



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LAÍS GRAMACHO COLARES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO
EMPRESARIAL E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL
DA ISONOMIA**

Salvador

2014

LAÍS GRAMACHO COLARES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO
EMPRESARIAL E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL
DA ISONOMIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Salvador

2014

A

Minha mãe, Gabriela Gramacho, e minha avó, Ana Maria Gramacho, por influenciarem minha inclinação acadêmica desde sempre.

Meu tio/irmão, João Gramacho, por me ensinar a arriscar e correr atrás dos meus objetivos, por mais distantes que pareçam.

AGRADECIMENTOS

A conclusão de cada etapa da vida e a conquista de cada escolha que fazemos sempre envolve todos aqueles que nos rodeiam e que, de alguma forma, contribuem para que tudo ocorra como desejado. Por isso, é o momento de agradecer.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer a Deus, por tudo o que colocou no meu caminho.

A professor Paulo Pimenta, pela inspiração na escolha do Direito Tributário e pela influência em cada etapa do amadurecimento acadêmico.

Aos Professores: Fredie Didier, pelas dicas relativas à elaboração do sumário e indicação de referências bibliográficas; Dirleyda Cunha Jr., pelas discussões e construções acerca dos direitos fundamentais; Rodolfo Pamplona, pelas dicas metodológicas e pelo incentivo no desenvolvimento do trabalho; e, especialmente, Edvaldo Brito, pelas aulas e provocações enriquecedoras sobre o Direito Tributário, que acabaram incorporadas no presente trabalho.

A Oscar Mendonça e Bruno Nou, pela amizade, apoio, companheirismo e por proporcionarem a transposição da teoria para a prática, com todas as aprofundadas discussões que temos acerca dos casos práticos.

A todos os amigos, em especial Antônio Adonias e Ruy Andrade, pelo apoio incondicional ao meu desenvolvimento acadêmico, desde as seleções para ingresso no programa, até os ajustes finais do trabalho; e Carol Soares, pelo apoio emocional.

Aos colegas do mestrado e da Faculdade Baiana de Direito, pelas discussões, troca de materiais, dicas e conhecimento, essenciais para o resultado do curso.

Aos alunos e estagiários, pelas experiências do ensino diário e por demonstrarem que sempre há novos caminhos para discussões.

A minha família, acima de tudo, que possibilitam, com apoio incondicional, que os meus sonhos se realizem, em especial, minha avó, meus pais e meus tios, que acompanharam todos os passos dessa conquista.

RESUMO

A relação jurídica tributária é caracterizada pelas peculiaridades do seu objeto, o tributo. Esta relação pode ser composta por um sujeito passivo direto, que é aquele que integrou também a hipótese de incidência da norma que cria a obrigação tributária, como pode ser composta por um sujeito passivo indireto, em decorrência de outra hipótese normativa. Esta última norma tem por consequência alterar o polo passivo da relação tributária, caracterizando o fenômeno da responsabilidade tributária em sentido estrito. Tanto para a previsão da hipótese de incidência, como para a eleição dos sujeitos passivos diretos ou indiretos, o poder de tributar deve obedecer a determinadas limitações constitucionais, entre elas os princípios e, em especial, o princípio da isonomia tributária. Em decorrência deste princípio, a lei não pode fazer discriminações entre os sujeitos sem que obedeça a um critério jurídico que justifique esse tratamento desigual, em razão de se encontrarem em situações jurídicas distintas. O principal critério para essa diferenciação no Direito Tributário é o princípio da capacidade contributiva, que vai além de uma capacidade econômica do sujeito passivo, para retratar uma aptidão para contribuir com base em objetivos e valores constitucionais. Este critério norteia desde a previsão da hipótese de incidência, com a escolha de um pressuposto de fato e eleição do sujeito passivo, até a limitação do montante, para que o tributo não atinja o patrimônio essencial do sujeito passivo. No presente trabalho, elegeu-se as normas tributárias de responsabilidade por sucessão empresarial, para averiguar a observância do princípio da isonomia, no momento da eleição dos sujeitos passivos indiretos (responsáveis) e, portanto, na discriminação entre os possíveis sujeitos passivos para esta relação jurídica. Assim, pode-se verificar que o índice de capacidade contributiva que se observa nas operações empresariais decorrentes de fusão, incorporação ou extinção da pessoa jurídica de direito privado é o da continuidade da atividade empresarial. No entanto, no caso de alienação do estabelecimento empresarial ou fundo de comércio, o critério eleito pela norma é o tempo que o alienante tem para iniciar uma atividade empresarial no mesmo ou em outro ramo. O índice temporal não expressa capacidade contributiva nem qualquer outro critério que espelhe o estímulo ou desestímulo de um objetivo constitucional para justificar o tratamento diferenciado a contribuintes que se encontram em situações semelhantes. Desta forma, a norma tributária que prevê a responsabilidade em decorrência da alienação de estabelecimento empresarial ou fundo de comércio ofende o princípio constitucional da isonomia, por não utilizar um critério de diferenciação entre os possíveis sujeitos que possa ser justificado juridicamente.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária, sucessão empresarial, princípio da isonomia, capacidade contributiva.

ABSTRACT

The relation between the tax authorities and the taxpayer are unique due to its object, the tax. Such relation should be integrated by a directly taxable person, the one that took part directly in the relation from which the tax payment duty arose, or by an indirectly taxable person, that is responsible for such payment due to another legal provision. Such law aims to switch the taxpayer, and constitutes a juridical phenomenon called “tax liability”. However, the tax power is limited by constitutional principles, specially the tax equality principle. Such principle is applicable when deciding the tax incidence hypothesis as well as who should be the taxpayer. According to the tax equality principle, tax law can only treat people differently when they are subject to different circumstances. The main criteria to establish different circumstances in tax law is the “ability to pay” principle, that cannot be simply interpreted as economic capacity, on the contrary, such criteria must consider a set of moral values and goals established in the Constitution. Such criteria is the key principle regarding the incidence hypothesis, including the choosing of the fact from which the tax obligation arises and who is the taxpayer, furthermore is applicable on defining limits necessary to prevent tax values to undermine the goods necessary for the taxpayer to live with dignity. This paper aims to study tax liability laws arising from business transfers, more specifically with regards to the equality on the choosing of the indirectly related taxpayer. In situations such as mergers, acquisitions, buyouts and liquidations the ability to pay rate is defined according to the business that should be continued. However, when the commercial establishment or the goodwill are sold, the rate is set considering the time taken by the seller to start a new business, in the field area or in a different field. The timeframe rate does not express the ability to pay or any other constitutionally compatible criteria in order to justify unequal treatment. Given that, the law that establishes tax liability on situations when commercial establishments or the goodwill are sold is unconstitutional, because it does not refer to a legally justifiable criteria.

Keywords: Tax liability, business transfers, equality principle, “ability to pay”.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|--------|---|
| Art. | Artigo |
| CF/88 | Constituição Federal de 1988 |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| ICMS | Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| IPTU | Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana |
| IR | Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza |
| p. ex. | Por exemplo |
| S/A | Sociedade por Ações |

SUMÁRIO

| | | |
|------------------|---|-----------|
| 1 | INTRODUÇÃO..... | 09 |
| 2 | ISONOMIA TRIBUTÁRIA..... | 13 |
| 2.1 | A ESTRUTURA DAS NORMAS DE DIREITO FUNDAMENTAL..... | 13 |
| 2.1.1 | Regras e princípios..... | 14 |
| 2.2 | IGUALDADE COMO PRINCÍPIO..... | 20 |
| 2.2.1 | Princípio da igualdade da tributação em Constituições anteriores..... | 26 |
| 2.3 | PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988..... | 28 |
| 2.3.1 | Questões normativas..... | 29 |
| 2.3.2 | Isonomia tributária e a cláusula da proporcionalidade..... | 30 |
| 2.3.3 | Ponderação e as hipóteses de diferenciação expressas..... | 37 |
| 2.4 | PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO SUBSTANCIAL AO PODER DE TRIBUTAR..... | 38 |
| 2.5 | ISONOMIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA..... | 41 |
| 2.5.1 | Integração do princípio da capacidade contributiva com outros princípios constitucionais..... | 45 |
| 2.5.2 | Integração com o princípio do bem-estar social: Pressuposto da tributação..... | 46 |
| 2.5.3 | Integração com o princípio do não confisco: Limite para a tributação.... | 49 |
| 2.5.4 | Capacidade contributiva como (o) critério para a aferição da isonomia nas situações jurídicas tributárias..... | 51 |
| 3 | A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA (INDIRETA)..... | 57 |
| 3.1 | A DINÂMICA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E O NASCIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICA..... | 57 |
| 3.1.1 | Obrigação jurídica e rela o obrigacional..... | 57 |
| 3.1.2 | Peculiaridades da obriga o tributária (obriga o e crédito tributário).. | 61 |
| 3.1.3 | Norma tributária de incidência e a forma o da rela o jurídica tributária..... | 64 |
| 3.2 | SUJEI O PASSIVA NAS DIVERSAS MODALIDADES DE SITUA O JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS..... | 71 |
| 3.2.1 | Identifica o do sujeito passivo da rela o jurídica tributária..... | 75 |
| 3.2.2 | Modalidades de sujei o passiva tributária (divergência doutrinaria).... | 78 |
| 3.2.3 | Classifica o adotada..... | 80 |
| 3.2.3.1 | Sujei o passiva direta: O contribuinte..... | 80 |
| 3.2.3.2 | Sujei o passiva indireta..... | 83 |
| 3.2.3.2.1 | <i>Substitui o tributária.....</i> | 83 |

| | | |
|-----------|--|-----|
| 3.2.3.2.2 | <i>A responsabilidade tributária: sucessores, terceiros e infratores</i> | 87 |
| 3.2.3.3 | O instituto da solidariedade nas relações tributárias..... | 96 |
| 3.3 | A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA..... | 99 |
| 3.3.1 | Análise conceitual | 99 |
| 3.3.2 | O caráter tributário da responsabilidade | 103 |
| 3.3.3 | Peculiaridades da estrutura normativa da responsabilidade tributária | 105 |
| 4 | RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL | 109 |
| 4.1 | SUCCESSÃO EMPRESARIAL: FUSÃO, TRANSFORMAÇÃO OU INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO..... | 110 |
| 4.2 | SUCCESSÃO EMPRESARIAL: EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO..... | 114 |
| 4.3 | SUCCESSÃO EMPRESARIAL: ALIENAÇÃO DE ESTABELECIMENTO OU FUNDO DE COMÉRCIO..... | 117 |
| 4.3.1 | A responsabilidade no Código Civil de 2002 | 119 |
| 4.3.2 | A responsabilidade no CTN | 120 |
| 4.4 | DOGMÁTICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL À LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA..... | 126 |
| 4.4.1 | Responsabilidade tributária das pessoas jurídicas de direito privado fusionadas ou incorporadas | 127 |
| 4.4.2 | Responsabilidade tributária do sócio remanescente em caso de extinção da pessoa jurídica de direito privado | 128 |
| 4.4.3 | A responsabilidade tributária do adquirente e do alienante de estabelecimento comercial ou fundo de comércio | 130 |
| 4.3.1.1 | Análise crítica da situação jurídica dos sujeitos..... | 130 |
| 4.3.1.2 | Identificação do critério de diferenciação..... | 132 |
| 4.4.4 | Um paralelo entre o tratamento normativo conferido na sucessão empresarial por alienação de estabelecimento ou fundo de comércio (art. 133 do CTN) e no estabelecimento de condições para a responsabilidade tributária de terceiro (art. 135 do CTN) | 135 |
| 5 | CONCLUSÃO | 138 |
| | REFERÊNCIAS | 142 |

1 INTRODUÇÃO

A relação jurídica tributária, espelhada na relação obrigacional que se extrai da teoria geral do direito, é caracterizada pelo vínculo entre dois sujeitos em torno de um objeto, que é a prestação.

No caso do direito tributário, essa prestação tem delineamentos restritos, em razão das peculiaridades do seu objeto, o tributo, que possui natureza pública e regramento constitucional.

Assim, os sujeitos da relação tributária, não são definidos a partir de um acordo de vontades, mas são extraídos exclusivamente da lei. Dessa forma, a própria Constituição traçou as linhas mestras para a definição do sujeito passivo direto, o chamado contribuinte.

No entanto, extrai-se da própria Constituição, através de uma interpretação sistemática, a possibilidade de o legislador definir outros sujeitos passivos para figurarem no polo passivo da relação jurídica tributária, no lugar daquele diretamente definido. Daí falar-se em sujeição passiva indireta.

As condicionantes para essa modificação subjetiva do polo passivo da relação tributária, em decorrência de negócios jurídicos empresariais, não estão bem claros para os envolvidos, comportando uma série de peculiaridades que precisam ser delineadas de forma objetiva.

Entre as linhas mestras da Constituição, atenta-se para as próprias limitações ao poder de tributar (princípios, imunidades e competências), que norteiam a instituição e cobrança dos tributos e servem de parâmetros básicos para a definição do sujeito passivo nas relações tributárias.

Entre essas limitações, destacam-se os princípios e, em especial, no presente trabalho, elege-se o princípio constitucional da isonomia tributária, para análise de determinadas regras de responsabilidade.

Isso porque, para eleição do sujeito passivo das relações tributárias, seja em decorrência lógica e direta da hipótese de incidência do próprio tributo, seja em decorrência de outros critérios para a responsabilização tributária de forma indireta, há de se definir o sujeito entre alguns possíveis.

Quando isso ocorre, há uma necessária discriminação entre o sujeito eleito e os outros possíveis. O critério, portanto, a ser utilizado deve partir de uma

comparação e da constatação de que esses sujeitos possíveis encontram-se em situação jurídica diversa do sujeito eleito.

Com essa finalidade, o princípio constitucional da isonomia se encaixa perfeitamente no objetivo da análise, que é verificar se o critério adotado para a eleição de sujeitos responsáveis tributários em decorrência de operações que acarretam sucessão empresarial corresponde aos delineamentos constitucionais ou extrapola as limitações constitucionais ao poder de tributar conferido pela Constituição Federal.

Entre as hipóteses de sujeição tributária passiva indireta, elege-se, como corte epistemológico do presente trabalho, a responsabilidade tributária por sucessão empresarial, excluindo-se apenas as situações decorrentes da recuperação judicial e da falência, que possuem regramentos específicos. Isso porque os diversos negócios jurídicos firmados com base no regramento do direito privado (mais especificamente do direito empresarial) acarretam repercussões no polo passivo das relações tributárias firmadas com os sujeitos envolvidos nesses negócios.

Assim, a proposta da presente dissertação é analisar as normas de responsabilidade tributária por sucessão empresarial, em face do princípio constitucional da isonomia, a fim de verificar se o critério utilizado para a eleição do responsável em cada uma das operações delineadas no Código Tributário Nacional corresponde a um critério discriminatório em conformidade ou não com a Constituição Federal.

Em primeiro lugar, portanto, debruçar-se-á sobre os delineamentos do princípio da isonomia, o que se fará no capítulo dois do presente trabalho.

Na análise do princípio constitucional da isonomia, o ponto de partida será situá-lo com a estrutura normativa de princípio, dentro da distinção entre princípios e regras. Em seguida, a investigação passará para o seu conteúdo como um princípio geral, aplicável a todos os ramos do direito, como um direito fundamental. Neste contexto, verificar-se-á como analisar a compatibilidade de regras infraconstitucionais com o princípio da isonomia.

Ainda no que diz respeito ao princípio da isonomia, o presente trabalho especificará o seu conteúdo direcionado para o ramo do Direito Tributário, através da especificação da isonomia tributária, decorrente de disposições especiais da Constituição Federal de 1988.

No âmbito dessa especificidade, a análise também se debruçará sobre o princípio da capacidade contributiva, propondo a investigação do seu conteúdo, para além do texto normativo da Constituição, através de uma integração com outros princípios constitucionais. A abordagem em torno do princípio da capacidade contributiva contribuirá como definição do critério para a aplicação do princípio da isonomia nas relações jurídicas tributárias.

A análise em torno da sujeição passiva tributária indireta e, no âmbito desta, da responsabilidade tributária será o objeto do capítulo três. Esta análise exige uma visita prévia à teoria geral do direito, principalmente no que diz respeito aos conceitos de obrigação e aos aspectos da norma jurídica, cuja incidência dá origem à relação jurídica, no caso, de ordem tributária.

A fim de desvendar a premissa conceitual básica do presente estudo, recorrer-se-á a um breve tratamento lógico-jurídico¹, extraindo o conceito de sujeição tributária passiva para além das disposições positivadas no CTN.

O fenômeno da sujeição passiva, portanto, será analisado desde o seu nascimento, a partir da incidência da hipótese normativa ao fato jurídico, adentrando-se, aí, na análise de suas modalidades direta e indireta.

Nesse capítulo, desvendar-se-á a origem do instituto da sujeição tributária passiva indireta, desde a análise do modelo da norma de incidência tributária, passando pela sujeição passiva, suas modalidades (direta e indireta), até situar a responsabilidade tributária no plano normativo.

No capítulo quatro, a análise se especificará em torno da responsabilidade tributária por sucessão empresarial, que é o objeto da análise proposta na presente dissertação. Para tanto, analisar-se-á o instituto da responsabilidade tributária por sucessão empresarial, sob o enfoque jurídico-positivo, dissecando as disposições do CTN.

A definição do conceito de determinados vocábulos servirão como premissa da presente abordagem e, a partir das etapas ora traçadas, a discussão será levada a cabo para além das divergências em torno de vocábulos jurídicos².

¹ Acerca deste tratamento, Marçal Justen Filho o caracteriza pela indagação “acerca das categorias admissíveis perante o pensamento jurídico, conjugando razão e experiência para conceituar”. Acrescenta, ainda, este autor, a aplicação de princípios e estruturas pela doutrina, formulando distinções e aproximações, a fim de desvendar a natureza jurídica dos institutos (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 215).

² Marçal Justen Filho adverte que as palavras são apenas rótulos que padecem de um enevoamento semântico. Cada um emprega determinados vocábulos com contornos que decorrem de uma visão

A investigação, portanto, explorará as disposições do Código Civil, a respeito da sucessão empresarial, a fim de definir a hipótese de incidência das normas de responsabilidade tributária por sucessão empresarial, tendo em vista o caráter de sobreposição das normas tributárias no direito positivo brasileiro³.

Por fim, a proposta se concretizará através da análise das normas de responsabilidade tributária por sucessão empresarial extraídas do CTN, em face do princípio constitucional da isonomia.

Nesse capítulo, a dissecação das normas eleitas para a análise será de suma importância, pois, através do conteúdo extraídos dessas normas, identificar-se-á os possíveis sujeitos a serem eleitos como responsáveis tributários nas hipóteses de sucessão empresarial e o critério eleito nas referidas normas para eleição do sujeito responsável entre os demais possíveis.

A partir daí, a análise comporta a uma roupagem mais crítica, a fim de identificar se as normas objeto do presente estudo estão ou não compatíveis com o princípio constitucional da isonomia.

peçoal. O fundamental, portanto, é descobrir e revelar as ideias e conceito dos vocábulos utilizados, para que as palavras não se confundam (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 217)

³ O art. 110 do Código Tributário Nacional prescreve que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Dino Jarach reconhece a coincidência de disciplina entre o direito tributário e o direito privado, mas ressalva que a manifestação de vontade só tem validade para o direito positivo em relação ao seu conteúdo empírico e quando for pressuposto para a configuração do negócio jurídico previsto (JARACH, Dino. *O fato impositivo* (teoria geral do direito tributário substantivo). Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. P. 139). Hector Villegas (VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 57) entende que a norma tributária pode ou não manter o significado de outros ramos do direito, como é o caso do Direito Privado. Entende, portanto, que essa significação só deve ser mantida, se não encontrarmos razões suficientes para modificá-la. Pode, entretanto, o Direito Tributário dar ao conceito uma acepção distinta, de forma que terá determinada significação para o ramo originário e outra diferente para o Direito Tributário. Ao contrário deste posicionamento e em razão do que dispõe o art. 110 do CTN, acredita-se que o Direito Brasileiro não adotou este posicionamento, concebendo as normas tributárias apenas como sobrepostas aos conceitos provenientes de outros ramos do direito.

2.1 A ESTRUTURA DAS NORMAS DE DIREITO FUNDAMENTAL

2.1 A ESTRUTURA DAS NORMAS DE DIREITO FUNDAMENTAL

O presente estudo tem por escopo a análise da isonomia tributária e, neste contexto, verificam-se necessárias algumas digressões doutrinárias acerca da estrutura das normas de direitos fundamentais. Isso porque se questiona se a norma da isonomia tributária é um princípio ou é uma regra e por que o é, além de se perquirir justificativas sobre seu posicionamento como um direito fundamental.

Assim, o primeiro plano da presente análise corresponde ao plano da Teoria Geral do Direito, propondo-se a análise da estrutura normativa dos direitos fundamentais.

Para Kelsen, norma é “o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente, facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém”⁴.

Lourival Vilanova explica que o que diferencia as normas jurídicas das demais é o “dever ser” como modal específico da sua linguagem, que se triparte nas modalidades de obrigatório, permitido e proibido⁵.

No capítulo três do presente trabalho, investigar-se-á, de forma mais pormenorizada, a composição da norma jurídica. Para o presente capítulo, a concepção geral de norma jurídica é trazida com o objeto de investigar as possíveis estruturas que a norma jurídica pode adotar: regras ou princípios.

Ressalta-se que a caracterização de princípio como norma, adotada no presente trabalho, é recente na doutrina, tendo em vista que, por muito tempo, prevaleceu a ideia de que os princípios funcionavam como meros auxiliares na interpretação e integração da ordem jurídica⁶. Admite-se, aqui, o princípio como uma modalidade de norma, com estrutura diversa da tradicional regra jurídica, pois que também se constitui o sentido de uma prescrição (um “dever ser”).

⁴KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8ª ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009. P. 6.

⁵VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. P. 70/72

⁶CUNHA JR., Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª Ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011. P. 150.

Reúne-se, assim, regras e princípios como possíveis estruturas adotadas pelas normas jurídicas, que expressam, portanto, um “dever ser”, mediante diferentes acepções.

Acerca da distinção entre regras e princípios, a doutrina jurídica vem debatendo, em diversos ordenamentos, sobre qual seria a distinção mais adequada, qual seria, de fato, a estrutura das normas de direitos fundamentais e, principalmente, qual o efeito de se identificar uma norma de direito fundamental como regra ou como princípio.

2.1.1 Regras e princípios

As diferenças entre esses dois tipos de norma (regras e princípios) residem, principalmente, no que diz respeito ao conteúdo. Não se podendo reunir um ao conceito do outro, cabe aqui explicitar o debate doutrinário acerca dessa diferenciação.

