida pela locatária" (DOU de 17-3-1972).

Parecer Normativo CST n. 68, de 23-9-1977: "Incide imposto de renda previsto no Decreto-Lei n. 1.510/76 quando alienação de participação societária por espólio, exceto quando a transferência da propriedade se dá por 'mortis causa'. Por presunção legal, à alienação de participação societária vinculam-se as aquisições ou subscrição mais recentes. As bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações que lhes deram origem e são computadas a custo zero. Para as pessoas físicas a diferença entre o valor de custo corrigido e o valor original constitui rendimento não tributável.

Os contribuintes que no ano base de 1977 tenham obtido resultado positivo na alienação de participações societárias, nos termos previstos no Decreto-Lei n. 1.570/76, e que devam apresentar declaração no próprio exercício de 1977, devem utilizar o formulário azul, modelo completo (MCT); no caso pela alíquota única a indicação deve constar neste formulário" (DOU de 30-9-1977).

Parecer Normativo CST n. 09, de 7-8-1992: "Após a promulgação da Lei n. 8.383 de 1991, continua em pleno vigor a legislação aplicável aos casos de incorporação, fusão e cisão das pessoas jurídicas, devendo a empresa recolher, nos prazos normais, os tributos relativos aos meses-calendários ou semestres vencidos, e até o décimo dia subsequente ao da ocorrência do evento os tributos relativos ao período encerrado em virtude deste" (DOU de 10-8-1992).

A lei, portanto visa a coibir o abuso das pessoas elencadas no artigo 135, de modo que seus atos, quando exercidos com abuso de poder, não resultem em detrimento dos interesses dos contribuintes. Dessa forma, aqui vemos igualmente uma clara natureza administrativo-punitiva, vale dizer, o escopo legislativo foi punir condutas abusivas que resultassem em prejuízo não só aos contribuintes, mas principalmente ao Erário Público.

Nesse sentido, nada há a acrescentar ao que já dissemos por ocasião da análise dos artigos precedentes, reafirmando nossa posição quanto à natureza do aludido comando normativo, por certo não tributária, e sim claramente administrativo-punitiva, reiteramos.

4.3 – Responsabilidade por infrações e sua exclusão pela denúncia espontânea

Já os artigos 136 a 138 do CTN estabelecem regras a serem aplicadas no tocante à chamada responsabilidade por infrações.

No artigo 136²⁵, o legislador deixa claro que pouco importa se o ato do agente ou responsável decorreu de dolo ou culpa; assim, despreza o *animus*, a efetividade, natureza e extensão dos efeitos, de seu ato. No Direito Tributário a infração é formal, consumando-se independentemente das considerações mencionadas.

No artigo 137²⁶, o legislador tributário enumera taxativamente as hipóteses de responsabilidade pessoal do agente, por infrações cometidas. Seu escopo aqui foi apenas pessoalmente os infieis depositários²⁷. Assim, uma vez caracterizado o dolo, não há como falar em solidariedade.

Em derradeiro na seção IV, a codificação estabelece forma de exclusão da responsabilidade conforme preconiza o artigo 138 do CTN²⁸, através da denúncia espontânea, que será acompanhada, se necessário, do pagamento referente ao tributo devido, acrescido dos respectivos consectários legais²⁹.

Geograficamente, o legislador complementar pátrio citou a denúncia espon-

²⁵ "Artigo 136 – Salvo disposição de lei contrário, a responsabilidade por infrações de legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (Destacamos).

²⁶ "Artigo 137 – A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções; salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondam;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, prepostos ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas". (In verbis).

²⁷ Apenas cabe prenotar que por força da Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1944 definiu-se como sendo infiel o depositário que, obrigado a reter e recolher o ISS, o IPI, o IRRF e as contribuições previdenciárias; não as repassa aos cofres públicos.

²⁸ "Artigo 138 – A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada de for o caso,

do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. (grifamos).

