

A SUJEIÇÃO PASSIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

*Márcio Alexandre Ioti Henrique*¹

1. Noções gerais

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

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

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

Agostinho Sartin² assim afirma:

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

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

Uma vez constante no critério pessoal de uma regra-matriz de incidência tributária, a pessoa física ou jurídica, denominada contribuinte, fará parte do polo passivo da relação jurídica que se instaurará quando da ocorrência no mundo

¹ Advogado, Professor de Direito Tributário, Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP.

² SARTIN, Agostinho. Sujeição Passiva no ICM. In: *Revista de Direito Tributário* nº 25/6, p. 178.

fenomênico do fato descrito no antecedente da norma geral e abstrata instituidora do tributo.

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

Sábua a lição de Dino Jarach³ quando enfatiza que:

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

Isto quer dizer que para ser contribuinte é necessário que a pessoa física ou jurídica esteja de alguma forma conectada ao critério material (hipótese de incidência) da regra-matriz de incidência tributária. É preciso que seja observado o princípio da capacidade contributiva, no sentido de que aquela pessoa eleita para ser sujeito passivo, deve possuir capacidade econômica vinculada ao fato descrito no critério material da norma geral e abstrata.⁴

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

A norma geral e abstrata é aquela que traz em seu antecedente a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo social, decomposto em critério material, espacial e temporal. Além disso, referida norma traz em seu conseqüente aquelas possíveis

³ JARACH, Dino. *O fato impositivo – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. Tradução de Djalma de Campos. São Paulo: RT. 1989. p. 156.

⁴ A necessidade da observância da capacidade econômica do contribuinte é bem abordada por José Artur Lima Gonçalves (*Princípios informadores do 'critério pessoal da regra matriz de incidência tributária'*. In RDT n° 23/24. p. 261): “Essa afirmação não é pacificamente aceita, mas acreditamos na sua exatidão em face da premissa de que, nos tributos não vinculados, a norma tributária sempre descreve no seu antecedente uma ação ou um estado que tenha conteúdo econômico, que traduza certa capacidade econômica. Por via oblíqua, se admitirmos essa premissa, temos que ligá-la, inexoravelmente, a um (ou mais de um) ente titular dessa capacidade econômica. Esta capacidade pertence a alguém, e esse alguém deve ser o eleito para sujeito passivo da obrigação tributária pelo legislador infraconstitucional. Essa é a tarefa desse Poder Legiferante, descobrir o titular da capacidade econômica indicada pela Constituição.”

peças que podem realizar o fato descrito no antecedente, quem é o ente que pode exigir o pagamento da obrigação (critério pessoal), bem como, qual será a mensuração quando da ocorrência do evento (critério quantitativo).

Somente depois de verificado o fato descrito no antecedente da norma geral e abstrata é que nasce a norma individual e concreta, na qual o antecedente descreverá o fato jurídico efetivamente ocorrido e o conseqüente mostrará quem é o sujeito passivo e ativo do caso concreto, demonstrando, ainda, qual o valor a ser pago a título de tributo, fazendo surgir, desta forma, a relação jurídica tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Previsão constitucional do sujeito passivo tributário

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

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

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

Contudo, este não é o caso do Brasil.

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

Trata-se de um sistema exaustivo, em que os veículos normativos infraconstitucionais não podem alterar, contrariar ou limitar qualquer preceito constitucional.⁵

⁵ Precisa a lição de Geraldo Ataliba (*Sistema constitucional tributário brasileiro. Revista dos Tribunais*, p. 17): “O constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente retratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor

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

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

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

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

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

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

Isto significa que é possível extrair do texto constitucional os sujeitos passivos possíveis de cada exação tributária.⁶

possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações, não prévia e explicitamente, contempladas.”

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

⁶ Este posicionamento que é defendido no presente artigo não é unânime na doutrina. Muitos autores entendem que cabe aos entes políticos indicar quem deva ser o sujeito passivo da exação tributária quando da edição da lei instituidora do tributo. Desta forma, a nomeação do sujeito passivo tributário seria uma atividade infraconstitucional. Para ilustrar tal ponto de vista, pode-se transcrever o entendimento de Maria Rita Ferragut (*Responsabilidade tributária: Conceitos fundamentais*. In *Responsabilidade Tributária*. Dialética. 2007. São Paulo. p. 10):

“Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional.

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

No trabalho conjunto entre Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto⁷, os autores tratam o presente assunto da seguinte maneira:

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

Outro não é o entendimento de José Artur Lima Gonçalves⁸:

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

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

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

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.”

⁷ ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. In Revista de Direito Tributário nº 49. p. 73.

⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. *Princípios informadores*. Op. Cit. p. 261.

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

Por tal motivo é que não se pode prestigiar o posicionamento adotado por Alfredo Augusto Becker, que entendia ser possível ao legislador infraconstitucional escolher livremente o indivíduo que ocuparia o polo passivo da relação jurídica tributária. Para referido autor⁹:

O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade (com as duas únicas ressalvas abaixo indicadas) de escolher qualquer pessoa (física, jurídica ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária. Este sujeito passivo poderá ser pessoa que esteja ligada à hipótese de incidência por relação de natureza social ou geográfica ou física ou jurídica (ex.: procurador ou vendedor, etc) e até poderá ser pessoa que nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência.

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

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

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

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

⁹ BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus. 1998. p. 279.

É importante esclarecer que no presente estudo é adotada a classificação das espécies tributárias, segundo a qual existem os tributos vinculados e os tributos não-vinculados.

A classificação em tributos vinculados e não-vinculados, inicialmente proposta por Geraldo Ataliba, é bastante difundida e aceita na doutrina¹⁰, pois leva em consideração tão somente elementos existentes na seara tributária, não misturando conceitos de outros ramos do direito, ou da ciência financeira e econômica, por exemplo.

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

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

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

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

¹⁰ A doutrina proposta por Geraldo Ataliba foi, inclusive, adotada por autores estrangeiros, como é o caso do argentino Hector B. Villegas (*Curso de finanzaz, derecho financiero y tributário*. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 2005. Buenos Aires), que escreveu: “*En el impuesto, la prestación exigida es independiente de toda actividad estatal relativa a su persona, mientras que en la tasa existe una actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio que afecta de alguna manera al obligado. En la contribución especial tenemos también una actividad estatal, con la particularidad de que ella es generadora de un beneficio para el llamado a contribuir.*”

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

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

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

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

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

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

Nas palavras de Regina Helena Costa¹¹:

Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às

¹¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros. 2003. p. 26.

despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.

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

Isto posto, pode-se afirmar que somente aquela pessoa que realiza o fato de cunho econômico no mundo social é que deve ser considerada como sujeito passivo da exação tributária correspondente. Em outras palavras, aquele que possui capacidade contributiva para realizar o fato descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata é quem pode ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária que se desencadeará.

Neste sentido, Geraldo Ataliba¹² leciona:

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

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

De acordo com o artigo 145 da Constituição Federal:

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

[...]

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

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

¹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 88.

Com referência às taxas, somente pode figurar como sujeito passivo aquelas pessoas que utilizem serviços públicos ou então desfrutem de algum ato concernente ao poder de polícia¹³. Tais indivíduos encontram-se conectados às materialidades das taxas.¹⁴

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

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

Neste diapasão, José Artur Lima Gonçalves¹⁵ entende que:

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

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

¹³ Fiel ao seu posicionamento sobre a liberdade do legislador na escolha do sujeito passivo das exações tributárias, tema já abordado nesta dissertação, Alfredo Augusto Becker entende que: “*Note-se que a liberdade para escolher o sujeito passivo existe também no tocante às taxas. O sujeito passivo da taxa não precisa ser a pessoa que recebe o serviço estatal, nem a pessoa que o tem a sua disposição. Ele pode, perfeitamente (com as duas únicas ressalvas abaixo indicadas), ser qualquer pessoa. A natureza jurídica da taxa (como tributo distinto do imposto) resulta do núcleo (base de cálculo) de sua hipótese de incidência e não da relação (física ou econômica ou geográfica) de uma pessoa com o serviço estatal (ou coisa estatal). O serviço (ou coisa) estatal é que constitui o núcleo (base de cálculo) da hipótese de incidência da taxa.*” (Teoria. Ob. Cit. p. 279).

¹⁴ Utilizado-se, uma vez mais as lições de Geraldo Ataliba (*Hipótese*. Op. Cit. p. 157), tem-se que: “*Sujeito passivo da taxa será, pois, a pessoa que requer, provoca ou, de qualquer modo, utiliza o serviço público específico e divisível, ou o tem à sua disposição (nos casos de taxa de serviço), ou cuja atividade requer fiscalização e controle públicos (taxas ‘de polícia’).*”

¹⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. *Princípios informadores*. Op. Cit. p. 264.

4. O sujeito passivo tributário no Código Tributário Nacional

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

Reza o artigo 121 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A sujeição passiva indireta, neste entendimento, comportaria várias espécies: a transferência (por solidariedade, sucessão e responsabilidade)¹⁶ e a substituição. Na substituição, a lei substitui o sujeito passivo direto por outro, desde logo. A transferência, diferentemente, surge em momento posterior ao nascimento da obrigação tributária. Explicando de outro modo, a obrigação tributária nasce em face do sujeito passivo direto, mas, posteriormente, é transferida para o sujeito passivo indireto.