Na visão de Alexy, princípios “são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. São, assim, “mandamentos de otimização”⁷. Já as regras são normas que são sempre satisfeitas ou não (contém determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível).

Para Alexy, a diferença entre regras e princípios pode ser melhor percebida nos casos de colisão de princípios e de conflito de regras. Quanto a este conflito, o autor entende que somente pode ser solucionado com a introdução de uma cláusula de exceção que elimine o conflito ou com a declaração de invalidade de uma das regras⁸. Já quanto à colisão de princípios, um deles tem que ceder, o que não significa que o princípio cedente tenha que ser declarado inválido nem que nele deve

⁷ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.P. 90. Para Virgílio Afonso da Silva (Silva, Virgílio Afonso de. *Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais. Vol. 1, p. 607-630, 2003.p. 611), “o conceito de princípio, na teoria de Alexy, é um conceito axiologicamente neutro”.

⁸*ibidem*. P. 92.

ser introduzida uma cláusula de exceção⁹. No caso dos princípios, um tem precedência em face do outro sob determinadas condições (pesos diferentes), sendo o conflito resolvido por meio de sopesamento (aplicação da lei de colisão¹⁰).

Explica, ainda, o autor que os princípios exigem que algo seja realizado na maior medida possível. Não encerra, portanto, um caráter definitivo, mas *prima facie*. Já a regra, como exige que se realize exatamente aquilo que ela determina, possui um caráter definitivo¹¹.

Tal concepção não é suficiente para a distinção entre princípios e regras, tendo em vista que apenas se preocupa com o plano da aplicação do direito e não com o conteúdo das distintas modalidades de norma jurídica.

Em outra concepção, Dworkin tenta para o conteúdo desses tipos normativos, sem se afastar da distinção relativa à sua aplicação. Para o autor, é de natureza lógica a diferença entre princípio jurídico e regra jurídica, uma vez que esta distinção se dá quanto à natureza da orientação que oferecem. Conceitua, assim, princípio como “padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade”. Já as regras são aplicáveis “à maneira tudo-ou-nada”, de forma que ou ela é válida ou não é, não podendo, portanto, subsistir no ordenamento jurídico duas regras que sejam contraditórias entre si¹².

O autor reconhece que pode haver exceções a uma regra, mas quanto mais essas exceções forem arroladas, mais completo é o enunciado da regra. Já os

⁹*ibidem*. P. 93. Para Larenz (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ED., Trad. Jose Lamengo. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. P. 483), os princípios não estão sem conexão, mas se relacionam uns com os outros de acordo com o sentido, podendo delimitar-se e completar-se entre si.

¹⁰A lei de colisão, para Alexy (ALEXY, *op. Cit.*, 2008. p. 96), é o resultado de uma relação de precedência, com base nas circunstâncias de um caso concreto a decidir. Dessa forma, “as condições sob as quais um princípio tem precedência em face de outro constituem o suporte fático de uma regra que expressa a consequência jurídica do princípio que tem precedência” (p. 99). Este resultado pode ser encontrado por meio do sopesamento, que é uma relação entre uma posição *prima facie* e uma posição definitiva. Essa relação pode existir fora de outras relações ou pode desempenhar papel no âmbito da relação de especificação, na fundamentação de uma definição de significado e também no âmbito de uma relação meio-fim, na identificação e na exclusão de meios ou de fins. Para Larenz (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ED., Trad. Jose Lamengo. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 575), ponderar e sopesar são apenas imagens, tendo em vista que não se tratam de grandezas quantitativamente mensuráveis, mas resultado de valorações orientadas não só a uma pauta geral, mas também à situação concreta em cada caso.

¹¹ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 104.

¹²DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010. P. 36.

princípios não possuem, de forma automática, consequências jurídicas para dadas condições. Assim, afirmar que um princípio faz parte do direito quer dizer que ele deve ser aplicado pelas autoridades públicas como razão que se inclina para uma determinada direção¹³.

Ainda no âmbito dessa distinção, ressalta o autor que o princípio possui uma dimensão que a regra não possui, que é a dimensão do peso ou importância. Quando princípios se cruzam, o conflito é resolvido levando-se em conta a força relativa de cada um. Como as regras não tem essa dimensão, só é possível afirmar se elas são *funcionalmente* importantes ou não. Assim, se duas regras entram em conflito, sua resolução se dá no âmbito da validade, ou seja, uma das regras será considerada inválida¹⁴.

Seguindo outro caminho para definição, Larenz expõe que princípios conferem, previamente, pautas de valoração fundamentais que auxiliam o julgador na sua atividade de valoração (interpretação), para a tomada da decisão¹⁵. Assim, não são regras imediatamente aplicáveis aos casos concretos, mas ideias diretrizes, cuja transformação em regras possibilita uma resolução¹⁶.

Não se preocupando com a distinção entre norma e enunciado normativo, Roque Antônio Carraza entende que:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam¹⁷.

O critério generalidade, apesar de poder identificar princípios, não é, exatamente, suficiente para diferenciá-los das normas com estrutura de regras, haja vista que é possível identificar tanto princípios gerais e específicos, como regras

¹³ *ibidem*. P. 41.

¹⁴ DWORIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010. P. 42/43.

¹⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamago. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. P. 410.

¹⁶ *ibidem*. P. 599.

¹⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. P. 46. Neste mesmo sentido, o autor ressalta, ainda, que “um princípio jurídico é inconcebível em estado de isolamento. Ele – até por exigência do Direito (que forma um todo pleno, unitário e harmônico) – se apresenta sempre relacionado com outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção e lhe reafirmam a importância”.

gerais e específicas¹⁸. Desse conceito (de Carraza), ressalta-se a importância da concepção de que o princípio vincula o entendimento e a aplicação de outras normas jurídicas com ele conectado, o que, sem dúvida, caracteriza esse tipo de norma, como se verificará adiante.

Humberto Ávila entende que as regras são normas “imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes sejam axiologicamente sobrejacentes”. Já os princípios são normas “imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”¹⁹. Os princípios, portanto, são normas finalísticas, que exigem a adoção de comportamentos que contribuam para a promoção gradual de um “estado ideal das coisas”²⁰.

Note-se que, com base nessa concepção, os princípios não perdem, completamente, o aspecto descritivo, cedendo ao aspecto finalístico. O que ocorre é uma sobreposição deste último aspecto. Na realidade, em busca de um estado ideal das coisas, os princípios acabam por prescrever a adoção de comportamentos necessários a sua realização²¹, o que continua diferente da prescrição de um determinado comportamento que é realizado pelas regras.

O autor concebe, ainda, uma terceira modalidade de estrutura normativa, que designa como postulado. Os postulados normativos seriam as normas “imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas”²². Esta terceira espécie, no entanto, não é adotada no presente trabalho, tendo em vista a adoção da concepção de que os princípios também funcionam como

¹⁸Para Dirley da Cunha Jr. (CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011. p. 153), caracterizar princípio pelo seu grau de abstração e generalidade não significa dizer que as regras não sejam genéricas, mas que sua generalidade é diversa da dos princípios, que é muito maior. Para o autor, o princípio é geral porque admite uma *série indefinida de aplicações*.

¹⁹ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

²⁰ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 38.

²¹_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 75.

²²*ibidem*

“pautas de valoração” (Karl Larenz) e, por isso, desempenham a função que seria desenvolvida pelo postulado concebido por Humberto Ávila.

Estes posicionamentos não se contrariam necessariamente, mas podem-se extrair aspectos relevantes e basilares de cada um deles, a fim de se conferir uma definição mais compatível com a realidade do ordenamento jurídico. Neste estudo, verifica-se ser possível, no que diz respeito aos princípios, promover a união das concepções de Humberto Ávila (como base) com as concepções de Karl Larenz e de Roque Antônio Carraza (como complemento), no sentido de conceber princípios como **normas carregadas de ideias diretrizes valorativas para orientar (e vincular) seus destinatários na criação e aplicação de outras normas, em busca de um “estado ideal das coisas”**. Podem, assim, ser concebidos, ao mesmo tempo, como normas finalísticas e como pautas de valoração²³.

No que diz respeito às regras, pode-se adotar o posicionamento de Ávila, de que são normas de maior rigidez (preliminarmente decisivas e abarcantes), descrevendo comportamentos obrigatórios, permitidos ou proibidos, mas se acrescenta a isso a ideia de que também estão passíveis de valoração, com o principal auxílio dos princípios (em sua concepção como pautas de valoração). Note-se que esta concepção de regras está mais próxima ao conceito de norma de Alexy (apesar de este desprezar o aspecto axiológico).

Não se despreza, nesta análise, a diferenciação entre princípios e regras, segundo a qual estas, por serem determinadas, são de aplicação direta, não necessitando de qualquer mediação e aqueles carecem de medidas intermediárias concretizadoras para poderem ser aplicados ao caso concreto²⁴. Esse critério, apesar de promover uma distinção entre essas modalidades, diz respeito apenas à aplicação de uma ou de outra modalidade normativa, não sendo necessária a sua inclusão no próprio conceito dessas²⁵.

²³Para Ávila (*ibidem*, p. 77), “os princípios são, pois, normas com pretensão de complementariedade e de parcialidade”.

²⁴CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011. P. 153.

²⁵Mesmo no que tange à aplicação, Luís Roberto Barroso (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 355) explica que, “mais recentemente, já se discute tanto a aplicação do esquema tudo ou nada aos princípios como a possibilidade de também as regras serem ponderadas. Isso porque, como visto, determinados princípios – como o princípio da dignidade da pessoa humana e outros – apresentam um núcleo de sentido ao qual se atribui a natureza de regra, aplicável biunivocadamente. Por outro lado, há situações em que uma regra, perfeitamente válida em abstrato, poderá gerar uma inconstitucionalidade ao incidir em determinado ambiente ou,

Criticando o critério do “modo final de aplicação”, Humberto Ávila assevera que o critério do *tudo ou nada* para aplicação das regras só tem sentido quando todas as questões relacionadas à validade, ao sentido e à subsunção final dos fatos já estiverem superadas²⁶.

Feita esta análise quanto às distintas modalidades normativas, impende transferi-las para o plano dos direitos fundamentais, no que diz respeito à estrutura de suas normas, tendo como base os conceitos aqui traçados.

Em sua análise, Alexy tece considerações que conduzem a aplicação da teoria dos princípios às teorias das normas de direitos fundamentais²⁷. Posteriormente, deixa implícita a adesão a um modelo de regras e princípios, não querendo dizer que todas as normas de direitos fundamentais compartilhem, necessariamente, desse caráter duplo. De início, ou são regras ou são princípios. Adquirem, entretanto, esse caráter duplo se ambos os níveis estiverem nelas reunidos. Esse caráter duplo surge quando aquilo que é estabelecido diretamente por uma disposição de direito fundamental é transformado em normas subsumíveis com o auxílio de cláusulas que se referem ao sopesamento²⁸.

Com essa visão normativa, o direito fundamental completo, para Alexy, seria um feixe de posições de direitos fundamentais (direitos a algo, liberdades e competências), *prima facie* ou definitivas, que se unem através de uma atribuição a uma norma de direito fundamental e se relacionam através de generalização, meio-fim ou sopesamento²⁹.

A partir de uma visão mais atual desse conceito, Dirley da Cunha Jr. designa direitos fundamentais como “aquelas posições jurídicas que investem o ser humano de um conjunto de prerrogativas, faculdades e instituições imprescindíveis a assegurar uma existência digna, livre, igual e fraterna de todas as pessoas”³⁰. Este mesmo autor entende que a construção do conceito de direitos fundamentais deve ter

ainda, há hipóteses em que a adoção do comportamento descrito pela regra violará gravemente o próprio fim que ela busca alcançar”.

²⁶Ávila, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 47.

²⁷ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 103.

²⁸ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 141. Apesar deste posicionamento, Alexy (p. 575), em seu posfácio, afirma que “a tese central deste livro é a de que os direitos fundamentais, independentemente de sua formulação mais ou menos precisa, têm a natureza de princípios e são mandamentos de otimização”.

²⁹ALEXY, *op. Cit.*, 2008. P. 249/252.

³⁰CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011. P. 554.

como critério a dignidade da pessoa humana, na medida em que devem ser, materialmente, concebidos como posições jurídicas essenciais que explicitam e concretizam essa dignidade.

Esse é um conceito que leva em consideração o conteúdo dos direitos fundamentais e a carga valorativa que os envolve, de modo que guarda mais afeição com a interpretação sistemática dos direitos fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro.

Tomando por base esse conceito, percebe-se que os direitos fundamentais possuem grande afinidade com a estrutura principiológica das normas. Entretanto, admite-se que também podem ser expressos por meio de regras, principalmente quando preveem comportamentos do Estado, por exemplo, que sejam obrigatórios ou proibidos, na proteção desses direitos. A possibilidade de se verificar a estrutura de regras nas normas de direitos fundamentais, portanto, pode ser melhor constatada quando se analisam as garantias para proteção desses direitos. Assim, admite-se que as normas que expressam direitos fundamentais podem ter tanto a estrutura de princípio como de regra.

No que diz respeito ao ordenamento jurídico brasileiro, percebe-se, através dos enunciados normativos expressos na Constituição Federal como definidores de direitos fundamentais, que, de fato, suas normas podem ter a estrutura de regra ou de princípio. Note-se que a norma insculpida no enunciado “ninguém será submetido a tortura nem a tratamento desumano ou degradante”, constante no inciso III, art. 5º da Constituição Federal, encerra uma norma com estrutura de regra, tendo em vista que apresenta uma rigidez ao descrever um comportamento proibido (conferir tratamento desumano ou degradante). Expressando essa norma através de um enunciado deontico, ela pode ser descrita como “é proibido conferir tratamento desumano ou degradante”.

Já o enunciado normativo “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”, constante no inciso I do mesmo artigo, não descreve comportamento proibido, permitido ou obrigatório, mas encerra uma norma com estrutura de princípio, na medida em que determina um comportamento a ser seguido (tratamento igualitário entre homens e mulheres) em busca de um estado ideal (igualdade entre todos os cidadãos), com alta carga valorativa para a orientação da criação e aplicação de outras normas jurídicas.

Partindo-se da ideia de que as normas de direitos fundamentais podem ter estrutura de regras ou de princípios, faz-se imperioso se debruçar à análise da estrutura da igualdade, que é o parâmetro para o estudo proposto.

2.1 IGUALDADE COMO PRINCÍPIO

Antes de adentrar ao direito que se encontra na posição central da presente abordagem, a isonomia tributária, necessário se faz uma explanação acerca do princípio geral da igualdade³¹.

A Constituição Federal do Brasil, no *caput* do seu art. 5º, que inaugura o rol dos direitos e garantias expressamente fundamentais, preceitua que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”.

Esse dispositivo constitucional não só prevê como sobreleva o chamado princípio da igualdade. Basicamente, este princípio visa um duplo objetivo: propiciar garantia individual contra perseguições; tolher favoritismos³². Como se verifica, pode-se dizer que esta norma tem a estrutura de princípio porque exige a adoção de comportamentos no sentido de buscar evitar perseguições individuais e tolher favoritismos, para alcançar um estado ideal de igualdade entre os indivíduos, e porque, como pauta de valoração, norteia a criação e aplicação das normas no âmbito do mesmo ordenamento jurídico.

Na visão de José Afonso da Silva, “a *igualdade* constitui o signo fundamental da democracia. Não admite os privilégios e distinções que um regime simplesmente liberal consagra”³³. Alerta, ainda, que a igualdade se revela na própria identidade de essência dos membros da espécie humana, não se excluindo a

³¹De acordo com Aliomar Baleeiro (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 523), “a igualdade tomada em sentido concreto arrasta profundas divergências, pois envolve posturas ideológicas, políticas, axiológicas”.

³²MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2011.P. 23.

³³SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 211.

possibilidade das desigualdades entre eles, mas apenas aquelas fenomênicas (naturais, físicas, morais, políticas, sociais etc.)³⁴.

Acerca do conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia (ou igualdade), Celso Antônio Bandeira de Mello defende que “a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”³⁵.

Aristóteles, um dos filósofos mais influentes no que diz respeito à contemplação do princípio da igualdade, relaciona este conceito com o de justiça. Para o autor,

a lei contempla somente o aspecto distintivo da justiça, e trata as partes como iguais, perguntando somente se uma das partes cometeu e a outra sofreu a injustiça, e se uma infligiu e a outra sofreu o dano. Sendo portanto esta espécie de injustiça uma desigualdade, o juiz tenta restabelecer a igualdade, pois (...) o sofrimento e a ação estão mal distribuídos, e o juiz tenta igualar as coisas por meio da penalidade, subtraindo do ofensor o excesso do ganho (...)³⁶.

Assim, para Aristóteles a equidade não é o justo segundo a lei, mas funciona como um corretivo da justiça legal³⁷. Para ele, a ideia de equidade é mais justa do que a ideia de justiça.

Acerca do conceito de Aristóteles, José Afonso da Silva formula uma crítica, segundo a qual, naquele conceito, trata de uma justiça e de uma igualdade apenas formais, tanto que, de acordo com aquela concepção, não seria injusto tratar de maneira diferente o escravo e seu proprietário. Para o autor, no fundo, nesse critério

³⁴ *ibidem*. P. 213.

³⁵ MELLO, *op. Cit.*, 2011. P. 10. Em referência a Celso Antônio Bandeira de Mello (2011), percebe-se que ele ora utiliza o termo igualdade, ora utiliza o termo isonomia, mas ambos para denominar o mesmo princípio, como se sinônimos fossem estes termos. Um dos significados trazidos pelo Dicionário Aurélio para a palavra **igualdade** é “princípio pelo qual todos os cidadãos podem invocar os mesmos direitos: igualdade política, civil”. O mesmo dicionário traz um significado político para o termo **isonomia** “estado dos que são governados pelas mesmas leis; igualdade civil e política; igualdade perante a lei”. Percebe-se, assim, que a língua portuguesa não necessariamente distingue esses termos, como também não os estabelece como sinônimos. Além disso, o significado do termo igualdade está designado com um sentido mais amplo do que o da isonomia. No sentido jurídico, entretanto, pode-se conciliar estes conceitos e até alargá-los, no sentido de que a igualdade (ou isonomia) não se restringe à necessidade de tratamento igual perante à lei, mas também pela lei, conforme já exposto.

³⁶ ARISTÓTELES. *Ética a nicômaco*. 4ª Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001. P. 97.

³⁷ ARISTÓTELES. *Ética a nicômaco*. 4ª Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001. P. 109.

de igualdade, prevalece uma injustiça real, o que impôs uma evolução do conceito de igualdade e de justiça³⁸.

Neste sentido, Alexy ressalta que o direito à igualdade deve ser encarado de forma ampla, não só no sentido de igualdade na aplicação do direito, mas também na criação do direito, ou seja, no âmbito de todos os Poderes do Estado³⁹.

Essa mesma acepção é defendida por Celso Antônio Bandeira de Mello, que entende que há uma concordância unânime de que o alcance do princípio da igualdade não se restringe a nivelar os cidadãos perante a norma legal posta, mas exige que a própria lei não pode deixar de se sujeitar ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas⁴⁰.

Necessário conceber que esse sentido amplo não apenas concerne aos destinatários (o princípio se constitui em uma exigência destinada à obediência pelos três Poderes do Estado, em seu trato com o cidadão), mas também no que concerne ao seu conteúdo jurídico. Neste sentido, o princípio da igualdade não apenas impede um tratamento desuniforme, como bem acentua Celso Antônio, mas a função precípua da lei reside em conferir tratamentos desiguais⁴¹.

Parece óbvio que a exigência do tratamento igualitário, assim como o diferenciado, não é tomada ao acaso, nem pode estar sujeita a arbitrariedades. A exigência do tratamento desigual em determinadas situações, decorre, justamente, da necessidade de igualar indivíduos em posições diversas, carecendo de critérios relevantes e justificadores, com base, principalmente, nos valores contemplados pelo ordenamento jurídico.

Acerca da fórmula segundo a qual “o igual deve ser tratado igualmente e o desigual desigualmente”, Alexy ressalta que ela pode ser interpretada de formas distintas: a primeira interpretação restringe a fórmula ao postulado de uma práxis decisória universalizante e, para o legislador, significa que as normas por ele criadas teriam forma de normas universais condicionadas; a segunda interpretação estaria direcionada não à forma lógica das normas, mas ao seu conteúdo, considerando,

³⁸SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 211. P. 213.

³⁹ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 395.

⁴⁰MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2011.P. 09.

⁴¹*Ibidem*. P. 12.

assim, a igualdade em relação a determinadas características, no âmbito das relações triádicas⁴².

A primeira interpretação apontada por Alexy se direciona ao conceito formal de igualdade. De acordo com a isonomia formal, a lei e sua aplicação tratam a todos igualmente, sem levar em consideração as distinções de grupos⁴³. Já a segunda interpretação diz respeito ao sentido material desse direito. A isonomia material está relacionada com as exigências da justiça social, objetivo da ordem econômica e social⁴⁴.

Essa distinção possui peculiar relevância, do ponto de vista do intérprete da lei. Ora, concebendo o intérprete a igualdade, no seu sentido formal, por certo, desprezará todo o seu conteúdo valorativo, atingindo esta norma em sua estrutura principiológica. José Afonso da Silva, ao fazer referência ao art. 1º da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão⁴⁵, entendeu que o princípio estava firmado ali no sentido jurídico-formal, com caráter puramente negativo, visando a abolir os privilégios, isenções pessoais e religiosas de classe. Assim, a igualdade calcada nesse sentido acabou por gerar desigualdades econômicas, pois fora fundada numa visão individualista do homem⁴⁶.

O problema dessa Declaração, por certo, não foi a redação do enunciado normativo pelo qual se previu o referido princípio, mas a interpretação que tradicionalmente lhe foi conferida. Incumbe, portanto, ao intérprete desses enunciados conferirem-nos o seu real sentido e conteúdo, podendo-se extrair, tanto do art. 1º da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, como do art. 5º da Constituição Federal do Brasil, uma interpretação sistemática e teleológica, buscando-se o real conteúdo e a carga valorativa do princípio, a fim de concebê-lo em sua acepção material.

De acordo com a segunda interpretação, que guardaria o sentido da igualdade material, Alexy traz à baila o problema da valoração inerente ao conteúdo jurídico da igualdade, na medida em que questiona em que medida os necessários juízos de valor no âmbito do enunciado da igualdade são passíveis de fundamentação

⁴²ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 397.

⁴³SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 214.

⁴⁴*ibidem*, 2005. P. 215.

⁴⁵Art.1.º Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As destinações sociais só podem fundamentar-se na utilidade comum.

⁴⁶SILVA, *op. Cit.*, 2005. P. 214.

racional e a quem competiria decidir de forma vinculante em última instância acerca desses juízos de valor (legislador ou juiz constitucional)⁴⁷.