²⁹ Conforme o esboço magistério do Prof. Eduardo Marcial Ferreira Jardim, a denúncia espontânea “representa fórmula excludente da responsabilidade por infrações, prevista do artigo 138 CTN, cujo comando dever ser conjugado com as disposições relativas ao processo administrativo tributário que verse sobre o tributo, objeto da denúncia. Segundo o Código, na hipótese de haver infração à legislação tributária, o contribuinte pode proceder à denúncia espontânea da infração, a qual deve ser necessariamente acompanhada do pagamento do tributo devidamente corrigido e dos juros moratórios, ficando a salvo de quaisquer penalidades, até mesmo a multa de mora, desde que essa providência seja tomada antes da instalação de qualquer procedimento fiscal relacionado, com a infração. Por considerar que o código correlaciona o instituto sob exame com a exclusão de multa, é óbvio que a multa de mora, jaz nesse rol de supressões. Entretanto, convém advertir que a legislação tributária ordinária dispõe em sentido inverso, donde o desfrute dessa prerrogativa insere no CTN – Lei Nacional – dependerá de postulação judicial. A obrigatoriedade do pagamento pode ser parcial se a matéria for objeto de legislação que possibilite o parcelamento do “debitum”, caso em que o contribuinte pagaria a primeira parcela, na conformidade com a percentagem estatuída na lei específica. É de se notar que o antigo Tribunal Federal de Recursos, expendeu a Súmula 208, onde condicionou a pertinência da denúncia espontânea ao pagamento do tributo” (Dicionário jurídico tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 33).

A despeito das proveitosas lições do mestre da Universidade Mackenzie, cremos de bom alvitre reforçar as noções de tão importante instituto, notadamente pelo seu emprego no IR, objeto deste estudo.

Com efeito, entendemos que a denúncia espontânea configura-se como verdadeira modalidade de procedimento administrativo preventivo (e aqui ousamos divergir de Eduardo Jardim quando alude a processo administrativo, pois como de há muito nos é pacífico, ao conjunto ordenado de formalidades que tem por escopo a impugnação, ou ao menos, o sobrestamento de atos administrativos junto à própria Administração Pública no que se refere à existência, às características ou ao montante exigido do particular, dá-se o nome de procedimento administrativo tributário. A expressão “contencioso administrativo”, ou ainda, “processo administrativo tributário”, não encontra, *data venia*, ressonância em nosso sistema jurídico, visto que, em face de nossa Constituição Federal, a jurisdição é privilégio único e exclusivo do Poder Judiciário. Remetemos o leitor interessado em aprofundar-se no tema, a obra de nossa lavra intitulada “*Procedimento Administrativo Tributário*” (a qual já nos referimos anteriormente). Através da denúncia espontânea o contribuinte informa à autoridade fazendária o cometimento de infração de natureza fiscal, autodenunciando-se, excluindo sua responsabilidade tributária com o competente pagamento. Claro está, portanto, que a denúncia espontânea, ao ser acompanhada do comprovante de pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do autodenunciante.

Registre-se que prática ilegal em nosso país, e que tem sido objeto de diversas lides, é a exigência por parte do Erário, da multa por ocasião da denúncia espontânea. Em verdade o que se deve são os encargos moratórios, além do principal, excluindo-se a punição pecuniária.

Corroboramos esse nosso pensar, o legislador que foi claro ao prescrever, no artigo 138 do CTN, “... do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, ou seja, empregou a conjunção aditiva “e”, não deixando pairar quaisquer indagações.