O posicionamento adotado por Rubens Gomes de Sousa foi seguido por vários outros cientistas do Direito, dentre eles pode ser citado o jurista Agostinho Sartin¹⁷, para quem:

A doutrina tributária brasileira, representada, especialmente, por Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão, faz uma distinção entre o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto da obrigação jurídico-tributária. Diz essa doutrina que o sujeito passivo direto da obrigação jurídico-tributária é sempre aquela pessoa que tem uma relação direta e pessoal com a situação, com o fato ou com o ato que constitui o fato gerador da obrigação tributária. É a pessoa, no dizer de Rubens Gomes de Sousa, que tem uma vantagem econômica direta na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Este sujeito passivo direto responderá sempre por um débito tributário,

¹⁶ Para Rubens Gomes de Sousa: “(a) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação; (b) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento de devedor original; (c) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto.” (Compêndio de Legislação Tributária. Póstuma. 1975. São Paulo. p. 92).

¹⁷ SARTIN, Agostinho. *Sujeição Passiva no ICM*. In Revista de Direito Tributário nº 25. p. 179.

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

O sujeito passivo indireto teria também uma relação com esse fato gerador, não uma relação direta e pessoal, mas uma relação qualquer estabelecida pelo Direito ou mesmo pelos fatos, sempre uma relação indireta, sempre respondendo por dívidas de terceiros, não por dívida própria. Este critério doutrinário de se responder por dívida própria ou por dívida de terceiros é o critério que separa o sujeito passivo direto do indireto da obrigação tributária.

Críticas à teoria proposta por Rubens Gomes de Sousa surgiram, no sentido de que não há que se falar em sujeitos passivos diretos e indiretos, eis que todos aqueles que são devedores da prestação pecuniária, estando no pólo passivo da relação jurídica tributária, devem ser considerados sujeitos passivos diretos. Referida crítica, encabeçada por autores como Paulo de Barros Carvalho e Cléber Giardino, diz, ainda, que os critérios utilizados para classificar um indivíduo como sujeito passivo indireto são meta-jurídicos, não sendo importante, desta forma, para o Direito.¹⁸

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

Feitas tais ressalvas e apesar de se entender que sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte) é somente aquele indivíduo que pode realizar o fato jurídico descrito no critério material da regra-matriz de incidência tributária, pois com tal fato

¹⁸ Paulo de Barros Carvalho assim se manifesta: “(...) não há em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional”. (Curso de Direito Tributário. 16ª edição. Saraiva. 2004. São Paulo. 301).

mantém relação econômica (capacidade contributiva), de acordo com os ditames constitucionais, há de se admitir a possibilidade da eleição de terceiras pessoas para efetuarem o pagamento da exação tributária, pois o Código Tributário Nacional assim disciplina.

Para tanto, é necessário frisar que a eleição de terceira pessoa para efetivamente pagar o tributo não pode ser arbitrária e ficar ao bel prazer do legislador infraconstitucional. O espírito da Constituição Federal deve ser sempre lembrado e seus princípios devem ser obrigatoriamente seguidos.¹⁹

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

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

5. Conclusão

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

Conclui-se, portanto, que o tema da sujeição passiva no direito tributário está longe de ser unânime. No entanto, o que se deve ter em mente é que toda a análise deve partir sempre dos dispositivos constitucionais, para depois serem analisadas as legislações infraconstitucionais, sob pena de afronta a diversos princípios tributários,

¹⁹ Neste sentido, é digna de nota a afirmação de José Artur Lima Gonçalves: “Destarte, a lei ordinária, desde que garanta a eficácia dos princípios constitucionais, pode eleger outra pessoa que não a indicada, implícita ou explicitamente, pela Constituição, para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária (...).” (Princípios informadores. Ob. Cit. p. 262).

que uma vez ofendidos, gerarão a inconstitucionalidade da regra inserida no ordenamento jurídico pátrio.

Referências:

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros. 2006.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista de Direito Tributário* nº 49.

BECKER. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva. 2004.

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

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: Conceitos fundamentais. In: *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética. 2007.

GIARDINO, Cléber. Responsabilidade tributária – ICM – Substituição Tributária – Lei Complementar 44/83. *Revista de Direito Tributário* nº 34.

GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do ‘critério pessoal da regra matriz de incidência tributária’. *RDT* nº 23/24.

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

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

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Póstuma. 1975. São Paulo.

VILLEGAS, Hector B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 2005.