No âmbito do Tribunal Constitucional Alemão, Alexy chama atenção para as seguintes interpretações: na aplicação do enunciado geral da igualdade, sempre tem que haver um par de comparação; o enunciado geral de liberdade se restringe a uma proibição geral de arbitrariedade (os pares de comparação não desempenhariam nenhum papel necessário)⁴⁸.

A partir de sua análise, Alexy entende ser possível apenas uma concepção “fraca” do enunciado da igualdade, cujo objetivo seria manutenção dos limites da liberdade de conformação do legislador, definidos pelo conceito de arbítrio. Essa concepção não diria respeito a uma igualdade valorativa em um sentido ideal, mas a uma igualdade em sentido restrito⁴⁹.

Não se coaduna com essa concepção “fraca” do enunciado da igualdade, tendo em vista que o sentido ideal de uma igualdade valorativa está inseparável da ideia do ordenamento jurídico como um sistema dinâmico.

Isso porque, chamando atenção à concepção de ordenamento jurídico de Larenz, a questão da adequação de uma consequência jurídica é sempre uma questão de valoração. O autor entende “valorar” como um ato de tomada de posição e o “juízo de valor” como uma expressão de uma tomada de posição⁵⁰.

Assim, para Larenz, todo o processo de interpretação jurídica, desde a apreciação e conformação da situação de fato, passando pela interpretação das leis e pelo desenvolvimento do direito, até a tomada de decisão, seja pelo legislador, seja pelo intérprete, é sempre resultado de um processo de valoração, que está inerente à sua própria ideia de ordem jurídica como um sistema completo (formado pela ordem interna e externa), entendido por meio de um pensamento sistemático e orientado a valores⁵¹.

Desta forma, não se pode conferir uma “concepção fraca” (não valorativa) a um enunciado, tendo em vista a ideia de que a sua apreciação para a aplicação de consequências no mundo dos fatos sempre dependerá de um processo valorativo. No

⁴⁷ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 400.

⁴⁸*Ibidem*. P. 401.

⁴⁹*Ibidem*. P. 406.

⁵⁰LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. P. 408.

⁵¹*Ibidem*.

caso de norma com estrutura de princípio, isso se torna ainda mais evidente, verificando-se ser impossível dissociá-la da sua qualidade valorativa, haja vista servir como pauta de interpretação (e valoração) de todas as outras normas jurídicas.

O que se verifica é que o próprio posicionamento de Alexy, quando distingue a diferenciação obrigatória (com base no princípio da igualdade) e arbitrária (que ofende o princípio da igualdade), expõe critérios essencialmente valorativos, o que demonstra ser impossível não se adotar o sentido ideal do princípio⁵².

Note-se, por exemplo, que esse doutrinador explica que uma diferenciação é arbitrária quando não for possível encontrar um fundamento qualificado para ela (esse fundamento só pode ser encontrado por meio da valoração). O pano de fundo para as fórmulas acerca do direito de igualdade é constituído pela exigência de “uma perspectiva orientada pela ideia de justiça” (que nada mais é do que um valor inerente ao ordenamento jurídico). Assim, a necessidade de uma razão suficiente para uma diferenciação é uma questão de valoração (o que ele mesmo conclui)⁵³.

Para Alexy, assim, é possível uma tendência em favor da igualdade, tendo, ao mesmo tempo, uma norma de tratamento igual e uma norma de tratamento desigual. Assim, Alexy traça a seguinte fórmula: “Se houver uma razão suficiente para o dever de um tratamento desigual, então, o tratamento desigual é obrigatório”⁵⁴.

Celso Antônio esclarece que, para identificar se a diferenciação promovida não ofende o princípio da isonomia (ou seja, não é arbitrária, no sentido de Alexy), é necessário, de um lado, investigar o que é adotado como critério discriminatório e, de outro, verificar se há justificativa racional (fundamento lógico) para a atribuição do tratamento jurídico específico, em vista do traço desigualador. Por fim, determina ser necessária a análise de se o fundamento racional atende aos valores prestigiados no sistema normativo constitucional⁵⁵.

Para Ávila, um vínculo fundado e conjugado de pertinência entre a medida de comparação escolhida e a finalidade que a justifica faz parte da própria estrutura da igualdade. Esta, sem esse vínculo, resta desnaturada e, na linguagem constitucional, abolida como princípio fundamental⁵⁶.

⁵²ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 408.

⁵³*Ibidem*. P. 408.

⁵⁴*Ibidem*. P. 410.

⁵⁵MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2011. P. 21.

⁵⁶ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. P. 59.

Acerca do fator de discriminação, Celso Antônio ressalta, ainda, que o traço diferencial tem que residir na pessoa, coisa ou situação a ser determinada, não podendo ser tão específico que singularize não só no presente, mas definitivamente, e de modo absoluto, um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar⁵⁷.

Essa assimetria entre a norma de tratamento igual e a norma de tratamento desigual tem como consequência a possibilidade de compreender o enunciado geral de igualdade como um princípio da igualdade, na visão de Alexy, ou seja, *prima facie*, exige-se um tratamento igual, permitindo-se tratamento desigual apenas se isso for justificado por princípios contrapostos⁵⁸.

Alexy salienta que o enunciado da igualdade é uma lei geral em relação às normas especiais sobre igualdade⁵⁹. No caso do ordenamento jurídico brasileiro, uma das normas especiais decorrentes do enunciado geral da igualdade é o princípio da isonomia tributária, que, como se verificará, tem estrutura de princípio, pois exige a adoção de comportamentos que contribuam para a promoção gradual de um “estado ideal das coisas”⁶⁰.

2.2.1 Princípio da igualdade da tributação em Constituições anteriores

O princípio da isonomia tributária não é recente no ordenamento jurídico brasileiro, como princípio constitucional de previsão expressa. As constituições anteriores à vigente (de 1988) já o designavam, de diversas maneiras.

A primeira Constituição brasileira, de 1824, em seu art. 179, XV, previa que “ninguem será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (*sic*). Proclamava, assim, o princípio da isonomia tributária, através

⁵⁷MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. P. 23. O autor (p. 25) explica que, se a norma singularizadora previr situação atual irreproduzível por força da abrangência racional do enunciado, haverá uma inviabilidade lógica; se descreve uma situação cujo particularismo é extremo de tal forma que é improvável sua recorrência de forma válida (singularização atual absoluta do destinatário), haverá uma inviabilidade apenas material. Assim, “sem agravos à isonomia a lei pode atingir uma categoria de pessoas ou então voltar-se para um só indivíduo, se, em tal caso, visar a um sujeito indeterminado ou indeterminável no presente.

⁵⁸ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 411.

⁵⁹*ibidem*. P. 412.

⁶⁰ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 38.

da eleição da proporcionalidade como critério para definição do *quantum* a contribuir de tributos para o Estado. Além disso, já designava a capacidade contributiva⁶¹ como critério de proporção para o alcance da isonomia, já que elegia a “proporção dos haveres” como critério de *discrimen*.

Apesar do silêncio da Constituição de 1891, a Constituição de 1934 previu, em seu art. 113, §32, que “a União e os Estados concederão aos necessitados assistência judiciária, criando, para esse efeito, órgãos especiais assegurando a isenção de emolumentos, custas, taxas e selos”. A isenção de tributos, neste caso, caracteriza o princípio da isonomia tributária, haja vista que elege um critério de *discrimen* (necessidade econômica), para isentá-los em situações nas quais, caso essa diferenciação não fosse promovida, tais pessoas ficariam afastadas do serviço, causando grande desproporção em relação àquelas com maior poder aquisitivo.

A Constituição de 1946, em seu art. 202, previu que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”, contemplando expressamente o critério da capacidade contributiva para a proporcionalidade no tratamento tributário, com fins a alcançar a isonomia. Esta mesma Carta, no seu art. 15, §1º, preceituava que “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”, contemplando, mais uma vez, o referido critério de diferenciação.

Esses dispositivos da Constituição de 1946 foram revogados pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, deixando o ordenamento de contemplar, expressamente, o princípio da isonomia tributária. Mais adiante, a Constituição de 1967 restou omissa a esse princípio, não exigindo qualquer critério para diferenciação no tratamento tributário.

⁶¹ Note-se que muitos autores denominam o “princípio da capacidade contributiva” como outro princípio independente do princípio da isonomia tributária. No entanto, percebe-se que são princípios com o mesmo conteúdo normativo e possuem o mesmo âmbito de aplicação. Neste sentido, há que se concordar com Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 371), para quem “o princípio da capacidade contributiva é precisamente o critério de aplicação do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário”. Aquele, portanto, está intrínseco a este, tendo em vista ser o principal critério eleito pelo legislador para a proporcionalidade do tratamento tributário. Apesar de tratá-lo num capítulo à parte, Roque Antônio Carraza (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. p. 96) entende que “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”.

Isso não impedia, entretanto, que a doutrina e a jurisprudência, através de interpretação teleológica e valorativa, extraíssem o referido princípio do princípio geral da igualdade, que permaneceu, de forma tácita, naquela Carta.

Por fim, a Constituição de 1988, como se verificará, não só contemplou o princípio da isonomia tributária, como o elevou ao grau de direito fundamental.

2.3 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Esta Carta, além de simbolizar a restauração da democracia no Estado Brasileiro, teve por fim caracterizá-lo como Estado de Direito, contemplando, em decorrência disso, o princípio da igualdade desde o seu preâmbulo⁶². Além disso, o princípio da igualdade foi expressamente contemplado pelo constituinte de 1988 como um direito fundamental. Assim se dispôs no *caput* do artigo 5º da Constituição⁶³, que inaugura o rol dos direitos e garantias fundamentais. Ademais, a própria Constituição expressou o desdobramento do princípio geral da igualdade no princípio da isonomia tributária (art. 150, II da CF/88)⁶⁴, que se constitui em limitação substancial ao poder de tributar⁶⁵.

⁶² PREÂMBULO: Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

⁶³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

⁶⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁶⁵ Como se verificará adiante, o princípio da isonomia tributária se configura como uma limitação substancial ao poder de tributar porque a Constituição Federal conferiu competência institucional e constitucional ao Estado para instituir e cobrar tributos dos cidadãos, conforme critérios previamente estabelecidos e desde que atendido do princípio da legalidade. Ocorre que essa competência institucional não pode ser exercida de maneira ilimitada ou arbitrária, devendo atender a determinados limites, como os direitos fundamentais (e, portanto, subjetivos) dos próprios indivíduos contra os quais o ato de tributação é destinado. Dentro desses direitos fundamentais está o princípio da isonomia tributária que, como um direito, em princípio, de defesa do cidadão, ordena que o Estado “não afete características e situações” através de seus atos, de forma a colocar os indivíduos em situação de injusta desigualdade.

Além disso, há que se ressaltar o art. 145, §1º, cuja redação preceitua que:

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

(...)

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Neste dispositivo, inclusive, o legislador constituinte já elege o critério de diferenciação obrigatória para o tratamento tributário, qual seja, a proporcionalidade da capacidade econômica (ou contributiva) do contribuinte.

Através do reconhecimento da importância conferida pelo legislador constituinte de 1988 ao princípio da igualdade, Paulo de Barros Carvalho intitula como “sobrep princípio”, entendendo que ele reflete uma “tendência axiológica de extraordinária importância”⁶⁶.

Isso porque, como bem acentua Aliomar Baleeiro, “a igualdade de todos perante o imposto se concilia com a aplicação deste aos fins extrafiscais correspondentes às atribuições do Governo, que exercita o poder de tributar”⁶⁷.

Assim, a lei tributária pode desigualar situações, conforme as peculiaridades de categorias de contribuintes, mas somente quando o elemento diferencial estiver relacionado com o regime conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada⁶⁸. Quando o motivo não é razoável, o tratamento diverso agride o princípio da isonomia.

⁶⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 282. Para o autor (2011, p. 274), “os valores e sobrevalores que a Constituição proclama não de ser partilhados entre os cidadãos, não como quimeras ou formas utópicas simplesmente desejadas e conservadas como relíquias na memória social, mas como algo pragmaticamente realizável, apto, a qualquer instante, para cumprir seu papel demarcatório, balizador, autêntica fronteira nos hemisférios da nossa cultura”.

⁶⁷BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. P. 543.

⁶⁸CARVALHO, *op. Cit.*, 2011. P. 286.

2.3.1 Questões Normativas

O princípio da isonomia tributária é uma das especificações do princípio geral da igualdade (ou isonomia), elevado este, pelo legislador constituinte originário, ao nível constitucional e ao rol dos direitos expressamente fundamentais. A isonomia tributária, apesar de não estar no rol dos direitos expressamente fundamentais, pode ser assim considerada, tendo em vista que, por se constituir em uma das acepções específicas do princípio geral da igualdade (que está assim previsto expressamente), pode ser a este atribuída mediante uma correta fundamentação atribuída aos direitos fundamentais.

Para Roque Antônio Carraza, mediante intuição, infere-se que o princípio da igualdade da tributação é decorrente do princípio republicano, uma vez ser este que exige que os contribuintes recebam tratamento isonômico⁶⁹.

A norma que define a isonomia tributária possui a estrutura de um princípio, uma vez que a sua incidência requer a adoção de comportamentos que contribuam para a promoção gradual de um “estado ideal das coisas” e que serve como pauta de valoração para a criação e aplicação de todas as normas tributárias.

Apesar da sua evidente estrutura de princípio, Humberto Ávila⁷⁰ defende que a igualdade é tridimensional. Sua primeira dimensão seria de princípio, na medida em que estabelece a busca de um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências institucionais dos entes federados. A segunda dimensão seria a de regra, uma vez que descreve um comportamento a ser seguido pelo Poder Legislativo e Executivo. E a terceira seria de postulado, na medida em que exige do aplicador consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e das finalidades que a justificam⁷¹. Para o autor, a primeira dimensão (de princípio) é preponderante e as segunda e terceira são apenas indiretas.

⁶⁹CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. P. 88.

⁷⁰ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 348.

⁷¹Não se adota o conceito de postulado no presente estudo, haja vista que a adoção do conceito de princípio de Humberto Ávila foi estendida para contemplar a carga valorativa da norma que funciona como “pauta de valoração”, estando, portanto, o conceito de postulado dentro do próprio conceito mais amplo de princípio que ora se adota.

A partir dos enunciados normativos que expressam a norma de isonomia tributária, não se verifica um determinado comportamento a ser seguido, a ponto de a caracterizar como regra. Os comportamentos a serem seguidos para a busca do “estado ideal das coisas” decorrem das ideias diretrizes e principiológicas. O que se extrai é uma orientação para comportamentos em busca do ideal de igualdade, sendo evidente a preponderância da estrutura de princípio para esta norma, de forma que assim foi e será designada nesse estudo.

2.3.2 Isonomia tributária e a cláusula da proporcionalidade

A análise de regras diante do princípio constitucional da isonomia tributária é demandada não apenas pelo fato de elas conferirem tratamento diferenciado aos contribuintes, mas pela necessidade de averiguar se esse tratamento diferenciado é imposto por uma justa razão e à luz da persecução da realização de direitos fundamentais dos próprios contribuintes. Isso porque o princípio da igualdade não importa que não possa haver diferenciações, mas apenas que essas não podem ser injustificadas⁷².

Luís Roberto Barroso entende que foi a importação e sistematização do princípio da proporcionalidade para o direito brasileiro que projetaram novas luzes sobre o tratamento doutrinário do princípio da isonomia⁷³.

Isso porque, considerando que, num Estado Democrático de Direito, todo poder emana do povo e em nome dele será exercido, os detentores do poder estatal devem exercê-lo sempre em busca da máxima satisfação dos interesses individuais protegidos constitucionalmente. Neste contexto, a proporcionalidade funciona como princípio basilar do próprio Estado⁷⁴.

⁷²Para Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 353), esse fundamento justificativo decorre de interesse público, devendo o critério de diferenciação possuir um fundamento constitucional.

⁷³BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004. P. 241.

⁷⁴PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. P. 40.

Para Humberto Ávila, a análise acerca de se um tratamento é isonômico, portanto, demanda a avaliação da proporcionalidade entre as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal e as desvantagens decorrentes da desigualdade⁷⁵.

Paulo de Barros Carvalho explica que

o estabelecer itens de desigualdade entre os destinatários da norma, achando-se esses em situações jurídico-econômicas semelhantes, exige a observância de rigorosa e manifesta proporcionalidade, marca decisiva da própria isonomia com que foram tratadas as ocorrências distintas, e que se traduz numa equação reveladora da aplicação do princípio da igualdade tributária⁷⁶.

Na visão de Karl Larenz, a proporcionalidade é um princípio jurídico material, que conduz metodologicamente a concretização judicial da norma.

Virgílio Afonso da Silva entende que não se trata a proporcionalidade de um princípio, mas de uma regra de interpretação e aplicação do direito “empregada especialmente nos casos em que um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, implica a restrição de outro ou outros direitos fundamentais”⁷⁷.

Para este autor, com base na classificação de Alexy, não se trata de princípio, mas de regra, em razão de não produzir efeitos em variadas medidas, já que aplicado de forma constante e sem variações⁷⁸.

Neste estudo, há que se concordar com Karl Larenz, principalmente diante da adesão do conceito de princípios extraído do posicionamento deste autor e de Humberto Ávila⁷⁹. Note-se que a norma da proporcionalidade, pelo conceito de regra

⁷⁵ÁVILA, *op. Cit.*, 2010. P. 357. Humberto Ávila (p. 357) explica essa questão afirmando que “a desigualdade com base em fins externos (finalidades extrafiscais) deve ser proporcional (relação ‘medida-fim-bem jurídico’), no sentido de saber se a medida (o meio) é apto para promover a finalidade extrafiscal almejada (relação ‘meio-fim’), se a medida consiste no meio mais suave relativamente ao direito fundamental à igualdade de tratamento (relação ‘meio x fim’) e se as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal estão em relação de proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação ‘vantagens x desvantagens’)”.

⁷⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 283.

⁷⁷SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. Revista dos Tribunais. Nº 798, p. 25-50, 2002. P. 24. Neste mesmo contexto, o autor expõe que “o objetivo da aplicação da regra da proporcionalidade, como o próprio nome indica, é fazer com que nenhuma restrição a direitos fundamentais tome dimensões desproporcionais”.

⁷⁸*Ibidem*. 2002. P. 25.

⁷⁹Neste estudo, verifica-se ser possível, no que diz respeito aos princípios, promover a união da concepção de Humberto Ávila com a concepção de Karl Larenz, no sentido de conceber princípios

ora adotado⁸⁰, não poderia ser classificada como norma deste tipo, haja vista que não determina, de forma rígida, um comportamento obrigatório, permitido ou proibido. Ao que se verifica, pode-se conceber que ela traz uma ideia diretriz para orientar os seus destinatários na busca de um estado ideal de tratamento proporcional aos indivíduos, o que está relacionado ao fim maior de concretização da igualdade.

Da concepção de Virgílio Afonso da Silva, entretanto, há que se extrair uma contribuição fundamental para essa norma que se chama aqui de “princípio da proporcionalidade”, que é o fato de suas ideias diretrizes destinarem, em busca do tratamento proporcional e igualitário aos indivíduos, a resolver os conflitos de direitos fundamentais ou de direitos subjetivos⁸¹. Representa, assim, uma dimensão concretizadora da supremacia do interesse primário (da coletividade) sobre o interesse secundário (próprio do Estado)⁸².

Nesse sentido (de que a norma da proporcionalidade tem estrutura de princípio), impende ressaltar a conexão entre a teoria dos princípios, pela sua natureza, e a máxima da proporcionalidade (constituindo-se esta uma pauta de valoração), pela qual uma implica outra e vice-versa⁸³. Alexy entende existirem três máximas parciais da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. No que diz respeito à máxima da proporcionalidade em sentido estrito, esta pode ser deduzível do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais (decorre do fato de serem mandados de otimização em face de possibilidades jurídicas). Já as máximas da necessidade e da adequação decorrem do fato de os princípios serem mandados de otimização em face das possibilidades fáticas⁸⁴.

Na visão de Larenz, essas três máximas parciais, que denomina de proporcionalidade, meio mais idôneo (adequação) e menor restrição possível (necessidade), são princípios que podem ser deduzidos para a ponderação de bens.

como normas carregadas de ideias diretrizes valorativas para orientar o Estado e os indivíduos (seus destinatários) na criação e aplicação de outras normas, em busca de um “estado ideal das coisas”.

⁸⁰No que diz respeito às regras, pode-se adotar o posicionamento de Ávila, de que são normas de maior rigidez, descrevendo comportamentos obrigatórios, permitidos ou proibidos.

⁸¹Note-se que, no caso da isonomia tributária, o “princípio da proporcionalidade” tem por fim resolver o conflito entre o direito subjetivo do Estado em repartir as suas despesas entre os indivíduos, através do estabelecimento e cobrança de tributos, e o direito fundamental dos indivíduos à propriedade, o que deve ser resolvido sem ofensa à igualdade.

⁸²PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. P. 50.

⁸³ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 116.

⁸⁴*ibidem*. P. 117

Para Larenz, mesmo observando esses princípios, fica evidenciada uma margem livre muito ampla para uma valoração judicial pessoal. Por outro lado, torna-se também evidente que a “ponderação de bens” não é simplesmente matéria do sentimento jurídico, mas um processo racional que não se faz em absoluto⁸⁵.

Na visão de Virgílio Afonso da Silva, “para que uma medida seja considerada adequada, nos termos da regra da proporcionalidade, não é necessário que o seu emprego leve à realização do fim pretendido, bastando apenas que o princípio que legitime o objetivo seja fomentado”⁸⁶.

No que diz respeito à necessidade, esse doutrinador explica que um ato só é necessário, caso a realização do objetivo perseguido não possa se dar por outro meio, que em menor limite o direito fundamental atingido. O exame da necessidade, assim, é comparativo, enquanto o da adequação se dá em absoluto⁸⁷.

A máxima parcial da proporcionalidade em sentido estrito, pode-se dizer, é a que apresenta a mais ampla relevância para o caso de conflito entre direitos fundamentais, haja vista que “consiste em um sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta adoção da medida restritiva”⁸⁸.

Especificando essas máximas parciais no âmbito do Direito Tributário, Humberto Ávila entende que a *adequação* será atendida quando a norma simplificadora se constituir em um meio para promover a praticabilidade e o controle administrativo, desde que intangíveis de outro modo; a *necessidade* será verificada quando a praticabilidade e o controle administrativo não puderem ser promovidos através de medidas menos restritivas ao princípio da capacidade contributiva; e a *proporcionalidade em sentido estrito*, quando se verificar que o princípio da capacidade contributiva não pode ser observado de outra forma senão por meio de presunções e ficções⁸⁹.

Extraí-se, daí, a evidência de que o chamado princípio da capacidade contributiva serve como critério para aferição da proporcionalidade do tratamento em

⁸⁵LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. P. 586.