Nossa melhor doutrina tem se firmado no sentido de que a exclusão da responsabilidade por infrações estende-se a qualquer espécie de multa. Dentre outros, vale registrar as lições da jurista mineira Misabel Derzi que ao comentar a obra “*Direito Tributário Brasileiro*” de autoria do célebre Aliomar Baleeiro, assim pontuou: “*A infração pode configurar descumprimento do dever de pagar o tributo ou tão-somente descumprimento de obrigação acessória ou de ambas envolvendo multas moratórias, de revalidação ou isoladas. Por tal razão é que o artigo 138 dispõe que a denúncia deve vir acompanhada do pagamento do tributo devido, se for o caso.*”

Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao autodenunciante. Seria supor que a responsabilidade por infração estaria afastada apenas para outras multas, mas não para a multa moratória, o que é modificação indevida do art. 138 do CTN. Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamentos”. In “Notas” à obra Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, de autoria de Aliomar Baleeiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 769.

Em suma, sobre o tema “denúncia espontânea”, cabe reforçar a existência de várias outras obras laureadas. Contudo, diversamente de tais estudos, o presente ensaio não tem a pretensão de se aprofundar acerca da natureza jurídica do referido instituto, e sim apenas, em rápido apanhado tracejar-lhe os principais contornos.

tânea logo na sequência das responsabilidades atinentes às pessoas elencadas nos artigos 135 *usque* 138, vale dizer, logo após tratar daquela responsabilização decorrente de atos infracionais diversos. Por outro giro, o que estamos querendo dizer é que tanto aquelas responsabilidades tinham nítida natureza sancionatória, que o CTN na seqüência prescreveu exatamente uma possibilidade de excludente punitiva, via denúncia espontânea.

O golpe que agora deserfimos em doutrinas adversas àquelas que comungamos, encontra sólidos alicerces nos processos de exegese, solidificando, em nosso pensar, a insofismável natureza administrativo-punitiva daqueles comandos a que nos referimos.

Eis em reduzidas tintas, a atual sistemática acerca da sujeição passiva tributária, consoante a Constituição Federal e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

5- BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ARRUDA ALVIM, Eduardo. *Mandado de Segurança no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

_____. *Imposto sobre a Renda – Depósitos bancários – Sinais Exteriores de Riqueza*. Revista de Direito Tributário nº 23/24. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

BARROS CARVALHO, Paulo de. *Estatuto de contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre*

fisco e contribuinte. Revista de Direito Tributário ns. 7-8. São Paulo, 1979, pp. 135-157.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Teoria da norma tributária*. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

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

BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. v. 2. Tradução de Narciso Armorós Rica y Eusebio Gonzáles Garcia. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971.

BOBBIO, Norberto. *Teoria della scienza giuridica*. Turim: Giappichelli, 1950, p. 230.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova do Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: LTr, 1992.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Capacidade contributiva*. Revista de Direito Tributário nº 47, pp. 234-44.

_____. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

CAMPOS, Dejalma de. *O Doutor Henry Tilbery e o Imposto de Renda (Estudos sobre o Imposto de Renda em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Contribuição para o estudo do regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. Tese de Doutorado em Direito, apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito junto à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), 1978.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário* (Coleção Textos de Direito

- Tributário nº 11). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- _____. *ICMS*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998.
- _____. *As Medidas Provisórias no Direito Tributário Brasileiro*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 25, 1998, pp. 98-109
- _____. *A autofagia da política e a democracia brasileira*. Revista Humanidades, Cultura e Cidadania nº 04. Lisboa: Imagem, 2001, pp. 66-7.
- _____. *Responsabilidade tributária: imposto de renda na fonte*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 27, 1999, pp. 28-33.
- _____. *Princípios Constitucionais: sua relevância para o Direito Tributário*. Revista de Direito da Faculdade de Direito Padre Anchieta nº 1, Jundiaí, 1999, pp. 111-121.
- _____. *El impuesto sobre el valor añadido (IVA) y la comunidad europea: su repercusión*. Revista de Estudios Comunitarios nº 16. Madrid, 1999.
- _____. *Código Tributário Nacional Anotado*. São Paulo: Saraiva (“on-line” – mídia eletrônica), 2002.
- _____. *O caos do sistema tributário no Brasil e sua reforma*. Revista Humanidades, Cultura e Cidadania nº 03. Lisboa: Imagem, 2001, pp. 56-8.
- _____. *Teoria e Prática do Direito Processual Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- _____. e MARTINELLI, João Carlos José. *O Estado e o Cidadão: um exercício de cidadania (coletânea de pareceres)*. São Paulo: Literarte, 2002.
- _____. e DESLANDES, Rosenice. *Tributos x Medidas Provisórias no Direito*

Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Carthago & Forte, 1993.