⁸⁶SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. Revista dos Tribunais. Nº 798, p. 25-50, 2002. P.47.

⁸⁷*ibidem*. P.39.

⁸⁸*ibidem*. P.41.

⁸⁹ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 290.

busca da isonomia tributária (concebendo-se esta como o ideal a ser perseguido pelo princípio da proporcionalidade)⁹⁰.

A capacidade contributiva, como critério para o tratamento proporcional em busca da igualdade dos contribuintes, pode ser conceituada como “a idoneidade econômica para, sem sacrifício do indispensável para uma vida digna, suportar o administrado uma parte do custo da despesa pública”⁹¹.

Roque Antônio Carraza, por outro lado, entende que a proporcionalidade “atrita o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas”⁹².

Tal não se verifica, uma vez que, sendo o princípio da capacidade contributiva um critério para a dispensa de um tratamento proporcional⁹³ e, muitas vezes, desigual, visando à igualdade material dos contribuintes, pode ele mesmo fundamentar o estabelecimento de alíquotas diversas, proporcionalmente ao poder aquisitivo do contribuinte, como ocorre com o Imposto de Renda Pessoa Física no ordenamento jurídico brasileiro⁹⁴. O tratamento conferido nesta hipótese tem como critério de diferenciação a capacidade contributiva e se configura proporcional, no âmbito das três máximas parciais da proporcionalidade.

Para José Afonso da Silva, a convergência teórica ao princípio da capacidade contributiva é característica das *teorias objetivas*, que, interpretando o enunciado disposto no art. 145, §1º da Constituição Federal, extraem que a carga tributária deve ser distribuída na medida da capacidade econômica dos contribuintes e que este critério implica: “(a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade; (b) alíquotas que igualem verdadeiramente essas cargas”⁹⁵.

De acordo com Humberto Ávila:

⁹⁰Para Barroso (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 242), “estabelecida a premissa de que é possível distinguir pessoas e situações para o fim de dar a elas tratamento jurídico diferenciado, cabe determinar os critérios que permitirão identificar as hipóteses em que as desequiparações são juridicamente toleráveis”.

⁹¹OLIVEIRA, José Domingos. *Constituinte e princípio da capacidade contributiva*. Revista de Direito Tributário. São Paulo. Vol. 11, n. 40, p. 185-189, abr/jun 1987. P. 186.

⁹²CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. P. 97.

⁹³ÁVILA, *op. Cit.*, 2010.p. 371.

⁹⁴A Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, alterada pelo art. 23 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, aprovou tabela que apresenta 4 alíquotas, definidas de acordo com a base de cálculo, que é a renda anual da pessoa física.

⁹⁵SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 221.

(...) a desigualdade com base em fins externos (finalidades extrafiscais) deve ser proporcional (relação ‘medida-fim-bem jurídico’), no sentido de saber se a medida (o meio) é apto para promover a finalidade extrafiscal almejada (relação ‘meio-fim’), se a medida consiste no meio mais suave relativamente ao direito fundamental à igualdade de tratamento (relação ‘meio x fim’) e se as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal estão em relação de proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação ‘vantagens x desvantagens’)⁹⁶.

Impende notar que a necessidade de aferição da proporcionalidade no tratamento tributário é indicada nos mais diversos enunciados normativos que contemplam o princípio da isonomia. No caso do já citado art. 145, §1º da Constituição Federal, por exemplo, é possível identificar que, quando determina que os padrões que prescreve serão adotados “sempre que possível”, está se referindo às máximas parciais da adequação e da necessidade, que servem para aferir a possibilidade de determinado tratamento dentro das condições fáticas.

A isonomia tributária, como princípio carregado de ideias diretrizes para a busca da igualdade entre os contribuintes, influencia outros princípios e regras estabelecidos em matéria tributária⁹⁷. Com isso, é preciso ter em mente que o conflito de direitos que se vislumbra, na relação jurídico-tributária, dá-se, justamente, entre o direito subjetivo do Estado (através de seus entes federativos) em repartir suas despesas, mediante a criação e cobrança de tributos dos indivíduos (art. 145 da CF/88), e o direito fundamental dos indivíduos à propriedade (art. 5º, *caput*, da CF/88). Para se alcançar a isonomia tributária, é necessária a resolução deste conflito, para que a restrição imposta, pelo Estado, ao direito fundamental do indivíduo, dê-se em tal medida que este direito não seja totalmente suprimido e que o meio utilizado seja adequado, necessário e compatibilizado com o direito subjetivo do Estado através de sopesamento.

Com vistas a essas considerações, é preciso traçar alguns critérios para a definição de um processo metodológico e racional que possa, através da aplicação do

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 357.

⁹⁷ Para Helenilson Cunha Pontes (PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.p. 50), “o princípio da proporcionalidade é corolário de uma ordem jurídica na qual a Constituição assume o centro gravitacional do sistema normativo, parâmetro de medida para as relações sociais, notadamente aquelas que dizem respeito à atuação estatal.

princípio da proporcionalidade e, principalmente, da ponderação (proporcionalidade em sentido estrito), verificar a compatibilidade de normas tributárias com o princípio da isonomia tributária, tendo em vista que este, em decorrência da natureza principiológica, orienta comportamentos para o alcance do “estado ideal das coisas” e serve como pauta de valoração para a criação e aplicação de outras normas.

Como primeiro critério para a verificação da proporcionalidade de um determinado tratamento tributário (para verificar se atende ao princípio da isonomia tributária), propõe-se a análise da hipótese normativa, dissecando-se todos os seus aspectos.

Em seguida, adota-se os critérios sugeridos por Celso Antônio Bardeira de Mello⁹⁸, que propõe uma fórmula para a identificação das diferenciações que não podem ser feitas sem a quebra da isonomia:

- Investigar o elemento que é adotado como critério discriminatório (a capacidade contributiva);

- Verificar se há justificativa racional (fundamento lógico) para o traço desigualador acolhido (se, por exemplo, é lógica a presunção de capacidade contributiva em uma norma que confere determinado tratamento tributário);

- E, finalmente, analisar se o fundamento racional abstratamente existente é afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional (conclusão acerca de se o tratamento é proporcional e, por isso, isonômico).

Para José Afonso da Silva⁹⁹,

A graduação, segundo a capacidade econômica e personalização do imposto, permite agrupar os contribuintes em classes, possibilitando tratamento tributário diversificado por classes sociais e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade.

Tendo em vista ser a tributação a distribuição do ônus fiscal aos cidadãos, para a manutenção do funcionamento da máquina estatal, parece ser a capacidade econômica do contribuinte o principal critério para diferenciações proporcionais, em

⁹⁸MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.P. 21.

⁹⁹SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 222.

busca da isonomia tributária, haja vista que tem a mesma natureza do ônus sofrido pelos destinatários das normas tributárias.

Propõe-se, pois, que a análise de outras normas tributárias diante do princípio da isonomia seja realizada por sopesamento, pautada nas máximas da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) e utilizando como critério de diferenciação a capacidade econômica (contributiva) dos seus destinatários.

2.3.3 Ponderação e as hipóteses de diferenciação expressas

Como se verificou, o princípio da isonomia, ao descrever comportamentos que devem ser adotados na busca de um estado ideal de igualdade entre os indivíduos, não prevê que tais comportamentos se deem apenas no sentido de tratamento igual, mas, muitas vezes, impõe um tratamento desigual para indivíduos em situações diversas.

Essas hipóteses, como se pôde perceber, são extraídas por meio da aplicação do princípio da proporcionalidade (processo de ponderação). Em vista disso, o próprio legislador tratou de promover este processo com o fim de definir, expressamente, determinadas diferenciações no tratamento tributário como obrigatórias, elegendo, ele mesmo, o fator de *discrimen*.

O legislador constituinte, que seria o principal legitimado para definir tais diferenciações, tratou de autorizar a justificação de tratamentos diferenciados com base em princípios cuja realização depende da participação estatal¹⁰⁰.

Por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, por exemplo, o legislador constituinte incluiu o art. 146-A naquela Carta, que enuncia que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Outras diferenciações foram realizadas de maneira menos evidente no Sistema Constitucional Tributário, como é o caso da previsão das progressividades de

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 280.

alíquotas de alguns impostos (art. 153, §2º, II e §4º, I, art. 156, §1º da CF) e da possibilidade de seletividade das alíquotas de alguns impostos em função da essencialidade dos produtos (art. 153, §3º, I e art. 155, §2º, III da CF).

Não é o objetivo deste trabalho a análise de todas as hipóteses de diferenciação expressa realizada na própria Constituição. Algumas hipóteses, citadas a título exemplificativo, servem apenas para a verificação de que o critério de discriminação, muitas vezes, é eleito pela própria Constituição, através de diferenciações expressas.

Note-se que o legislador, ao valer-se deste “poder” atribuído pelo legislador constituinte, deve se atentar para o processo metodológico da ponderação, para a aplicação de um tratamento proporcional que não fira o princípio da isonomia tributária, ou seja, que não se constitua diferenciação injusta, de acordo com as máximas parciais da proporcionalidade.

Além disso, como bem atenta Humberto Ávila, é preciso ter a devida ciência de que “o controle da igualdade diz respeito a uma relação entre dois ou mais sujeitos ou fatos, em razão de uma determinada medida”¹⁰¹. Assim, esse doutrinador estabelece três elementos compreendidos pelo “problema da igualdade”: a) dois ou mais sujeitos ou situações de fato; b) medida (que, como já se verificou, constitui-se no critério da capacidade contributiva); c) finalidade normativa¹⁰².

O processo de ponderação ou sopesamento é, portanto, essencial, como exercício não só do aplicador e do intérprete das disposições normativas, mas também e, principalmente, do próprio legislador, que, através da atribuição constitucional do art. 146-A, pode estabelecer diferenciações expressas para os contribuintes.

2.4 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO SUBSTANCIAL AO PODER DE TRIBUTAR

A função principiológica da norma da isonomia tributária é verificada principalmente através de sua vinculação sobre a ação tributária estatal. A sua carga

¹⁰¹ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 89.

¹⁰²*ibidem*. P. 89.

valorativa como orientação para comportamentos em busca do ideal da igualdade atinge, diretamente, a competência tributária institucional.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 145¹⁰³, conferiu ao Estado, através de seus entes federativos, a competência para instituir tributos, como meio de atribuir aos administrados a repartição das despesas decorrentes do ônus público. A essa competência atribui-se a expressão “poder de tributar”, que pode ser entendida como uma parcela da soberania exercida, internamente, pelo Estado, que se caracteriza pelo poder de exigir de seus subordinados prestações pecuniárias para a sua atuação na consecução dos fins constitucionalmente previstos¹⁰⁴.

As limitações ao “poder de tributar” funcionam, assim, como meio de inibição e demarcação, constituindo-se verdadeiras garantias constitucionais dispostas a favor dos contribuintes¹⁰⁵.

Revolvendo as características do Sistema Tributário Nacional, Humberto Ávila ressalta a necessidade de se examinar *como* os tributos podem ser instituídos (o que corresponde às limitações formais procedimentais), *quando* podem ser exigidos (o que corresponde às limitações formais temporais) e o *que* pode ser objeto de tributação (o que, por sua vez, corresponde às limitações materiais)¹⁰⁶.

Para esse autor, as limitações formais e materiais compõem o grupo que denomina de limitações de 1º grau¹⁰⁷. As formais, como já apontado, compreendem as limitações procedimentais (como o devido processo legal e a legalidade) e as limitações temporais (como a regra da irretroatividade, da anterioridade e do prazo nonagesimal). Já as limitações materiais compreendem as decorrentes de regras de competência e as limitações substanciais. Estas últimas (limitações substanciais) compreendem as limitações substanciais indiretas (princípios fundamentais, princípios gerais e finalidades estatais) e as limitações substanciais diretas (sobreprincípio da dignidade da pessoa humana, princípios da liberdade, da propriedade, da igualdade, direitos da personalidade etc.), estando estas ligadas aos direitos fundamentais.

¹⁰³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...).

¹⁰⁴ AIACHE, Rodrigo Cordeiro. *Princípios constitucionais tributários*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006. P. 20.

¹⁰⁵ *ibidem*. P. 24.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 111.

¹⁰⁷ *ibidem*, 2010. P. 111.

Na classificação das limitações de Humberto Ávila, nas limitações de 2º grau, estariam os postulados¹⁰⁸, que, na visão aqui defendida, correspondem a princípios implícitos ou atribuídos a outros princípios. São eles a proibição de excesso, a concordância prática, a proporcionalidade, a razoabilidade, a eficiência etc., os quais se chama aqui também de princípios, por comportarem ideias diretrizes para a busca de um “estado ideal das coisas”.

Daí se extrair que os princípios jurídicos tributários servem como limitações substanciais diretas ao poder de tributar¹⁰⁹, haja vista que a atribuição desse poder pela Constituição comporta atenção aos princípios por ela mesma definidos¹¹⁰ e de aplicação direta e imediata, principalmente sobre a ação estatal.

No âmbito do “estatuto do contribuinte”¹¹¹, a igualdade, como limitação ao poder de tributar, qualifica-se também como uma limitação expressa, material e substancial, na medida em que, estando expressamente prevista no art. 5º e 150, II da Constituição Federal, estabelece tanto o conteúdo quanto a forma de tributação¹¹². Humberto Ávila acentua que “o direito à igualdade de tratamento possui suas limitações em si próprio”¹¹³.

Paulo de Barros Carvalho explica, ainda, que esse princípio é agredido quando o tratamento diverso conferido pelo legislador não encontra motivo razoável¹¹⁴.

Voltando à concepção tridimensional de Humberto Ávila, importa ressaltar que essa limitação somente seria *de primeiro grau* na perspectiva da feição de princípio e de regra, uma vez que se encontraria no âmbito das normas que serão

¹⁰⁸ *ibidem*, 2010. P. 402.

¹⁰⁹ As limitações ao poder de tributar comportam não apenas os princípios, mas também regras, como é o caso das imunidades, da distribuição das competências, da repartição das receitas tributárias, etc.

¹¹⁰ Neste momento, é importante revolver o princípio da proporcionalidade, que está relacionado com a “teoria do desvio de poder”, no que diz respeito ao objetivo de controle das ações estatais e dos meios e fins por ela utilizados para a realização do interesse público, bem como no que tange ao aspecto substancial, tendo em vista que investigam o mérito da ação estatal, a fim de verificar sua compatibilidade com as exigências gerais do sistema jurídico (PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 95).

¹¹¹ Essa noção traz consigo a necessidade de revisita da doutrina pátria que defende a existência de um “estatuto do contribuinte”, formado pelo conjunto dos direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos, que impõem limitações aos Poderes Públicos (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. P. 452). Seria inafastável, assim “a ideia de que os direitos fundamentais constitucionalmente reconhecidos refreiam competências que as pessoas políticas receberam para tributar” (P. 455).

¹¹² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 349.

¹¹³ *ibidem*. P. 89.

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 286.

objeto de aplicação. Na função de postulado, ela seria uma limitação apenas *de segundo grau*, vez que orientaria o aplicador em sua investigação dos critérios essenciais para diferenciação¹¹⁵.

Como aqui o conceito de postulado está dentro de um conceito mais amplo de princípio, concebe-se que, na perspectiva da sua dimensão como limitação ao poder de tributar, a isonomia tributária é sempre uma *limitação de primeiro grau*.

Assim, sendo a isonomia tributária uma norma de direito fundamental com estrutura preponderante de princípio, constitui-se como uma limitação ao poder de tributar, dirigida ao Estado, para que norteie toda a sua atuação em busca da promoção do fim ideal da igualdade dos cidadãos.

2.5 ISONOMIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O art. 145, §1º da Constituição Federal dispõe que:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Contemplou, assim, a Constituição Federal de 1988 o chamado princípio da capacidade contributiva, já albergado na Constituição de outros Estado e já amplamente debatido na doutrina.

Acerca deste dispositivo, cumpre ressaltar que a expressão “sempre que possível” não permite que a adoção ou não do critério de capacidade contributiva seja discricionário. Quer dizer, na realidade, que apenas não será adotado, quando for impossível.

Além disso, a expressão capacidade econômica foi erroneamente empregada pelo legislador constituinte, tendo em vista referir-se à previsão de capacidade contributiva, que não se confunde com aquela. A capacidade contributiva

¹¹⁵ÁVILA, *op. Cit.*, 2010. P. 349.

é a capacidade econômica somada à aptidão para contribuir, conforme se verificará a partir da integração daquele princípio com outros do Sistema Constitucional.

GaspareFalsitta¹¹⁶ entende que, apesar de a capacidade econômica ser um requisito necessário para a capacidade contributiva, os dois conceitos não se confundem, tendo em vista que nem toda manifestação de capacidade econômica é manifestação de capacidade contributiva. Por exemplo, a disposição de meios apenas suficientes para o sustento próprio e de sua família, apesar de se constituir em manifestação da capacidade econômica, não pode representar capacidade para contribuição.

O conceito de capacidade contributiva não pode ser extraído apenas do dispositivo da Constituição Federal, portanto. A norma que informa a capacidade contributiva tem estrutura de princípio e, por isso, possui alta carga axiológica, destinando-se a cumprir um ideal diretriz da própria Constituição.

Assim, é preciso recorrer à doutrina internacional e nacional, que, levando em consideração os aspectos axiológicos em torno do princípio, constroem o seu verdadeiro sentido.

Carlos PalaoTaboada¹¹⁷ afirma a ideia de que capacidade contributiva remonta às origens da noção de comunidade política organizada (cada membro da comunidade contribui para o coletivo de acordo com a sua riqueza). Faz também referência à Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que já previa ser indispensável uma contribuição comum. Foi seguindo esse modelo que o princípio da capacidade contributiva se incorporou às Constituições de muitos países.

Em relação à Constituição Italiana, GaspareFalsitta¹¹⁸ entende que o seu art. 53¹¹⁹, que prevê o princípio da capacidade contributiva, desempenha uma dupla função no ordenamento tributário:

- Solidarística: chama todos a concorrer com a despesa pública necessária à sobrevivência da comunidade;

¹¹⁶FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003. P. 59.

¹¹⁷TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directos e indirectos*. Heleno Torres (coord). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 285.

¹¹⁸FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003. P. 57.

¹¹⁹“Todos tem a obrigação de contribuir para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios da progressividade” (tradução livre).

- Garantista: vincula a potestade tributária de chamar ao consórcio da despesa pública aquele que demonstre efetiva capacidade de contribuição.

Ressalta Moschetti¹²⁰ que a capacidade contributiva é uma aptidão global revelada por alguns índices parciais¹²¹ que, enquanto tais, são todas manifestações diretas de uma certa disponibilidade econômica limitada e manifestações indiretas da disponibilidade econômica global.

Acerca da previsão do princípio na Constituição Federal Brasileira de 1988, Edvaldo Brito¹²² parte dos seguintes pressupostos:

- o A justiça social opera no campo da imposição tributária quando sustentada pelos critérios da personalização dos tributos e da capacidade contributiva;
- o Todos os impostos podem ser regulados de modo pessoal;
- o Critérios devem instrumentalizar a medida dos gravames em função da capacidade de pagar, e os processos fiscais devem ser capazes de corrigir eventuais injustiças.

Marçal Justen Filho¹²³ afirma que o princípio da capacidade contributiva se manifesta em dois momentos distintos: na elaboração da hipótese de incidência tributária; na construção do mandamento normativo tributário. Entende o autor que essa distinção conceitual com base nesses momentos deve ocorrer, a fim de não de incorrer em confusão lógica e vocabular.

De acordo com o primeiro momento, a capacidade contributiva corresponde à relevância econômica da situação prevista no aspecto material da hipótese de incidência¹²⁴.

Aliomar Baleeiro¹²⁵ também alimenta dois pontos de vista acerca do princípio, um subjetivo e outro objetivo. Do ponto de vista subjetivo, a capacidade

¹²⁰ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. P. 263.

¹²¹ Moschetti (MOSCHETTI, *op. Cit.*, 1980. p. 264) resume os índices parciais nas seguintes previsões de impostos que o sistema tributário poderia conter: sobre a renda global (incrementos patrimoniais + incrementos de valor), sobre o patrimônio global, sobre o gasto global e sobre as pessoas jurídicas (ou entes semelhantes).

¹²² BRITO, Edvaldo Pereira de. *Capacidade contributiva*. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias. N. 14, p. 319-329, 1989. P. 326.

¹²³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 235.

¹²⁴ Para Marçal Justen Filho (*ibidem*, 1986. P. 236), “a ausência de relevância econômica da materialidade da hipótese de incidência desnatura a figura jurídica como tributo”.

contributiva é aquela representada pelo patrimônio do indivíduo após dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Corresponde, assim, a um conceito de patrimônio líquido, disponível tanto para o consumo como para o pagamento de tributo.

O ponto de vista objetivo acerca do princípio relaciona-se com o primeiro momento descrito por Marçal Justen Filho, mas não apenas. Para Aliomar Baleeiro¹²⁶ a capacidade contributiva objetiva não se esgota na eleição da hipótese de incidência constitucional. Ela necessita de uma concreção que só ocorre com o advento da lei ordinária que institui o tributo, de forma que ganhará importância na comparação entre a Constituição e as leis inferiores.

Luís Cesar Souza de Queiroz¹²⁷ entende que a capacidade contributiva exige que o antecedente da hipótese de incidência do tributo descreva um fato que corresponda a um sinal de riqueza pessoal e que o conseqüente preveja a entrega de parte desta riqueza pelo seu titular ao Estado.

No que diz respeito à construção do mandamento normativo, as acepções da capacidade contributiva se referem a três ângulos distintos: alíquota, base imponible e sujeito passivo¹²⁸. Marçal Justen Filho ressalva que o problema da capacidade contributiva apenas caberá neste momento quando o mandamento normativo estabelecer o dever de pagar quantia ao Estado.

Em relação à alíquota, a avaliação da capacidade contributiva diz respeito à proporcionalidade entre o montante da riqueza e o montante a ser apropriado pelo Estado¹²⁹. Para o autor, “é fundamentalmente na formulação da alíquota que se realiza a justiça na tributação”.

Quanto à base imponible, a acepção diz respeito à necessidade de esta ser adequada à medição da riqueza indicada na hipótese de incidência. Quanto ao sujeito passivo, significa a necessidade de vinculação entre o sujeito previsto no aspecto pessoal da hipótese de incidência com o previsto na determinação subjetiva do mandamento¹³⁰.

¹²⁵BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 1096.

¹²⁶*Ibidem*. 2010. P. 1095.

¹²⁷QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 168.

¹²⁸JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 242.

¹²⁹*ibidem*. P. 243.

¹³⁰*ibidem*. P. 253.

O princípio da capacidade contributiva, portanto, deve estar presente tanto no antecedente, como no conseqüente da norma tributária, de forma que, como limitação ao poder de tributar, funciona tanto como pressuposto da tributação, quanto como limite propriamente dito.

O exercício do poder de tributar, pelo legislador, tem que observar que o critério material tem de estar relacionado a algum índice de capacidade contributiva. Ao mesmo tempo, o *quantum* que o tributo representa não pode ser superior à capacidade contributiva do indivíduo nem suprimir todo o seu patrimônio.

No âmbito do Sistema Constitucional e até mesmo do (sub)Sistema Tributário Nacional, o princípio da capacidade contributiva não detém sentido próprio, se isoladamente tomado. O conceito trabalhado até o presente momento, deve levar em consideração a integração do princípio da capacidade contributiva com outros princípios constitucionais.

2.5.1 Integração do princípio da capacidade contributiva com outros princípios constitucionais

Tendo em vista as características da organização sistemática da Ordem Jurídica, foi contemplada, neste estudo, a necessidade de que os elementos do Sistema que representam esta ordem estivessem organizados para promover a sua unidade e ordenação.

Assim, sendo as normas os elementos do Sistema Constitucional, estas devem ser organizadas e ter o seu sentido atribuído em conformidade com a sua relação com as outras normas, a fim de conferir harmonia e interdependência entre os elementos do Sistema, de forma que este tenha uma representação coesa.

Os princípios são normas carregadas de ideias diretrizes valorativas para orientar (e vincular) o Estado e os indivíduos (seus destinatários) na criação e aplicação de outras normas, em busca de um “estado ideal das coisas”. Daí a necessidade de estarem em harmonia com outros princípios, que, igualmente, perseguem esses ideais, assim como com as regras.

Edvaldo Brito¹³¹ acrescenta que a interdisciplinaridade do estudo dos objetos culturais pode promover a integração de seus signos, haja vista que um mesmo signo pode servir à composição a mais de uma linguagem técnica.

É por esta razão que Edvaldo Brito¹³² entende que, para apreciar uma norma tributária em um campo jurídico, é preciso integrá-la com as normas do direito positivo e situações abrangidas em outros campos do conhecimento. No caso dos princípios, além de se constituírem em um critério genérico, é comum a sistemas jurídicos diversos.

Apesar de não adotar o conceito de princípio aceito no presente estudo e nem concebê-lo como norma jurídica, Canaris¹³³ aduz que os princípios não valem sem exceção, podendo entrar em oposição ou contradição com outros princípios. Além disso, eles não tem pretensão de exclusividade, de modo que uma mesma consequência jurídica pode ser conectada a mais de um princípio. Assim, eles só ostentam o seu sentido próprio em combinação de complementação e restrição recíprocas.

Humberto Ávila¹³⁴ entende que a análise sistemática do Direito Tributário não pode se limitar às exigências de ordem e unidade. Isso decorre de sua constatação de que a maioria dos princípios deixa de ser investigada em profundidade em decorrência da abertura semântica com que contam. Assim, as relações de interdependência entre os princípios deve levar em conta, além da ordem e unidade, a coerência substancial do sistema.

Para racionalizar o Sistema Tributário, o princípio da capacidade contributiva não pode ser deduzido dos impostos, mas extraído de normassupraordenadas a eles¹³⁵.

Tais normas supraordenadas podem ser os princípios constitucionais fundamentais, ou seja, para valorar plenamente o princípio da capacidade

¹³¹BRITO, Edvaldo Pereira de. *Capacidade contributiva*. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias. N. 14, p. 319-329, 1989. P. 622.

¹³²BRITO, Edvaldo Pereira de. *Aspectos constitucionais da tributação*. In: Vertentes do Direito Contemporâneo. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. P. 624/628.

¹³³CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3 ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003. P. 88/93.

¹³⁴ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 25.

¹³⁵MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. P. 73.

contributiva, não basta extraí-lo dos impostos, sendo necessário interpretá-lo à luz dos princípios constitucionais fundamentais¹³⁶.

É por esta razão que Aliomar Baleeiro¹³⁷ aduz que “a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização os direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou a vedação do confisco”.

O princípio da capacidade contributiva, como elemento do Sistema Constitucional, deve ser relacionado com outros princípios, a fim de conferir a harmonia e interdependência demandadas pela organização sistemática da Ordem Jurídica.

2.6.2 Integração com o princípio do bem-estar social: Pressuposto da tributação

O primeiro princípio designado para a integração com o princípio da capacidade contributiva é o princípio do bem-estar social.

Com base em sua premissa (necessidade de valorar o princípio da capacidade contributiva à luz dos princípios constitucionais fundamentais), Moschetti¹³⁸ traz a seguinte observação: só é capacidade contributiva aquela riqueza que possa ser subtraída sem prejudicar a sobrevivência da organização econômica onerada.

Se se quer reconhecer algum significado às recentes contribuições doutrinárias, não se pode discutir que o patrimônio é uma manifestação autônoma de bem estar e de capacidade contributiva¹³⁹.

A Constituição Federal de 1988, em seu preâmbulo, traz o seguinte texto:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores

¹³⁶ *ibidem*. P. 74.

¹³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 1091.

¹³⁸ MOSCHETTI, *op. Cit.*, 1980. P. 74.

¹³⁹ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. P. 78.

supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Conforme preleciona Edvaldo Brito¹⁴⁰, é o preâmbulo da Constituição que define os pressupostos, orientação e valores do sistema constitucional. O bem-estar, portanto, é um valor pressuposto e fundante do próprio Estado Democrático.

Traduzindo este valor, o art. 3º da Carta, ao elencar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, traz, em seu inciso III, o objetivo de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

O bem-estar social não pertinente a um sujeito isolado (valor subjetivo), mas se trata de um valor objetivo, configurando-se, portanto, negativamente. Reputa-se presente numa situação de não pobreza, marginalização ou desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III da CF/88). Ao lado do desenvolvimento, configuram-se ambos como valores mutuamente complementares (FERRAZ JR., DINIZ, GEORGAKILAS, 1989, p. 30).

Daí a necessidade de se preservar o “mínimo vital”, como um ideal de diretriz axiológica que pode ser extraído da Constituição, quando esta eleva o bem-estar social como um pressuposto basilar do próprio Estado.

No campo do Sistema Tributário Nacional, a preservação do “mínimo vital” pode ser considerada efeito do princípio da capacidade contributiva, correspondendo a uma isenção técnica, fundada na ausência de capacidade contributiva. Esta só pode se considerar presente quando houver riqueza acima do mínimo vital¹⁴¹.

Apesar de a Constituição não dispor expressamente, o princípio da isenção do mínimo vital pode se entender implícito no próprio conceito de capacidade contributiva. Considerando esse princípio como idoneidade subjetiva, corresponde

¹⁴⁰ BRITO, Edvaldo Pereira de. *Aspectos constitucionais da tributação*. In. Vertentes do Direito Contemporâneo. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. P. 631.

¹⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P. 71/72.

apenas à capacidade econômica residual, ou seja, aquela que vai além do mínimo vital¹⁴².

Moschetti¹⁴³acentua que se requer que todo tributo respeite ao menos esse elemento essencial de personalização que é a isenção do mínimo vital. Explica que a posse de uma renda não superior ao que é estritamente necessário para a existência ou o consumo de um bem de primeira necessidade, em lugar de demonstrar a capacidade contributiva, manifestam um estado de necessidade. A capacidade para contribuir para os gastos públicos começa após satisfeitas as necessidades pessoais e familiares.

Capacidade contributiva não é, enfim, toda manifestação de riqueza, mas a potência econômica julgada idônea para concorrer aos gastos públicos, à luz das exigências econômicas e sociais acolhidas pela Constituição¹⁴⁴. Daí porque não se confundir capacidade econômica com capacidade contributiva.

Ratifica-se aqui a necessidade de integração do princípio para a extração do seu verdadeiro sentido. Caso se propusesse extrair o conceito de capacidade contributiva diretamente do texto constitucional (art. 145, §1º), poder-se-ia, inclusive, negar a contemplação deste princípio pela Constituição Federal de 1988.

Além disso, a análise superficial do dispositivo levaria o intérprete a conceber apenas a capacidade econômica do indivíduo como requisito para a tributação, desconsiderando-se a verdadeira aptidão para contribuir que o princípio da capacidade contributiva demanda. O requisito da capacidade econômica isoladamente fere, inclusive, o princípio do bem-estar social, posto que poderia admitir qualquer expressão de riqueza do indivíduo como requisito para a imposição tributária.

Analisando-se, portanto, o texto normativo em conjunto com o Sistema Constitucional, pode-se extrair que o dispositivo previu não apenas a capacidade econômica, mas a capacidade contributiva propriamente dita, que, em integração com o princípio do bem-estar social só pode se considerar presente naquela riqueza que ultrapasse a necessária para garantir um mínimo vital ao indivíduo.

Pode-se, assim, afirmar que o princípio da capacidade contributiva, em sua integração com o princípio do bem-estar social, funciona como um pressuposto para a imposição tributária: só pode haver tributação quando houver expressão de

¹⁴²FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003. P. 59.

¹⁴³MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. P. 267.

¹⁴⁴*ibidem*. P. 277.

capacidade contributiva pelo sujeito passivo, considerada esta a riqueza que ultrapassa a necessária para garantir o mínimo vital daquele indivíduo.

Essa integração, portanto, influencia na capacidade contributiva que tem que ser o critério para a construção do antecedente da hipótese de incidência tributária, a fim de que não viole o princípio do bem-estar social.

2.6.3 Integração com o princípio do não confisco: Limite para a tributação

Destaca-se, nesse contexto, a tese de ser necessária a convivência entre a imposição tributária e o direito à propriedade privada. No entanto, ressalta que essa opinião, na medida em que exclui a conexão entre o art. 53 (imposição tributária) e o art. 2º (princípio da solidariedade política, econômica e social) da Constituição Italiana, acaba por acentuar mais o direito à propriedade do que sua função social, criando uma antítese entre capacidade contributiva e fim redistributivo do imposto¹⁴⁵.

Do ponto de vista jurídico, Moschetti¹⁴⁶ ressalta a diferença entre a relação tributária e a expropriatória, aduzindo que, na primeira, a imposição atua através de uma relação obrigacional (pretende-se uma prestação), enquanto, na segunda, há a imediata transmissão do direito real sem que a ele concorra a vontade do obrigado (toma-se um bem ou direito).

Ressalta Moschetti¹⁴⁷ que a tutela do direito de propriedade não pode se reduzir à tutela da expropriação em sentido estrito. O legislador tributário tem que respeitar esse direito ainda que a exação não seja um procedimento de expropriação.

O direito à propriedade está descrito na Constituição Federal de 1988 como um direito expressamente fundamental (art. 5º, *caput*, e XXII).

No âmbito do Sistema Tributário Nacional, a propriedade é protegida pela disposição do art. 150, VI da Constituição, que prescreve que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco”.

¹⁴⁵ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. P. 74.

¹⁴⁶ *ibidem*. P. 293.

¹⁴⁷ *ibidem*. P. 295.

“O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”¹⁴⁸.

Sua natureza de princípio decorre da perseguição da proteção não apenas ao valor que a propriedade privada representa no modelo de Estado adotado, mas na garantia de que a riqueza mínima necessária para a sobrevivência do cidadão não será alcançada pelo tributo. Esse também é um “estado ideal” perseguido por esta norma.

Há que se ressaltar, também, que o confisco tem um caráter sancionador e, por isso, não obstante a vedação expressa pela Constituição, sequer se compatibiliza com o conceito legal de tributo¹⁴⁹.

Na concepção de Estevão Horvath¹⁵⁰, apesar de estar ligado ao direito à propriedade, a previsão expressa do princípio da não-confiscatoriedade, em separado, conferiu-lhe maior amplitude.

Para Moschetti¹⁵¹, a imposição tributária seria ilegítima se tivesse como consequência a supressão da propriedade privada (referimos aqui à integração com o princípio do não-confisco) ou impedisse a sua sobrevivência ou atingisse o seu conteúdo essencial (referimos aqui à integração com o princípio do bem-estar social).

Desta forma, certo é que qualquer tributação que alcance toda ou parte substancial da renda ou patrimônio da pessoa configura-se confiscatória (inconstitucional). Estevão Horvath¹⁵² destaca que a vedação do efeito confiscatório não se limita a isso, mas a interpretação e aplicação do princípio levam à vedação de que a tributação não extrapole seus fins constitucionalmente autorizados, a ponto de atingir, indevidamente, a propriedade¹⁵³.

¹⁴⁸COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P. 83.

¹⁴⁹Art. 3º do CTN. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁵⁰HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. P. 45.

¹⁵¹MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. P. 295.

¹⁵²HORVATH, *op. Cit.*, 2002. P. 47.

¹⁵³Importante ressaltar que, na visão do autor (2002, p. 51/52), “a limitação à tributação que ocorre por meio do princípio que veda o confisco nada tem a ver (...) com deixar num segundo plano as chamadas necessidades públicas. O postulado constitucional decorre da própria concepção do Estado como sendo um Estado de Direito. (...) Não é pelo fato de se proteger a propriedade privada – chegando até a proibição de se utilizar tributo com efeito de confisco – que se deve relegar a um segundo plano a utilização da tributação como forma de abastecimento dos cofres estatais para fazer frente às necessidades públicas”.

Esclarece Estevão Horvath¹⁵⁴ que ocorre confisco, quando se supõe que existe uma riqueza, sem que esta efetivamente exista. Neste ponto, este princípio integra-se com o princípio da capacidade contributiva, reforçando-o, na medida em que impede que o tributo alcance alguém que não demonstrou tal capacidade.

Aliomar Baleeiro¹⁵⁵ entende que a capacidade contributiva é o ponto de partida para, dentre outros, o princípio que veda o confisco. Da mesma forma que as parcelas correspondentes ao patrimônio indispensável para uma existência digna para o contribuinte e sua família não configuram capacidade econômica, o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório.

O princípio da capacidade contributiva integrado ao princípio que veda o tributo confiscatório constitui-se efetivo limite à tributação, na medida em que o *quantum* do tributo não pode ser definido de modo a subtrair total ou substancialmente o patrimônio do sujeito passivo, de forma a atingir, por exemplo, a riqueza mínima para a sua subsistência, ou considerar riqueza como pressuposto para a tributação que, em realidade, não existe.

De acordo com esta concepção, o princípio da capacidade contributiva deve influenciar também a construção do consequente da norma tributária, de forma que a combinação entre alíquota e base de cálculo não resultem em atividade confiscatória.

2.6.4 Capacidade contributiva como (o) critério para a aferição da isonomia nas situações jurídicas tributárias

De acordo com a concepção formal do princípio da igualdade, este é visto como postulado de equiparação entre duas situações, sem fornecer o critério de comparação entre elas, que se busca fora do princípio, como é o caso da capacidade contributiva, no caso do direito tributário¹⁵⁶.

¹⁵⁴HORVATH, *op. Cit.*, 2002. P. 67.

¹⁵⁵BALEIRO. Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 911.

¹⁵⁶TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directos e indirectos*. Heleno Torres (coord). *Tratado de direito*

Concentrando a discussão especificamente para o âmbito tributário, verifica-se que a Constituição Federal de 1988, além de contemplar o princípio da igualdade desde o seu preâmbulo, ressaltando-o como direito fundamental no *caput* do art. 5º, previu também sua exigência expressa em relação aos tributos (art. 150, II).

A norma que define a isonomia tributária possui a estrutura de um princípio, uma vez que a sua incidência requer a adoção de comportamentos que contribuam para a promoção gradual de um “estado ideal das coisas” e que serve como pauta de valoração para a criação e aplicação de todas as normas tributárias¹⁵⁷.

Verifica-se, ainda, que, no art. 145, §1º, o legislador constituinte já elege o critério de diferenciação obrigatória para o tratamento tributário, qual seja, a proporcionalidade da capacidade contributiva do contribuinte. É um critério desigualador ou traço diferencial para realizar a isonomia tributária.

Luís Cesar Souza de Queiroz¹⁵⁸ entende que

No momento de se determinar como deverá ser feita a participação obrigatória das pessoas na entrega de recursos (dinheiro) para o Estado, o único fator que pode ser erigido como desigualador é a riqueza. Se a norma tributária que dispõe sobre o imposto (norma impositiva de imposto) tem como propósito regular a conduta de entrega de dinheiro ao Estado, tal norma só pode exigir esta conduta daquele que tem aptidão para entregar parte da riqueza de que é titular, ou seja, só pode exigir daquele que é titular de capacidade contributiva.

Para Taboada¹⁵⁹, esta concepção está ligada a uma forma peculiar de entender o princípio da igualdade como um princípio puramente formal e abstrato, limitando-se a afirmar o dever de tratar igualmente situações iguais, mas não

constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 295.

¹⁵⁷ Apesar da sua evidente estrutura de princípio, Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 248) defende que a igualdade é tridimensional. Sua primeira dimensão seria de princípio, na medida em que estabelece a busca de um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências institucionais dos entes federados. A segunda dimensão seria a de regra, uma vez que descreve um comportamento a ser seguido pelo Poder Legislativo e Executivo. E a terceira, seria de postulado, na medida em que exige do aplicador consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e das finalidades que a justificam. Não se adota o conceito de postulado no presente estudo, haja vista que a adoção do conceito de princípio de Humberto Ávila foi estendida para contemplar a carga valorativa da norma que funciona como “pauta de valoração”, estando, portanto, o conceito de postulado dentro do próprio conceito mais amplo de princípio que ora se adota.

¹⁵⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 167.

¹⁵⁹ TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directos e indirectos*. Heleno Torres (coord). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 289.

informando um critério para identificar quando as situações são iguais ou desiguais. Com a percepção da necessidade deste critério fora do princípio da igualdade, conferem à capacidade contributiva todo o peso da aplicação do princípio da igualdade.

Para Baleeiro¹⁶⁰, o critério básico, fundamental e mais importante para agrupar pessoas numa mesma categoria essencial a merecer o mesmo tratamento, no Direito Tributário, é o critério da capacidade contributiva. Esta operacionaliza o princípio da igualdade no Direito Tributário, de forma que sem ela não haveria como aplicar este direito fundamental a este âmbito de estudo do Direito.

No campo tributário, o princípio da igualdade engloba a capacidade contributiva, no sentido de que a condição subjetiva e objetiva para determinar se existe ou não igualdade é identificada a partir dos índices de capacidade contributiva. Neste campo, portanto, a capacidade contributiva funciona como complemento da igualdade¹⁶¹.

Nesta concepção, o princípio da capacidade contributiva seria um critério indispensável para acusar a legislação tributária sob a perspectiva de igualdade, pois integra a ideia de justiça das sociedades com aquela determinada cultura jurídica. Uma lei fiscal que contraria a capacidade contributiva dos obrigados ao pagamento do imposto seria, em princípio, carente de justificativa e, portanto, arbitrária, a não ser que se justifique por outros motivos, como os imperativos econômicos¹⁶².

Adotando-se a capacidade contributiva como critério para diferenciações pela lei tributária, esta pode desigualar situações, conforme as peculiaridades de categorias de contribuintes, mas somente quando o elemento diferencial estiver relacionado com o regime conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada¹⁶³. Quando o motivo não é razoável, o tratamento diverso agride o princípio da isonomia.

Assim, “por detrás do princípio da igualdade (...), há uma constante integração entre a face negativa (aquela que veda distinguir entre iguais) e a face

¹⁶⁰BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 1100.

¹⁶¹FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003. P. 60.

¹⁶²TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directos e indirectos*. Heleno Torres (coord). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 296.

¹⁶³CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 286.

positiva (que obriga o legislador a reconhecer as disparidades econômicas, sem dúvida expressivas para fins de tributação)”¹⁶⁴. É nesta face que o princípio da isonomia se integra à capacidade contributiva, na medida em que aquele obriga que a lei trate de forma isonômica capacidades contributivas idênticas.

Na visão de Roque Antonio Carraza¹⁶⁵, “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos (...) é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*”.

Integrado ao princípio da isonomia, portanto, o princípio da capacidade contributiva funciona como critério para a aplicação da isonomia dentro do Sistema Tributário Nacional, de forma que toda diferenciação entre indivíduos e situações envolvendo indivíduos pela legislação tributária, deve observar a comparação entre as capacidades contributivas envolvidas.

Note-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva, como critério para a tributação, influencia também a formação do consequente da norma tributária, na medida em que é o critério para a eleição dos sujeitos que irão compor a relação jurídica tributária, através da comparação entre as capacidades contributivas dos respectivos sujeitos.

A partir das integrações realizadas com o princípio da capacidade contributiva, pode-se afirmar que este se constitui como um pressuposto para a tributação, de forma que esta somente pode ocorrer em relação a situações que expressem riqueza do indivíduo além do “mínimo existencial” (integração com o princípio do bem-estar social), um critério para a tributação, na medida em que o legislador tributário, ao realizar previsões e cargas distintas para distintos indivíduos deve utilizar o critério da capacidade contributiva de cada grupo de indivíduos, a fim de conferir tratamento isonômico (integração com o princípio da isonomia) e um limite para a tributação, de forma que a carga tributária não subtraia a riqueza do indivíduo de forma total ou substancial (integração com o princípio do não-confisco).

¹⁶⁴BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 912.

¹⁶⁵CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. p. 96.

Como critério para a tributação isonômica, resta saber se somente com base na capacidade contributiva pode o legislador realizar diferenciações em matéria tributária e se outros fatores de diferenciação são vedados.

Constituindo-se a capacidade contributiva em princípio, não é absoluto. Não se pode afirmar a existência de um princípio absoluto, que seja obrigatoriamente aplicável a todas as situações, tendo em vista a característica dinâmica do ordenamento jurídico e os constantes conflitos aos quais se submetem os princípios no âmbito da aplicação das normas às situações concretas.

De acordo com Alexy¹⁶⁶, o caráter absoluto de um princípio é incompatível com o próprio conceito de princípio. Para este autor, há princípios que prevalecem com maior grau de certeza sobre outros, o que não fundamenta uma natureza absoluta desse princípio.

Não se pode dizer, por isso, que o princípio da capacidade contributiva é o único critério de diferenciação possível para a aplicação do princípio da isonomia.

Numa análise da própria Constituição, percebe-se a previsão de outros critérios de diferenciação para a aplicação do princípio da isonomia, como é o caso dos princípios da progressividade (art. 153, §2º, I, e §4º, I, art. 156, §1º, I, art. 182, §4º, II, da CF/88), da seletividade (art. 153, §3º, I, e art. 155, §2º, III, da CF/88) e da não-cumulatividade (art. 153, §3º, II, art. 154, I, e art. 155, §2º, I, da CF/88).

Há de se destacar, entretanto, que estes princípios (progressividade, seletividade e não-cumulatividade) não colidem com o princípio da capacidade contributiva; também podem ser integrados com este princípio, representando sua própria aplicação.