_____ *et al. Conceitos Básicos de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Carthago & Forte, 1998.

CHIESA, Clélio. *ICMS - Sistema Constitucional Tributário – Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1987.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estado da obrigação tributária*. Tese apresentada à banca examinadora da USP, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Tributário. São Paulo, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo.

DERZI, Misabel de Abreu. *Princípio da praticabilidade do Direito Tributário (segurança jurídica e tributação)*. Revista de Direito Tributário, n. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. “Notas” à obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, de autoria de Aliomar Baleeiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DINIZ, Maria Helena. *As lacunas do Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Rio, 1976.

_____. *Fato gerador de obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

_____. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Introducción al derecho financiero y tributário de las comunidades europeas*. Madrid: Civitas, 1988.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Interpretação e estudos da Constituição de*

1988. São Paulo: Atlas, 1990.
- GIARDINO, Cléber. *ICMS – Diferimento*. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.
- HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Instituições de Direito Tributário*. São Paulo: Aquarela, 1988.
- _____. *Dicionário jurídico tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Princípios Constitucionais Tributários*. Cadernos de Pesquisas Tributárias, nº 18, São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 153 e ss.
- _____. *Sujeição Passiva Tributária*. Tese apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Tributário, São Paulo, 1985.
- KANT, Emmanuel. *Crítica da Razão Pura*. Tradução de Valério Rohden e Udo Baldur Moosburger. São Paulo: Nova Cultural, 1996.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Batista Machado. Original em alemão. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1978.
- LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Estudos em homenagem a Brandão Machado (VVAA. coord. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti)*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 197-227.
- _____. *A Sujeição Passiva da Fonte Pagadora de Rendimentos, quanto ao Imposto de Renda Devido na Fonte*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 49. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 88-105.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A hipótese de imposição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A convivência de regimes jurídicos distintos para a apuração do “quantum debeatur” corrente ao referido tributo – opinião legal – Imposto de Renda – Estudos nº 37*. São Paulo: Resenha

Tributária, 1993, pp. 7-25.

MINATEL, José Antonio. *Imposto sobre a Renda – Estrutura da norma de incidência e a tributação na fonte do lucro líquido*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob orientação do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo, 1989.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *O objeto e o fato gerador do Imposto de Renda. Estudos sobre o Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

ORTEGA, Rafael Calvo. *L'interesse legittimo in materia impositiva*. Milão: Giuffrè, 1969.

POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. 8ª ed. Tradução de Leonidas Hegemberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 2000.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Estructura jurídica del sistema tributario*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica, Madrid, v. XI-4, 1961.

SOARES MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1995

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

_____. *Sujeito passivo das taxas*, RDP nº 16, p. 348.

_____. *A distribuição da justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Martins Fontes, 1943.

_____. *O fato gerador do Imposto de Renda*. Estudos de Direito Tributário, s/d.

_____. *Imposto de Renda* (Suplemento à 2ª ed. do *Compêndio de Legislação Tributária*, 1954). Rio de Janeiro: Forense, 1955.

SPINOZA, Baruch de. *Tractatus Theologico – Politicus*, 2ª ed. Oxford: Oxford University, Press, 1986, p.33

TELLES JÚNIOR, Goffredo. *O Direito Quântico*. São Paulo: Max Limonad, s/d.

VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. v. 10. Coleção Jurídica. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: José Bushatsky, 1976.