É assim que, na progressividade, quando se determina que a alíquota do tributo seja maior quanto maior for a base de cálculo, aplica-se o princípio da capacidade contributiva, na medida em que aquele que tem maior capacidade (aufere a maior base de cálculo para o tributo), contribuirá com parcela maior do que aquele que tem menor capacidade.

De acordo com a seletividade, os impostos apontados pela Constituição (IPI e ICMS) devem ser graduados em razão da essencialidade do produto industrializado e das mercadorias ou serviços, respectivamente. É atendido, assim, a

¹⁶⁶ALEXYY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 114.

partir da adoção de um processo de comparação entre os produtos, tendo por escopo favorecer aos consumidores finais que, de fato, suportam a carga tributária¹⁶⁷. Desta forma, atendem também à capacidade contributiva, a partir da presunção de que aqueles que tem capacidade de adquirir produtos ou mercadorias que não são essenciais tem maior capacidade contributiva do que aqueles que somente tem capacidade para aquisição dos produtos e mercadorias de primeira necessidade. É um reflexo da integração do princípio da capacidade contributiva com o princípio do bem-estar social.

O princípio da não-cumulatividade integra-se com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que, vedando a incidência de determinados impostos mais de uma vez sobre a mesma base de cálculo, evita que o imposto tenha expressão confiscatória, servindo, portanto, de limite para a carga tributária. É, portanto, aplicação do princípio da capacidade contributiva em sua integração com o princípio da vedação do confisco.

Percebe-se, assim, que, apesar de a capacidade contributiva não ser o único critério para a aplicação do princípio da isonomia em matéria tributária, tendo em vista que a própria Constituição prevê outros critérios (progressividade, seletividade e não-cumulatividade), está integrado com os outros critérios constitucionalmente previstos.

Assim, tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva acaba sendo o critério demandado em quase todas as situações em que se impõe diferenciações entre os contribuintes para aplicação do princípio da isonomia, ele pode ser designado como o critério *prima facie* aplicado para a realização do princípio da isonomia, de acordo com a teoria dos direitos fundamentais de Alexy, não sendo, portanto, absoluto.

Ressalte-se que o conceito amplo de capacidade contributiva adotado no presente trabalho (capacidade econômica + aptidão para contribuir), principalmente em decorrência da sua integração com outros princípios, faz com que este princípio seja o critério de aplicação da isonomia não apenas em relação aos impostos nem se restringindo aos tributos com funções preponderantemente fiscais.

As funções extrafiscais que preponderam em relação a alguns tributos não afastam a aplicação do princípio da capacidade contributiva, como concebido no

¹⁶⁷CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. p. 107.

presente trabalho, uma vez que, apesar de não se concentrar no critério capacidade econômica, relaciona-se com a averiguação da aptidão para contribuir, com base em valores constitucionais, assim como em relação às isenções e imunidades.

Assim, apesar de, em relação aos tributos preponderantemente extrafiscais, a princípio, o critério de diferenciação esteja baseado em outros valores constitucionais, estes se conformam ao conceito de aptidão para contribuir, não dispensando, por isso, a aplicação do princípio da capacidade contributiva como pressuposto, limite e critério para a tributação.

3A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA (INDIRETA)

3.1 A DINÂMICA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E O NASCIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICA

3.1.1 Obrigação jurídica e relação obrigacional

Antes de adentrar ao tema da sujeição passiva tributária, há de se investigar a composição da própria relação jurídica tributária. Não se pode tomar esta relação como se não fosse uma relação jurídica como qualquer outra, apenas com as peculiaridades concernentes às características específicas do objeto sobre o qual se forma.

Propõe-se, assim, uma breve análise a respeito da obrigação jurídica, extraindo-se conceitos que integram a Teoria Geral do Direito, a fim de averiguar a composição da relação jurídica obrigacional, identificando-se, posteriormente, as peculiaridades típicas da relação jurídica tributária.

De acordo com os ensinamentos de Orlando Gomes, obrigação está incluída na categoria das relações jurídicas de natureza pessoal. Geralmente, o vocábulo “obrigação” é utilizado com referencia ao polo passivo da relação (dívida), enquanto, do ponto de vista do polo ativo, designa-se de crédito (direito)¹⁶⁸.

Explica Orlando Gomes que a obrigação, tomada em sentido amplo, é sinônimo de dever jurídico. Tecnicamente, no entanto, ela se restringe ao dever correlato a um direito de crédito¹⁶⁹.

Conceitua, assim, obrigação como “vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra”¹⁷⁰. É um conceito relacional, portanto¹⁷¹.

¹⁶⁸GOMES, Orlando. *Obrigações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. P. 11.

¹⁶⁹*Ibidem*. P. 14. José Souto Maior Borges (BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. P. 38) entende que a relação entre dever e obrigação é uma relação entre forma e conteúdo. Enquanto o dever é conceito extraído da Teoria Geral do Direito, a obrigação é uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas. No presente estudo, entretanto, entende-se que, inclusive o conceito de obrigação é um só, cujo conteúdo carrega peculiaridades a depender das características específicas de cada objeto da prestação.

Pothier afirma ser da essência das obrigações os seguintes requisitos: causa de onde nasce a obrigação; existência de duas pessoas entre as quais se contrate; existência de um objeto¹⁷².

Sendo um conceito relacional, envolve dois sujeitos (ou categorias de sujeitos): sujeito ativo/credor e sujeito passivo/devedor. O vínculo entre os sujeitos se forma em torno e em razão de um objeto, que é a prestação.

Decompondo a relação obrigacional, Orlando Gomes verifica que o direito de crédito tem como fim imediato a prestação e mediato a sujeição patrimonial do devedor ao poder coativo do credor¹⁷³.

Ressalta, ainda, Orlando Gomes que o conteúdo do direito de crédito compreende o poder do credor de exigir (coação), bem como a necessidade do devedor de satisfazer (sujeição)¹⁷⁴.

Distingue autor o objeto da obrigação, que é a prestação (objeto imediato da obrigação), do próprio objeto da prestação, que é o bem ou serviço a ser prestado (objeto mediato da obrigação)¹⁷⁵.

Clóvis V. Couto e Silva traz outra distinção em torno do objeto, na qual a prestação que corresponde ao crédito é denominada de prestação primária e a que corresponde à responsabilidade é denominada secundária¹⁷⁶.

Em relação à concepção de objeto mediato de Orlando Gomes, portanto, pode-se afirmar que a responsabilidade pelo crédito (objeto imediato) corresponde à necessária sujeição patrimonial do sujeito passivo da relação obrigacional ao poder coativo do credor¹⁷⁷.

¹⁷⁰GOMES, *Op. Cit.*, 1984. P. 11.

¹⁷¹Alfredo Augusto Becker explica “(...) existindo este outro ser, existem dois seres e, logicamente, dois polos de referencia: cada um dos dois seres considerados reciprocamente fora de si mesmos, um diante do outro, mutuamente referidos. E neste êxodo de si mesmo e recíproco entre os dois seres (polos) consiste a realidade nova: a relação” (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 177). José Souto Maior Borges (BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária: uma introdução metodológica. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. P. 42) entende que “a pessoa está obrigada à conduta oposta àquela que constitui o pressuposto para a aplicação da sanção”.

¹⁷²POTHIER, Robert Joseph. *Tratado das obrigações*. Campinas: Servanda, 2002. P. 29.

¹⁷³GOMES, Orlando. *Obrigações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. P. 15.

¹⁷⁴*Ibidem*. P. 13.

¹⁷⁵*Ibidem*. P. 17.

¹⁷⁶SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. *A obrigação como processo*. São Paulo: Bushatsky, 1976. P. 99.

¹⁷⁷Isso pode ser ratificado quando Clóvis V. do Couto e Silva (*op. Cit.*, 1976. P. 99) afirma que, “no direito brasileiro, o devedor não possui essa ‘faculdade alternativa’, pois ou ele satisfaz o devido ou caberá ao credor execução específica (‘proceiseagere’) ou perdas e danos”. Explica, ainda, o autor que a responsabilidade é elemento da obrigação e coexiste com o débito, de forma que não é correto afirmar que a responsabilidade surge apenas com o adimplemento insatisfatório ou com a recusa em

O vocábulo obrigação, portanto, compreende tanto o dever de prestação como o direito de crédito, correspondente a cada uma das partes da relação. De forma secundária ou mediata, a obrigação envolve a sujeição patrimonial do devedor ao poder coativo do credor, também identificada como responsabilidade do sujeito passivo.

Destaca-se, ainda, a distinção entre o dever de prestação e o direito de crédito, em razão da distinta configuração desses conteúdos, às vezes, inclusive, em diferentes momentos da dinâmica da obrigação.

Judith Costa Martins afirma que o discernimento, na relação obrigacional, entre o momento do dever de prestar ao devedor e o momento do direito à prestação atribuído ao credor, através do “poder de agressão” ao patrimônio do devedor, em caso de inadimplemento, espelhou-se na definição legal de obrigação tributária, extraída do art. 113 do Código Tributário Nacional¹⁷⁸.

Cada relação obrigacional é polarizada em torno de uma ou mais prestações que definem a sua tipicidade. Essas prestações são deveres destinados a um fim, que definem o tipo da obrigação¹⁷⁹.

Judith Martins Costa considera clássica a ideia de obrigação como relação que se esgota no dever de prestar correlacionado ao direito de exigir uma prestação¹⁸⁰. A doutrina moderna tem em vista, principalmente, as relações obrigacionais duradouras, complexas, e não obrigações simples, como visualizadas na doutrina clássica.

adimplir o débito.

¹⁷⁸COSTA, Judith Martins. *Comentários ao novo Código Civil*. Vol. V, tomo I: do direito das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2003. P. 18. Art. 113. A obrigação tributária é principal o acessória. §1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. §2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. §3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

¹⁷⁹*Ibidem*. P. 34.

¹⁸⁰*Ibidem*. P. 55. Explica a autora que “as relações duradouras são aquelas cujo desenvolvimento não se esgota em uma só prestação, imediatamente configurada e extinta tão logo nasce (...)”. Nas obrigações duradouras, o adimplemento sempre se renova, sem que se altere o débito. A autora acentua as críticas a este dualismo, em decorrência do caráter unitário da relação obrigacional, mais próximo dos fenômenos que retrata. Reconhece, entretanto, o mérito da teoria dualista ao chamar atenção para a complexidade da relação obrigacional.

Clóvis V. do Couto e Silva explica que a “complexidade” do desenvolvimento do vínculo não está condicionada à inclusão do fim ao suporte fático do negócio jurídico¹⁸¹.

Para Judith Martins Costa, a complexidade é extraída da constatação de que o conteúdo dessa relação não se esgota nos deveres de prestação¹⁸². Engloba também os deveres instrumentais, essenciais ao processamento da prestação¹⁸³.

Mais do que uma “soma” dos elementos “crédito” e débito”, a relação obrigacional configura um conjunto de direitos subjetivos, deveres jurídicos, pretensões, ônus jurídicos, sujeições e exceções, que podem ser modificados em função do tempo e das circunstâncias relativos à relação¹⁸⁴.

Na concepção da obrigação como processo de Clóvis V. do Couto e Silva, é possível separar as fases do nascimento, desenvolvimento e a do adimplemento ou satisfação da obrigação¹⁸⁵.

A relação jurídica tributária é formada a partir do vínculo entre o dever da prestação tributária de cada indivíduo e o direito de crédito do Estado, contando com diversas peculiaridades, principalmente em razão do caráter público do objeto da prestação (ou objeto mediato da obrigação), que é o tributo.

Mas não só. Essa relação é caracterizada pela própria sujeição compulsória do devedor, em face do direito subjetivo, necessariamente legal, do credor, envolvendo, ainda, uma série de deveres instrumentais, por parte de ambos os polos da relação, essenciais ao processamento da obrigação e à própria formalização da existência do crédito, como permissivo para os atos de coação sobre o patrimônio do devedor.

É uma relação jurídica obrigacional, portanto, e complexa, enquadrando-se perfeitamente na dinâmica da concepção da obrigação como processo, principalmente diante da distinção entre os momentos de nascimento do dever da

¹⁸¹SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. A obrigação como processo. São Paulo: Bushatsky, 1976. P. 72. Para o autor, a obrigação é a eficácia do fato jurídico (p. 83).

¹⁸²COSTA, *op. cit.*, 2003. P. 35. Entre os deveres instrumentais, a autora cita os deveres positivos e os de prestação, que visam proteger a contraparte dos riscos de danos na sua pessoa e no seu patrimônio (dever de lealdade, de cuidado, previdência e segurança, de esclarecimento, informação etc.).

¹⁸³Clóvis V. do Couto e Silva (*op. cit.*, 1976. P. 73) afirma que “o ‘processo’ da obrigação liga-se diretamente com as fontes (como nascem os deveres) e com o desenvolvimento do vínculo”.

¹⁸⁴COSTA, Judith Martins. *Comentários ao novo Código Civil*. Vol. V, tomo I: do direito das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2003. P. 48.

¹⁸⁵SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. A obrigação como processo. São Paulo: Bushatsky, 1976. P. 96.

prestação, do direito de crédito, da sujeição patrimonial do devedor aos poderes coativos do credor e da configuração do adimplemento.

Quando o Estado participa do vínculo obrigacional, que é estabelecido em seu benefício, não há qualquer espaço para manifestação da vontade pelos particulares¹⁸⁶. A relação jurídica tributária é estabelecida entre o Estado e um particular, sobre um objeto de natureza pública (o tributo). É aí que reside as necessárias peculiaridades desta modalidade de relação jurídica obrigacional.

3.1.2 Peculiaridades da obrigação tributária (obrigação e crédito tributário)

O conceito de obrigação é um só e se aplica ao direito como um todo, em qualquer dos seus ramos. Em cada ramo do direito, didaticamente delineado, entretanto, o conceito de obrigação atrai certas peculiaridades ligadas às características próprias do seu objeto (prestação) ou do próprio objeto da prestação.

Héctor Villegas explica que, quando o Estado aplica os esquemas tributários a cada um dos componentes da sociedade, através da lei, não há aí um exercício de competência, mas o exercício de uma pretensão creditícia tributária por parte do sujeito ativo de uma relação jurídica¹⁸⁷.

Alfredo Augusto Becker explica que o conteúdo da relação jurídica tributária, como o de toda e qualquer relação jurídica, pode ser: mínimo (direito e correlativo dever), médio (direito, pretensão e correlativo dever, obrigação) ou máximo (direito, pretensão, coação e correlativo dever, obrigação, sujeição)¹⁸⁸.

Ao adotar um conceito jurídico-positivo de obrigação, Souto Maior Borges entende que a obrigação tributária é aquela definida pelo art. 113 do CTN e que pode se constituir em dever jurídico pecuniário quando tem por objeto tributo ou

¹⁸⁶*Ibidem*. P. 94. Para o autor, cuida-se de mera requisição administrativa e não de contrato ditado. “O que caracteriza o contrato ditado é o seu nascimento por ato de direito público e a submissão das ulteriores fases da relação obrigacional às regras do direito privado”.

¹⁸⁷ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 102.

¹⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 305.

penalidade pecuniária¹⁸⁹. No presente estudo, concentrar-se-á na relação jurídica tributária formada em razão da prestação pecuniária cujo objeto é o tributo.

O conceito legal de tributo, extraído do próprio Código Tributário Nacional, corresponde a “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹⁹⁰.

Apesar de o pressuposto de fato para a imposição tributária se constituir uma relação jurídica privada (negócio jurídico) ou um fenômeno do direito privado, seus efeitos tributários tem como fonte exclusiva a lei. Em razão de a lei eleger como pressuposto um negócio privado, não está, por isso, reconhecendo a manifestação de vontade que criou a relação privada¹⁹¹.

Diante deste conceito, destacam-se algumas peculiaridades, que acabam influenciando na caracterização da própria relação obrigacional.

Acerca da expressão “prestação pecuniária”, destaca-se que o vínculo obrigacional que se forma em torno da prestação tributária não pode resultar em obrigação de fazer ou não fazer. A relação jurídica obrigacional que tem por objeto o tributo somente pode envolver a obrigação de dar (ou pagar), restringindo-se, aqui as modalidades de obrigação.

Sobre as expressões “compulsória” e “instituída em lei”, faz-se uma remissão à origem da obrigação tributária. Há diversas causas que dão origem às obrigações. No direito civil, a principal delas está nos contratos. Não é, entretanto, a única, podendo a obrigação advir dos delitos e da lei, por exemplo¹⁹².

No caso do direito tributário, em razão do princípio da legalidade estrita (prestação instituída em lei), a obrigação sempre nasce a partir de uma previsão legal. É irrelevante, para este ramo do direito, portanto, a vontade das partes (ou a autonomia da vontade). A única vontade que importa é a da lei¹⁹³.

¹⁸⁹BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. P. 41. A partir de um estudo em torno da obrigação tributária acessória (art. 113, §2º do CTN), o autor entende que nem toda obrigação tributária é patrimonial, mas apenas a obrigação tributária principal (p. 79).

¹⁹⁰Art. 3º do CTN.

¹⁹¹JARACH, Dino. *O fato impositivo* (teoria geral do direito tributário substantivo). Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. P. 90. Para o autor, o fato do direito privado é apenas uma causa remota dos efeitos jurídicos tributários.

¹⁹²POTHIER, Robert Joseph. *Tratado das obrigações*. Campinas: Servanda, 2002. P. 111.

¹⁹³ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 72. Para Becker (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 276), “a regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, assegura a

As disposições legislativas sobre a relação jurídica tributária relacionam a obrigação com o crédito tributário, deixando clara a distinção entre ambos. Conforme se verificou do conceito de obrigação extraído da Teoria Geral do Direito, o crédito é o direito correlato à obrigação, ou seja, é extraído do ponto de vista do sujeito ativo, aquele que tem o direito de exigir a obrigação.

Essa distinção pode ser totalmente abarcada pelo direito tributário. O próprio CTN trata obrigação e crédito como conceitos correlatos quando afirma que a obrigação tributária se extingue com o crédito dela decorrente (art. 113, §1º), que o crédito tributário “decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta” (art. 139) e que “a natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem da obrigação tributária a que corresponda” (art. 183)¹⁹⁴.

A peculiaridade da correlação entre obrigação e crédito tributário decorre também do objeto da prestação (tributo), conforme as demais peculiaridades já apontadas. Nesta nuance, destaca-se a expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” do conceito legal de tributo.

Isso porque a obrigação surge para determinado sujeito, quando este adota um comportamento prescrito por uma norma, do qual decorre o dever de prestação do tributo. A partir deste comportamento, o sujeito está obrigado ao pagamento do tributo, estabelecendo vínculo jurídico com o Fisco (Estado). Esta norma tem que estar prevista em lei.

No entanto, em decorrência do próprio escopo conceitual da prestação devida como objeto da obrigação (tributo), esta somente pode ser cobrada “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, de forma que o direito do sujeito ativo de exigir a obrigação somente surge após a formalidade prescrita pela lei.

Diz-se, portanto, que o crédito tributário nasce a partir do lançamento, que consiste nesta “atividade administrativa plenamente vinculada”. No campo do direito

continuidade e a realização da relação constitucional do Estado-Realidade Natural, porque faz uma pessoa qualquer assumir posição no polo negativo da relação constitucional, impondo-lhe um dever jurídico”.

¹⁹⁴Souto Maior Borges entende que o crédito tributário nada mais é do que um direito-reflexo da obrigação tributária (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. P. 45). Importante destacar que, para o autor, o conceito de crédito tributário é supérfluo, tendo em vista que a relação jurídica tributária não se dá em torno de uma relação entre dois fenômenos, sendo a situação juridicamente relevante apenas a obrigação tributária (p. 53). No presente trabalho, entretanto, observando-se o conceito jurídico-positivo do objeto da prestação tributária (tributo), identifica-se relevância deste conceito, na medida em que o conteúdo da obrigação só será máximo com a constituição do crédito.

tributário, portanto, a correlação entre obrigação e crédito tem a maior relevância diante das peculiaridades conceituais do próprio objeto da prestação (tributo).

Assim, apesar de a obrigação nascer a partir da incidência da norma que prescreve determinado comportamento como condição para a formação da relação obrigacional tributária, esta relação somente terá conteúdo máximo (direito, pretensão, coação e correlativo dever, obrigação, sujeição) após a constituição do crédito, com o lançamento (atividade administrativa plenamente vinculada).

A obrigação nasce com o conteúdo mínimo (direito e correlativo dever), alcançando conteúdo máximo (direito, pretensão, coação e correlativo dever, obrigação, sujeição) com a constituição do crédito, em que se evidenciará o âmbito ativo do vínculo obrigacional, ou seja, a partir de quando o sujeito ativo poderá se utilizar dos meios de coação para o cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo.

A relação jurídica tributária, que se forma com este vínculo, é, portanto, obrigacional e decorre da incidência da norma jurídica tributária sobre o fato material por ela previsto.

3.1.3 Norma tributária de incidência e formação da relação jurídica tributária

O tema “norma jurídica” já foi exaustivamente debatido na teoria geral do direito. Entretanto, há de se compactuar com Paulo de Barros Carvalho, quando afirma que a norma jurídica tem sido o ponto de partida para as construções do direito¹⁹⁵. Não será diferente nesta abordagem.

No presente trabalho, utilizar-se-á os conceitos já assentados pela doutrina da teoria geral do direito e do direito tributário, a fim de tratar das peculiaridades normativas relativas ao conteúdo material do direito tributário. Dedicar-se-á, portanto, as próximas linhas a esta doutrina, a fim de fixar as premissas básicas para as abordagens específicas sobre o tema proposto.

Para falar de norma jurídica, não se pode olvidar falar em Kelsen, para quem norma é “o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita,

¹⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 126.

permitida ou, especialmente, facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém”¹⁹⁶.

Distingue, portanto, este autor norma jurídica (mandamentos criados pelos órgãos jurídicos, a fim de por eles serem aplicadas e observadas pelos seus destinatários) de proposição jurídica (juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem as consequências determinadas pelo ordenamento para uma ordem jurídica, sob certas condições e pressupostos fixados pelo ordenamento)¹⁹⁷.

A proposição jurídica, para Larenz, tem por escopo associar uma consequência jurídica (que é válida, em virtude da validade da proposição jurídica) a uma situação de fato, ambas circunscritas, de modo geral, a uma previsão normativa (tais seriam as suas partes integrantes)¹⁹⁸.

Para Tércio Sampaio Ferraz Jr., normas jurídicas são decisões, que estabelecem controles, a fim de determinar outras decisões¹⁹⁹.

Paulo de Barros Carvalho esclarece a secular distinção entre as normas jurídicas em sentido amplo e em sentido estrito. Em sentido amplo, a norma jurídica diz respeito ao conteúdo das frases do direito posto (enunciados prescritivos), cujo significado seria construído pelo intérprete. Em sentido estrito, a norma jurídica é a composição articulada das significações do conteúdo dos enunciados prescritivos, a fim de produzir mensagens com sentido deôntico-jurídico completo²⁰⁰.

No presente estudo, trabalha-se com a norma em sentido estrito, ou seja, além dos enunciados prescritivos, a fim de investigar as significações construídas a partir dos textos positivados. Ou melhor, concebe-se o enunciado prescritivo apenas como expressão linguística da norma, cuja significação está além do texto positivado.

Hans Kelsen, em sua última obra²⁰¹, retificou algumas de suas posições sobre as normas jurídicas. Já havia, por exemplo, consolidado posição segundo a qual a norma jurídica em geral está ligada a duas normas, uma descrevendo a conduta

¹⁹⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8ª ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009. P. 6.

¹⁹⁷ *Ibidem*. P. 80/81.

¹⁹⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Trad. Jose Lamengo. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. P. 351.

¹⁹⁹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 49.

²⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 128.

²⁰¹ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986. A obra *Teoria Geral das Normas* trata-se de obra póstuma de Hans Kelsen, confiada pelos seus herdeiros a Rudolf A. Métall, discípulo e amigo de Kelsen, na qual ele faz algumas retificações e esclarecimentos em sua teoria sobre as normas.

devida (norma secundária) e outra prevendo a sanção como coação para o ato de violação da conduta (norma primária). Kelsen retificou o seu entendimento, em razão de admitir que a norma de conduta é essencial para o direito. Desta forma, a norma que prescreve a conduta devida é a norma primária e a norma que prescreve a sanção para o caso de violação da conduta é a norma secundária.

Carlos Cossio foi além da teoria de Kelsen e enlaçou os dois juízos hipotéticos (norma primária e secundária) em uma fórmula egológica como um juízo disjuntivo. Denominou, assim, de endonorma a prestação devida pelo sujeito dado determinado fato temporal e de perinorma a sanção imposta pela não-prestação (consequência jurídica)²⁰².

Tércio Sampaio Ferraz Jr. entende que o discurso normativo é formado pelo relato e pelo cometimento. O relato é a decisão obrigatória, proibida, permitida ou faculdade, enquanto o cometimento é a descrição de como a pré-decisão deve ser entendida pelo endereçado²⁰³.

O relato corresponde à norma que prescreve a conduta devida (norma primária ou perinorma). O cometimento pode ser entendido como a mensagem transmitida ao destinatário em decorrência da cominação da sanção pela violação da conduta devida.

Lourival Vilanova segue a teoria da estrutura dual da norma jurídica, conforme os ensinamentos de Kelsen (norma primária e secundária). No entanto, adverte que as denominações “primária” e “secundária” não exprimem relações de ordem temporal ou causal. Correspondem, outrossim, a antecedente lógico para consequente lógico. Assim, a norma é composta por um antecedente, que traz a previsão da conduta devida, e por um consequente, que traz a consequência jurídica para a violação da conduta prescrita²⁰⁴.

Norma primária e norma secundária, endonorma e perinorma, antecedente e consequente, qualquer que seja a designação, há de se concordar que existem dois planos dentro da norma jurídica.

Transpondo a Teoria Geral do Direito para a Teoria do Direito Tributário, adotar-se-á, no presente estudo, a nomenclatura antecedente, que representa a situação

²⁰² MACHADO NETO, A.L. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984. P. 137.

²⁰³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 50.

²⁰⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. P. 111.

hipotética possível (norma primária/endonorma), cuja ocorrência enseja a incidência do conseqüente (norma secundária/perinorma), correspondendo este à relação jurídica que se forma a partir da ocorrência da situação descrita no antecedente e que tem por objeto uma prestação jurídica de conteúdo tributário.

Com base na construção da concepção normativa pela Teoria Geral do Direito, Geraldo Ataliba não aceita a confusão terminológica em que incorreu a doutrina tradicional, consagrada pelo Código Tributário Nacional, ao designar como fato gerador tanto a figura conceitual e hipotética do enunciado descritivo do fato (antecedente normativo) como o próprio fato concreto, realizado no mundo fenomênico²⁰⁵.

Por esta razão, o autor distingue esses dois institutos, da seguinte forma: denomina “hipótese de incidência” o conceito legal hipotético (constante no antecedente da norma tributária de incidência) e “fato imponible”, o fato efetivamente ocorrido no mundo fenomênico e que configura a hipótese de incidência²⁰⁶.

A partir do rigor terminológico de Geraldo Ataliba, chama-se atenção para o conceito da “hipótese de incidência” como uma representação mental de um fato ou circunstância de fato²⁰⁷ (antecedente da norma jurídica de incidência).

Por outro lado, o “fato imponible” é aquele que efetivamente ocorre no plano fenomênico, podendo ser localizado no tempo e no espaço, que gera o nascimento da obrigação tributária (relação jurídica formada pelo conseqüente normativo)²⁰⁸.

Desta forma, os aspectos do fato imponible, ocorrido no plano fenomênico, devem corresponder a todos os aspectos da hipótese de incidência, prevista no plano abstrato, de forma que cada fato qualificado como imponible gere uma obrigação que lhe é respectiva.

²⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 54.

²⁰⁶ *Ibidem*. P. 54. Tratando de significado idêntico, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 148) designa a “hipótese de incidência” como “hipótese tributária” e o “fato imponible” como “fato jurídico tributário”, justificando a sua distinção na intenção de evitar possível ambigüidade da expressão fato gerador, mesma intenção, ressalte-se, de Geraldo Ataliba, na construção de sua designação.

²⁰⁷ *Ibidem*. P. 60.

²⁰⁸ *Ibidem*. P. 68. No confronto entre ambas as categorias, Geraldo Ataliba (p. 74) permite evidenciar, como peculiaridades da hipótese de incidência, a descrição genérica e hipotética de um fato, o conceito legal (universo do direito), a designação do , o critério genérico de identificação do sujeito passivo, o critério de fixação do momento de configuração, eventual previsão genérica de circunstâncias de modo e de lugar, o critério genérico de mensuração (base imponible ou base de cálculo). Já como peculiaridades do fato imponible, destaca o fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável, o sujeito ativo e o sujeito passivo já determinados, dia e hora da ocorrência determinados, modo, objetivo e local determinado, medida (dimensão) determinada (base calculada).

Isso porque, conforme leciona Geraldo Ataliba, a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos²⁰⁹, que não vem, necessariamente, arrolados de forma explícita ou integrada na lei. Normalmente, estão esparsos na lei, ou em diversas leis, alguns inclusive implícitos no sistema jurídico.

Elenca, assim, como aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária o pessoal, o material, o temporal e o espacial, cabendo ao intérprete reconhecê-los e identificá-los²¹⁰.

O aspecto pessoal, ou subjetivo, determina os sujeitos (ativo e passivo) da obrigação tributária. Para Becker, podem assumir posição de sujeito ativo, no polo positivo da relação jurídica tributária, as pessoas nas quais coexistam três elementos essenciais: ser estatal, exercer função executiva (ainda que simultaneamente com outra função) e estar revestido de personalidade jurídica²¹¹.

O sujeito passivo, de modo bem superficial, é aquele que tem o dever jurídico de cumprir a obrigação objeto da sua relação com o sujeito ativo²¹².

Quanto ao aspecto temporal, este importa em delimitar o momento em que se considera ocorrido o fato imponible, a partir do qual se considerará formada a relação tributária (consequente), por decorrência da incidência da norma.

O aspecto espacial, por sua vez, indica a circunstância de lugar, como condição imprescindível para a subsunção normativa. Neste aspecto, há de se fazer considerações, essencialmente, acerca da territorialidade ou extraterritorialidade e das delimitações constitucionais da competência dos entes estatais.

Caracterizando-o como o mais complexo dos aspectos da hipótese de incidência, Geraldo Ataliba explica que o aspecto material “contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.)

²⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 76. Geraldo Ataliba (p. 77) elege o termo “aspectos” da hipótese de incidência, refutando, por conseguinte, outros termos utilizados pela doutrina para designar as “partes” da hipótese de incidência. Conforme leciona, não parece adequada, por exemplo, a expressão elementos da hipótese de incidência, já que “esta expressão sugere a ideia de que se está diante de algo que entra na composição doutra coisa e serve para formá-la. Cada aspecto da hipótese de incidência (...) são simples qualidades, atributos ou relações de uma coisa una e indivisível (...)”. Prefere, assim, o autor “falar em aspectos da hipótese de incidência porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem destituir-se de seu caráter unitário e sem que a compreensão, exame e estudo de um possa permitir negligenciar ou ignorar os demais, partícipes da unidade e nela integrados”.

²¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 78/79.

²¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 293.

²¹² Acerca do sujeito passivo, debruçar-se-á em uma abordagem mais completa no sub-tópico que segue (1.2).

consiste”²¹³. É, na visão do autor, o aspecto que dá verdadeira consistência à hipótese de incidência.

Importante ressaltar que, para Ataliba a “base imponible” é uma dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, entendendo que dela se extrai o critério para a determinação do *quantum debeatur* da obrigação tributária²¹⁴. Posição semelhante é a de Becker, para quem o núcleo da hipótese de incidência é o fato escolhido para a base de cálculo²¹⁵.

Apesar de o aspecto material da hipótese de incidência possuir conteúdo econômico, em razão do princípio da capacidade contributiva como pressuposto para a tributação²¹⁶, este não define o aspecto quantitativo que define a obrigação tributária (que tem caráter pecuniário).

Ataliba considera que a base de cálculo é extraída do aspecto material da hipótese de incidência, enquanto a alíquota é um termo do mandamento da norma tributária (consequente)²¹⁷. É uma designação que corresponde ao critério para fixação de uma fração da base imponible.

Há de se discordar desta separação entre base de cálculo e alíquota no plano normativo. O aspecto quantitativo, que deve, certamente, compor o mandamento (consequente) normativo, é formado pela base de cálculo e alíquota, que definirão, juntos, o *quantum debeatur* da obrigação tributária a ser prestada pelo sujeito passivo ao sujeito ativo (aspecto pessoal que também compõe o mandamento normativo)²¹⁸. A base de cálculo, que compõe o consequente da norma de incidência pode ser extraído, portanto, da análise econômica do aspecto material da hipótese de incidência (ou antecedente normativo).

No que diz respeito ao aspecto pessoal, reafirma-se a posição de Sacha Calmon Navarro Coelho quando defende que o fato jurígeno, representado pelo “ser”,

²¹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 106.

²¹⁴ *Ibidem*. P. 108.

²¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 281.

²¹⁶ Pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva, em sua integração com o princípio do bem-estar social (princípio fundamental previsto no preâmbulo e no art. 3º, III da Constituição Federal), funciona como um pressuposto para a imposição tributária: Só pode haver tributação quando houver expressão de capacidade contributiva pelo sujeito passivo, considerada esta a riqueza que ultrapassa a necessária para garantir o mínimo vital daquele indivíduo.

²¹⁷ ATALIBA, *op. Cit.*, 2005. P. 113.

²¹⁸ Em termos de definição de antecedente e consequente da norma de incidência, é preciso destacar que Paulo de Barros Carvalho, em sua construção da “regra-matriz de incidência”, coloca os “critérios” material, espacial e temporal no antecedente da norma e apenas os “critérios” pessoal e quantitativo no consequente, como formadores da relação jurídica tributária (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 149/150).

“ter”, “estar” ou “fazer”, sempre está ligado a alguém (sujeito). Muitas vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da própria hipótese de incidência (antecedente normativo), como é o caso da percepção da capacidade contributiva, para a graduação da progressividade, para a consideração do ilícito fiscal, das isenções e das imunidades subjetivas etc²¹⁹.

Quanto à norma de incidência tributária, portanto, tem-se os aspectos material, pessoal, espacial e temporal em seu antecedente (ou hipótese de incidência) e, em seu conseqüente, os aspectos da relação jurídica tributária (pessoal e quantitativo).

Para verificar se determinado fato efetivamente ocorrido é imponible, necessário se faz averiguar se todos os seus aspectos estão correspondendo aos aspectos da hipótese de incidência (identificando, ao mesmo tempo, a que hipótese de incidência se refere), a fim de se determinar a sua consequência jurídica.

Larenz afirma que, para saber a consequência jurídica para uma determinada situação de fato, é necessário examinar se tal situação está subordinada a uma determinada previsão legal. Larenz traça a seguinte figura lógica, que denomina como silogismo de determinação da consequência jurídica²²⁰:

P → C: Premissa maior (para todo caso previsto por P, vale C);

S = P: Premissa menor (S é um caso de P);

S → C: Conclusão (Para S, vigora C)

Larenz explica, assim, como ocorre o processo da subsunção, a partir da seguinte fórmula²²¹:

P está caracterizada de modo pleno pelas notas N¹, N², N³;

S apresenta as notas N¹, N², N³;

Logo, S é um caso de P;

Transpondo o silogismo de Larenz para os institutos conceitualmente adotados no presente trabalho, P (previsão normativa) corresponde à hipótese de incidência ou antecedente normativo, S (situação de fato) corresponde ao fato imponible, C (consequência jurídica) corresponde à relação jurídica prevista no

²¹⁹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

²²⁰LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Trad. Jose Lamengo. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. P. 380/381. P = previsão normativa; S = situação de fato; C = consequência jurídica.

²²¹*Ibidem*. P. 383.

consequente da norma e N¹, N², N³... correspondem aos aspectos da hipótese de incidência (pessoal, material, temporal e espacial).

Assim, a subsunção do fato imponível à hipótese de incidência (antecedente normativo) é um processo lógico, em que, verificando-se a correspondência entre os aspectos do fato aos aspectos da hipótese de incidência, aplicar-se-á a consequência hipoteticamente prevista ao fato ocorrido no plano fenomênico, identificando-se, assim, a sua consequência jurídica²²².

O resultado desta incidência é a formação da relação jurídica tributária (aspectos pessoal e quantitativo).

Para Alfredo Augusto Becker, “a incidência é infalível, o que falha é a sujeição à eficácia jurídica”²²³.

Essa afirmação de Becker pode ser aceita a partir de um modelo de subsunção apenas hipotético. Sabe-se que o processo de incidência normativa não é mais do que um conjunto de atos de interpretação sobre fatos e normas.

Defende-se, como Larenz, que se está diante de uma interpretação desde o momento da apreciação da situação de fato, para identificar os seus aspectos com a hipótese normativa. A própria identificação dos aspectos da hipótese de incidência também representa um ato (ou um conjunto de atos) de interpretação. A interpretação pode chegar à até aplicação do direito imanente ou além da norma.

A partir desta concepção, portanto, não se pode dizer que a incidência da norma é infalível, uma vez que esta se dá a partir de um processo interpretativo de um ser humano e, por isso, pode, sim, falhar. Sendo a incidência normativa o resultado de um processo de interpretação, pode, ainda, ocasionar divergências quanto à identificação do fato com a norma, entre uma ou outra pessoa que os submeta ao processo de interpretação/aplicação normativa.

Se a própria incidência da norma é falível, não restam dúvidas acerca da falibilidade da sujeição a ela.

²²²Becker explica a dinâmica de toda “regra” jurídica, iniciando pela dissecação da estrutura lógica daquela determinada regra a interpretar (hipótese de incidência), passando pela investigação e análise dos fatos jurídicos e não-jurídicos que constituem o problema prático a resolver, pelo seu confronto com a composição da hipótese de incidência, chegando à conclusão de incidência da regra e, por fim, à observação acerca do respeito aos efeitos jurídicos que resultam da incidência da “regra” jurídica (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 120/121).

²²³*Ibidem*. P. 54.

É sobre a sujeição, na modalidade passiva (acepção do dever de prestação da relação obrigacional tributária), que se debruçará os próximos tópicos deste trabalho.

3.2 SUJEIÇÃO PASSIVA NAS DIVERSAS MODALIDADES DE SITUAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

De acordo com o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa²²⁴, o vocábulo “sujeição” diz respeito à ação de subjugar, ao estado de dependência e ao constrangimento, submissão.

A sujeição, na relação jurídica, portanto, diz respeito a uma situação de submissão de um sujeito, que se denomina tributária quando possuir vinculação, direta ou indireta, ao tributo²²⁵.

Alguns autores entendem ser incorreta a denominação sujeição ativa, tendo em vista que o sujeito ativo de uma relação jurídica não estaria se submetendo à vontade de outrem²²⁶.

No entanto, no caso da relação jurídica tributária, os sujeitos ativos são definidos pelas normas de competência, que estão previstas pela própria Constituição Federal. O direito de crédito do sujeito ativo, portanto, está submetido a normas legais (constitucionais) rigorosas, de forma a se configurar uma situação de submissão.

Do ponto de vista da relação tributária obrigacional, destaca-se, ainda, a necessidade de “atividade administrativa plenamente vinculada” para o exercício do direito do sujeito ativo de exigir a prestação do sujeito passivo.

Marçal Justen Filho justifica as sujeições ativas e passivas estabelecidas, pela submissão ao regime jurídico tributário²²⁷ dos sujeitos constantes nos dois polos

²²⁴ Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. Disponível em <<http://www.dicionariodoaurelio.com/Responsabilidade.html>> Acesso em: 05 mai.2013.

²²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 219.

²²⁶ Souto Maior Borges entende que a expressão “sujeito passivo” é pleonástica se não for contraposta à expressão “sujeito ativo”. Isso porque o Fisco não é, em sua concepção, tomado pela norma tributária como “sujeito” a um dever. Na relação tributária, o Fisco tem apenas o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo a prestação (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999).

²²⁷ Marçal Justen Filho indica como peculiaridades do regime jurídico tributário: A destinação dos recursos, que são transferidos da propriedade privada para o fisco (orientação à arrecadação); a relevância econômica das situações eleitas como pressuposto normativo; e a estrita legalidade-tipicidade a que se sujeitam suas normas. Acrescenta este autor que, por decorrência lógica dessas peculiaridades, no regime jurídico tributário não existem situações absolutamente ativas nem rigidamente passivas. Em razão da intensidade da supremacia e indisponibilidade do interesse público

da relação jurídica tributária. Não se trata de submissão a uma “vontade”, senão de um sacrifício de interesses próprios do sujeito em favor de interesses eleitos pela lei²²⁸.

A distinção da sujeição entre ativa e passiva, no âmbito do regime jurídico tributário, diz respeito à relação obrigacional de pagamento do tributo, na qual o sujeito ativo está sujeito (do ponto de vista do regime jurídico tributário) ao dever de cobrar o adimplemento da prestação, na forma da lei, enquanto o sujeito passivo está sujeito ao dever de adimplir (pagar o tributo). Ambos estão, portanto, sujeitos.

A peculiaridade dos sujeitos da relação tributária é que o direito de crédito do sujeito ativo não surge a partir da confluência negocial de vontades com o seu devedor (ou devedores). O sujeito ativo da relação tributária atua num plano de supremacia, atribuindo, de forma unilateral, obrigações aos particulares, que não as assumem espontaneamente²²⁹.

Desta forma, para Marçal Justen Filho, sujeição passiva tributária é a situação jurídica que corresponde ao polo passivo da relação jurídica que se encontra sob o regime de direito tributário²³⁰.

Do ponto de vista normativo, ocorre a sujeição passiva quando da ocorrência do fato imponible a atrair a incidência da hipótese prevista na norma, formando a relação jurídica na qual o sujeito passivo está propriamente “sujeito” à prestação tributária, que pode ser exigida do sujeito ativo.

Luís Cesar Souza de Queiroz entende que, em sentido estrito, *sujeição passiva tributária* corresponde a uma situação em que o contribuinte é posto no polo passivo da relação jurídica tributária, determinada e individualizada, decorrente da realização do fato imponible²³¹.

Marçal Justen Filho explica que “contribuinte” não é palavra a ser utilizada para fazer referência à pessoa que está indicada pelo aspecto pessoal da hipótese de incidência, o que pode gerar sérios equívocos²³².

no campo tributário, as avaliações subjetivas e discricionariades administrativas restam, especificamente, excluídas neste campo. O sujeito ativo (credor) resta, assim, sujeito não apenas a um limite máximo para a sua pretensão como a imposição de inúmeros deveres (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 221/227).

²²⁸JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 220.

²²⁹VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 102.

²³⁰JUSTEN FILHO, *op. Cit.*, 1986. P. 228.

²³¹QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 161.

²³²JUSTEN FILHO, *op. Cit.*, 1986. P. 261.

Para o autor, a pessoa indicada na hipótese de incidência não possui nenhum dever, mas pode vir a possuir quando o mandamento normativo a atribua a condição de sujeito passivo. Alerta que, de fato, a eleição da materialidade da hipótese de incidência condiciona a escolha do sujeito passivo, ocorrendo, assim, uma identidade entre o aspecto pessoal da hipótese de incidência e o sujeito passivo da relação tributária²³³.

Tal concepção designa-se em sentido estrito, tendo em vista que a sujeição pode não se dá apenas em relação ao contribuinte.

Ao tratar dos sujeitos da relação obrigacional, Orlando Gomes trata sobre a necessidade de determinação dos sujeitos passivos, concluindo que basta que eles possam ser determinados, ou seja, determináveis. Alerta que a regra da determinação dos sujeitos pode ser atenuada através da substituição do sujeito²³⁴.

Héctor Villegas chama de “destinatário legal do tributo” o particular considerado apto ao pagamento do tributo, através da identificação, pela via legal, de sua capacidade contributiva. É, ainda, aquele que executa o ato ou se encontra na situação fática prevista na hipótese de incidência tributária²³⁵.

Dino Jarach ressalva a necessidade desta “aptidão” ao pagamento do tributo por parte do sujeito passivo. Entende que, em muitos casos, há um campo de soluções alternativas do legislador para determinar o sujeito passivo. Há casos em que não há identificação entre o sujeito passivo e o titular da capacidade contributiva, como é o caso dos impostos sobre consumos particulares. Entende, assim, que a atribuição do fato imponible ao sujeito passivo principal depende da natureza do fato e sua definição objetiva, dispensando-se a vinculação com a capacidade contributiva²³⁶.

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, mediante uma integração do princípio da capacidade contributiva no sistema constitucional, não se pode coadunar com tal posicionamento.

²³³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 261/262.

²³⁴ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. P. 18. Explica o autor (p. 19) que sempre que a substituição participa do curso natural dos direitos oriundos da relação jurídica, a obrigação configura-se como ambulatoria. A substituição pode ser verificada no polo passivo (ambulatoriedade passiva).

²³⁵ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 103.

²³⁶ JARACH, Dino. *O fato imponible* (teoria geral do direito tributário substantivo). Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

A aplicação do princípio do bem-estar social ao campo do Sistema Tributário Nacional exige a preservação do “mínimo vital”, que pode ser considerada efeito do princípio da capacidade contributiva, correspondendo a uma isenção técnica, fundada na ausência dessa capacidade. Esta só pode se considerar presente quando houver riqueza acima do mínimo vital²³⁷.

Pode-se, assim, afirmar que o princípio da capacidade contributiva, em sua integração com o princípio do bem-estar social, funciona como um pressuposto para a imposição tributária: só pode haver tributação quando houver expressão de capacidade contributiva pelo sujeito passivo, considerada esta a riqueza que ultrapassa a necessária para garantir o mínimo vital daquele indivíduo.

Héctor Villegas ressalva, entretanto, que o fato de o destinatário legal do tributo realizar o fato imponible não quer dizer, necessariamente, que a ordem de pagamento a ele se destine, podendo outra pessoa figurar no polo passivo da relação jurídica tributária²³⁸.

Ou seja, a capacidade contributiva, como pressuposto para a imposição tributária pode se expressar através de um vínculo jurídico oneroso entre o principal sujeito passivo e um terceiro identificado pela própria lei.

Se o conseqüente da hipótese de incidência obriga o destinatário legal do tributo ao pagamento, ele será o sujeito passivo e será designado contribuinte. No entanto, se o mandamento designa outra pessoa, alheia ao fato imponible para o pagamento, então haverá um substituto na posição do sujeito passivo²³⁹.

A doutrina tradicional costuma distinguir, assim, a sujeição passiva em direta e indireta²⁴⁰.

Marçal Justen Filho entende que a expressão sujeição passiva indireta indica a situação em que o destinatário constitucional ou legal tributário não se

²³⁷COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P. 71/72.

²³⁸VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 103.

²³⁹*Ibidem*. P. 103. Explica o autor que a substituição não acarreta liberação do patrimônio do destinatário legal tributário. No entanto, recebe a carga não em razão da relação jurídica substancial trada com o fisco, mas em virtude da relação derivada do ressarcimento que deve fazer ao substituto.

²⁴⁰Para Renato Lopes Becho, “somente são sujeitos passivos tributários aqueles catalogados pela doutrina tradicional como sujeitos passivos diretos. Os indiretos não compõem a relação tributária, sendo figuras administrativas ou civis, com repercussões processuais”. Enfrentar-se-á essa questão no tópico 2.2 do presente trabalho (BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 156).

enquadra no mandamento como sujeito passivo tributário²⁴¹. Para o autor, a expressão “sujeição passiva indireta” é incorreta, na medida em que agrupa inúmeros conceitos jurídicos distintos e inconfundíveis entre si, cujo único ponto em comum é que resultam na possibilidade de o Estado exigir o tributo de pessoa diversa do destinatário constitucional tributário²⁴².

Com base nos requisitos constitucionais para identificação do sujeito passivo (isonomia e capacidade contributiva, p. ex.), entende-se que o terceiro que estará obrigado ao pagamento do tributo, com ou no lugar do sujeito passivo originário (contribuinte), deve guardar uma relação com a hipótese de incidência do tributo, ainda que apenas no seu aspecto pessoal.

O terceiro que responderá pela prestação tributária, portanto, deve ter, ao menos, uma relação indireta com o “fato gerador”, através de um vínculo com o sujeito passivo originário ou qualquer outro aspecto da hipótese de incidência (antecedente normativo).

Desta forma, denomina-se sujeição passiva direta aquela que se dá em face do sujeito que praticou o comportamento previsto pela hipótese de incidência, possuindo relação direta e pessoal com o antecedente da norma, portanto. A sujeição indireta dar-se-á em face do terceiro que tem uma relação apenas indireta com o fato imponible, através de um vínculo com qualquer um dos aspectos do antecedente normativo.

3.2.1 Identificação do sujeito passivo da relação jurídica tributária

No que diz respeito à identificação do sujeito passivo, deve-se recorrer, inicialmente, ao sistema constitucional tributário, para averiguar o que a Constituição Federal dispõe sobre o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

²⁴¹Marçal Justen Filho utiliza a expressão “destinatário legal tributário” de Hector Villegas ressaltando que, no ordenamento jurídico brasileiro, há também o destinatário constitucional tributário, tendo em vista que a Constituição brasileira, quando da definição das regras de competência tributária, preocupava-se em definir certas situações que compõem a hipótese de incidência, traçando opções bem definidas JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 262).

²⁴²*Ibidem*. P. 263/264.

Percebe-se, de antemão, que a própria Constituição Federal de 1988, ao definir as competências para a instituição dos tributos, já trouxe as linhas mestras para a definição do sujeito passivo.

Previu, assim, a necessidade de graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, sempre que possível (princípio da capacidade contributiva – art. 145, §1º) e vedou o tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente (princípio da isonomia tributária – art. 150, II).

Não elencou, entretanto, de forma expressa, quais seriam os sujeitos passivos de cada imposto definido conforme as competências de cada ente federativo (art. 153 a 156 da Constituição).

Geraldo Ataliba entende que o sujeito passivo é aquele que a Constituição designou, uma vez que esta não deixa margem para o legislador nem para eleger a materialidade nem para designar os sujeitos da relação tributária²⁴³.

Renato Lopes Becho compartilha do entendimento de que os dados para se extrair cientificamente o sujeito passivo podem ser vistos na Constituição Federal. Entende, assim, que, no que diz respeito aos tributos discriminados pela Constituição, o legislador não tem liberdade de escolha. No entanto, no que diz respeito aos tributos não-discriminados, pode-se dizer que há uma maior liberdade, identificada mais na escolha do critério material do que na do critério pessoal. O autor entende, portanto, que a identificação do sujeito passivo da relação decorre da materialidade eleita para o tributo, nos limites constitucionais²⁴⁴.

Entretanto, o autor aceita a concepção de liberdade do legislador, mas apenas para a previsão dos aspectos da hipótese de incidência tributária não previstos na Constituição. Mesmo nestes casos, constata-se, ainda, uma liberdade reduzida, já que decorrem da materialidade expressamente prevista²⁴⁵.

²⁴³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 80.

²⁴⁴ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. P. 77/78.

²⁴⁵ *Ibidem*. P. 78. Becker entende que “esta liberdade do legislador pode, no plano *filosófico-financeiro*, ser fonte de gritantes injustiças: entretanto a injustiça não tem influência no tocante à validade (juridicidade) da regra jurídica” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 299).

Becho denomina de sujeitos passivos constitucionais aqueles identificados diretamente no texto constitucional, cuja percepção identifica como realizadoras do fato material previsto para a incidência dos impostos arrolados na Constituição²⁴⁶.

Para Becho, fica evidente que a identificação do sujeito passivo constitucional será feita na lei ordinária. Isso porque, apesar de não ter a escolha, o legislador ordinário tem que apontar o sujeito passivo do tributo dentre as hipóteses constitucionais possíveis. Essa identificação representa um mero desdobramento das normas constitucionais que determinam as competências tributárias²⁴⁷.

O sujeito passivo, portanto, pode ser identificado através da materialidade definida na própria Constituição, caso em que se terá um sujeito passivo constitucional. Quem fará este exercício de identificação, portanto, é o próprio legislador ordinário, que, com base nas regras de materialidade e nos próprios ditames constitucionais, identificará, no plano infraconstitucional, o sujeito passivo.

Ataliba chama atenção para o fato de que, por razões metajurídicas, o legislador nomeia como sujeito passivo pessoa que não corresponde descrição pessoal da hipótese de incidência, ou ainda desloca a qualidade de sujeito passivo para pessoa diversa da prevista na hipótese²⁴⁸.

Também para Becker, o sujeito passivo poderá ser pessoa que esteja ligada à hipótese de incidência ou poderá até ser pessoa que *nenhuma* relação tenha com esta²⁴⁹.

Essa identificação do sujeito passivo diferente daquele diretamente relacionado com a materialidade constitucionalmente descrita nem sempre configura-se afronta à Constituição. Isso porque a própria Constituição, em suas disposições, traça algumas autorizações desse tipo para o legislador infraconstitucional. É o caso, por exemplo, do art. 155, §2º, XII, “a” e “b”, quando a Constituição remete ao

²⁴⁶ BECHO, *op. Cit.*, 2000. P. 85.

²⁴⁷ BECHO, *op. Cit.*, 2000. P. 87/89. Becho faz referência aos chamados sujeitos passivos legais, como aqueles que “são escolhidos pelo legislador infraconstitucional, por aproximação jurídica aos sujeitos passivos constitucionais, utilizando-se da interpretação sistemática e de ficções e presunções típicas do universo jurídico, nos limites impostos pela Constituição para normas que regulam as relações tributárias” (BECHO, *op. Cit.*, 2000. p. 90).

²⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 89.

²⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 298.

legislador infraconstitucional a definição do contribuinte e a forma de sua substituição do ICMS²⁵⁰.

Apesar de somente se poder extrair da Constituição aquele sujeito passivo que tem relação direta com a materialidade, a eleição de outro sujeito pelo legislador infraconstitucional não deixa de ser matéria atinente à Constituição Federal, tendo em vista que, conforme se verificará adiante, este não pode ser completamente alheio à materialidade descrita por esta Carta²⁵¹.

A identificação do sujeito passivo, portanto, não é uma tarefa simples, contando o legislador com liberdade bastante restrita diante das regras e princípios integrantes do sistema constitucional tributário.

Por esta razão, o presente trabalho analisará algumas escolhas legislativas relativas à sujeição passiva (responsabilidade tributária por sucessão empresarial), concentrando-se nos rigorosos delineamentos do “Estatuto do Contribuinte” para o exercício da competência tributária.

3.2.2 Modalidades de Sujeição Passiva Tributária (divergência doutrinária)

Há de se concordar com Marçal Justen Filho quando parte da suposição, assumidamente precária, de que o conceito de sujeito passivo é pluricategorial²⁵².

Muitas classificações promovidas pela doutrina jurídica tem serventia apenas didática, não impulsionando repercussões práticas nem auxiliando na aplicação das normas jurídicas. No caso da sujeição passiva tributária, não se verifica qualquer divergência nesta constatação. A dinâmica da relação jurídica tributária acontece, na prática, em face de diversos sujeitos, sem que a identificação de cada um deles em determinada modalidade teórica de sujeição venha impedir a incidência da norma.

²⁵⁰ Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II da CF).

²⁵¹ Renato Lopes Becho chega a esta conclusão ao analisar diversos julgados do STF a respeito da sujeição tributária passiva indireta. Defende o autor que, se a material estivesse restrita à seara infraconstitucional, o STF não poderia apreciá-la. (BECHO, Renato Lopes. *A sujeição passiva tributária na jurisprudência do STF*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 201, p. 135-148, jun/2012).

²⁵² JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 229.

No plano normativo, entretanto, essa distinção tem, sim, relevância, principalmente no que diz respeito ao momento da incidência da norma e da necessidade ou não da incidência de mais de uma norma para a ocorrência da sujeição.

O art. 121 do CTN²⁵³, que inaugura o rol das disposições acerca do sujeito passivo tributário, não faz menção ao substituto, o que não impediu que a doutrina o identificasse a partir das modalidades expressamente previstas. Ao tratar apenas do contribuinte e do responsável, entretanto, levou, muitas vezes, à posição de que estas seriam as modalidades de sujeição passiva, ainda que como gêneros de outras espécies.

Da mesma forma, o art. 128 do CTN²⁵⁴ não previu a figura da substituição. Para Marçal Justen Filho, o art. 128 do CTN induziu inúmeros autores ao entendimento de que a ele estaria reconduzida substituição tributária, o que, para o autor, é um equívoco²⁵⁵.

A doutrina²⁵⁶ costuma reconhecer a influência de Rubens Gomes de Sousa nas disposições do CTN sobre as modalidades de sujeição tributária passiva. Esta concepção relaciona a sujeição passiva direta ao contribuinte e subdivide a indireta em duas outras modalidades: a transferência (após o surgimento da obrigação tributária em face de uma pessoa, em decorrência de fato posterior, transfere-se tal obrigação para outrem) e a substituição (em que, por disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge, desde logo, contra pessoa diferente do sujeito passivo direto).

Sacha Calmon Navarro Coêlho promove alteração nessa concepção, afirmando que a sujeição passiva indireta (em que uma pessoa é responsabilizada por dívida alheia) se dá apenas nos casos de transferência. Isso porque, na substituição o

²⁵³ 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.

²⁵⁴ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

²⁵⁵ JUSTEN FILHO, *op. Cit.*, 1986. P. 305.

²⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, *passim*.

sujeito passivo responde por débito próprio²⁵⁷. Ou seja, a substituição, para Sacha Calmon está dentro da sujeição passiva direta, juntamente com o contribuinte, e a sujeição passiva indireta é subdividida em “por sucessão” e “por imputação legal” (terceiros).

Alfredo Augusto Becker²⁵⁸ também coloca o substituto como um contribuinte *de jure*, ou seja, pessoa que integra o polo passivo da relação jurídica tributária assumindo essa posição. O contribuinte *de jure* é o gênero do qual são espécies o substituto legal tributário e a pessoa que detém o fato-signo presuntivo de riqueza para a incidência da norma tributária. Ao lado do contribuinte *de jure*, Becker traz o responsável tributário, afirmando que este é que seria sempre devedor de débito próprio. Becker coloca, ainda, a solidariedade fora da responsabilidade tributária.

Marçal Justen Filho também critica o posicionamento de que o devedor seria o contribuinte e o substituto o responsável, acreditando que decorre de um vício nuclear em supor que a substituição consiste em uma espécie de “anomalia congênita da norma tributária”. Trata, portanto, a substituição e a responsabilidade como institutos jurídicos distintos²⁵⁹.

Luís Cesar Souza de Queiroz entende que o substituto não é nem contribuinte nem responsável. Para o autor, o fundamento do instituto da substituição é o atendimento do interesse da chamada ‘Administração Tributária’²⁶⁰.

Acerca deste último posicionamento, destaca-se que não se está em busca do fundamento a existência desses institutos (contribuinte, substituto, responsável). O que se tenta extrair é o conteúdo desses institutos, a fim de posicioná-los na relação jurídica tributária.

Conforme já se demonstrou no presente trabalho, prefere-se partir da distinção entre os gêneros: sujeição passiva direta e sujeição passiva indireta, conforme esteja ou não o sujeito passivo no antecedente da norma de incidência do tributo. Ou seja, se o sujeito praticou o ato ou se enquadrou na situação hipoteticamente prevista para ensejar a obrigação tributária, é ele o sujeito passivo direto da relação tributária e tem que ser identificado pela lei.

²⁵⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 607.

²⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

²⁵⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 265.

²⁶⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 199.

Se o sujeito não compôs o antecedente da norma de incidência do tributo, mas apenas foi eleito pela legislação para compor o polo passivo da relação tributária em lugar do sujeito passivo direto, em razão de uma relação econômica com este ou, indiretamente, com o fato materialmente descrito pela norma, então ele é o sujeito passivo indireto.

O sujeito passivo indireto, entretanto, pode ser eleito para compor o polo passivo da relação jurídica tributária de forma imediata, ou seja, a partir da realização da hipótese de incidência, a relação jurídica tributária já se forma em face do sujeito passivo indireto. Pode também ser eleito para compor esta posição em razão da ocorrência de outro fato previsto por outra hipótese normativa, cujo conseqüente é a alteração do polo passivo da relação jurídica tributária originariamente formada em relação ao sujeito passivo direto.

No primeiro caso, está-se diante da substituição tributária e, no segundo, trata-se de responsabilidade tributária em sentido restrito.

Adota-se, assim, a classificação das modalidades de sujeição passiva tributária da seguinte forma²⁶¹: sujeição passiva direta (contribuinte); sujeição passiva indireta (substituto e responsável). No âmbito da responsabilidade, identifica-se, ainda, subdivisões nas modalidades conforme se dê por sucessão, por infração ou por ato de terceiro.

Adiante, ao tratar de cada uma dessas modalidades, será exposta a justificativa jurídica para a adoção desta classificação, uma vez identificados os traços característicos que levam a referida distinção.

3.2.3 Classificação adotada

3.2.3.1 Sujeição passiva direta: O contribuinte

²⁶¹ Classificação esta espelhada nos ensinamentos de Renato Lopes Becho (BECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 192, p. 113-131, set/2011. P. 128/129).

No âmbito da sujeição tributária passiva direta, o sujeito passivo é denominado contribuinte.

Hector Villegas define contribuinte como o destinatário legal tributário que tem o dever de pagar o tributo ao fisco, em razão de compor o mandamento da norma, constituindo-se sujeito passivo da relação jurídica tributária principal. Ele é o devedor tributário a título próprio²⁶².

Além de ser devedor a título próprio, o contribuinte é caracterizado por ser aquele que pratica o fato materialmente descrito no antecedente da norma de incidência (relação pessoal e direta com o “fato gerador”), integrando, por conseguinte, o polo passivo da relação tributária que se forma por ocasião da incidência normativa. Tem ainda o condão de responder, com seus próprios bens, pelo inadimplemento do débito.

É o obrigado por natureza, por sua relação com a causa jurídica do tributo²⁶³. Pode ser identificado, ainda, como o detentor da capacidade contributiva configurada como pressuposto para a imposição compulsória.

Dino Jarach defende, inclusive, que o sujeito principal (sujeito passivo direto) pode ser determinado apenas através de dedução a partir da natureza do fato imponible, sem a necessidade de alguma norma expressa do direito material²⁶⁴. Assim é que o contribuinte do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é o titular desta propriedade, assim como o contribuinte do Imposto sobre a Renda (IR) é aquele que auferir a renda, e assim por diante.

A partir de uma análise do direito positivo brasileiro infraconstitucional, seria possível, a princípio, concordar com Jarach, tomando como parâmetro os conceitos de contribuinte e responsável extraído diretamente do art. 121, parágrafo único do CTN. Isso porque, quando prevê que o contribuinte é aquele que tem relação direta e pessoal com o “fato gerador” e o responsável é aquele cuja obrigação decorra de disposição expressa da lei, leva à precipitada conclusão da desnecessidade de previsão expressa por lei acerca da obrigação do contribuinte.

Esta análise precipitada configura-se completamente dissonante do Sistema Constitucional Tributário, tendo em vista que o art. 146, III, “a”, da

²⁶² VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 109.

²⁶³ JARACH, Dino. *O fato imponible* (teoria geral do direito tributário substantivo). Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. P. 156.

²⁶⁴ *ibidem*. P. 163.

Constituição Federal exige que o contribuinte do tributo esteja definido por lei, inclusive exigindo a forma específica da lei complementar.

Disso se depreende que as disposições do art. 121 do CTN não são suficientes para definir as diferentes modalidades de sujeição passiva tributária, na medida em que não se conforma com o próprio Sistema Constitucional Tributário.

Desta forma, como todos os sujeitos passivos, sejam diretos como indiretos, estarão explicitamente previstos em lei, o contribuinte (sujeito passivo direto) se distinguirá dos demais em razão da sua correspondência com a causa do tributo²⁶⁵.

Conforme se verificará adiante, a norma de substituição incidirá, em decorrência de previsão legal, no mesmo momento em que incidirá a norma de incidência do tributo, de forma que leva à própria substituição do polo passivo da relação tributária.

Hector Villegas acentua, assim, ser incorreto continuar a denominar o sujeito passivo direito de contribuinte, quando, em razão de ser objeto de substituição, deixa de assumir, por lei, a obrigação de pagar o tributo. Neste caso, o autor entende que a obrigação do substituído deixa de ser a de pagar o tributo ao fisco, para se constituir a de ressarcir o substituto²⁶⁶.

Há de se discordar, neste ponto, do autor. Isso porque uma das características do contribuinte, para que ele integre o mandamento da norma de incidência tributária, é que ele pratique o fato materialmente previsto no antecedente da norma, o que faz com que, em razão da sua relação pessoal e direta com o fato imponible, seja integrado à relação jurídica tributária na condição de sujeito passivo.

Aquele que, originariamente, compõe o polo passivo, em razão de sua relação pessoal e direta com o fato materialmente previsto no antecedente da norma, não perde a sua característica de sujeito passivo, mais especificamente, de contribuinte, podendo, inclusive, ter o seu patrimônio constricto, em caso de inadimplemento, pelo substituto.

O substituto não será o novo contribuinte, tendo em vista que não praticou o fato imponible, o que se constitui característica essencial do contribuinte. Ele se configura como um responsável por dívida alheia, não excluindo, completamente, a

²⁶⁵ JARACH, Dino. *O fato imponible* (teoria geral do direito tributário substantivo). Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. P. 163.

²⁶⁶ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 110.

responsabilidade (em sentido lato) do contribuinte, que, portanto, não perde essa característica.

O contribuinte, portanto, pode ser definido como o sujeito passivo da relação obrigacional tributária, previsto por lei, em razão de possuir relação direta com o fato impositivo, por havê-lo praticado ou por encontrar-se na situação abstratamente prevista, representando, desta forma, a capacidade contributiva pressuposta para a imposição. É, ainda, aquele ao qual a obrigação tributária é atribuída de forma direta e natural, ainda que a lei exija que o adimplemento da obrigação seja realizado por um terceiro a ele relacionado ou ao pressuposto de fato.

3.2.3.2 Sujeição passiva indireta

3.2.3.2.1 *Substituição tributária*

O vocábulo substituição traz a ideia de colocar determinado objeto no lugar de outro. No caso de pessoas, ensejaria a colocação de uma pessoa em lugar de outra.

No campo do direito privado, não é comum se verificar a utilização do termo “substituição”. Mais comum é a utilização do termo sub-rogação²⁶⁷.

As referências à sub-rogação no direito civil não podem ser transportadas, entretanto, para a substituição prevista pelo direito tributário. Neste, o instituto da substituição nasce, sempre da lei (substituição legal), e em decorrência do dever fundamental de pagar tributos, submetido às limitações de capacidade contributiva e do dever de colaboração com a Fazenda Pública²⁶⁸.

Alfredo Augusto Becker entende que a substituição tributária ocorre no plano econômico e não no plano jurídico, decorrendo de um processo técnico de ficção utilizado pela lei. A relação jurídica para o autor é aquela entre o Estado e o

²⁶⁷ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e Substituição Tributárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. P. 35. No Código Civil Brasileiro, cita-se, como exemplo, os arts. 346 (“A sub-rogação opera-se, de pleno direito, em favor: (...)”) e seguintes, integrantes do Capítulo III do Título III, que se referem ao pagamento realizado pelo terceiro, que pode, após, substituir o credor, fundado no seu direito de reembolso.

²⁶⁸ *ibidem*. P. 37.

substituto, não havendo que se falar em relação jurídica entre o Estado e o substituído. A relação com o substituído é econômica, por ser ele titular do fato-signo presuntivo de riqueza²⁶⁹.

Para Luís Cesar Souza de Queiroz, o regime jurídico da substituição se justifica por três motivos: dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados; necessidade de evitar a evasão fiscal ilícita; agilizar a arrecadação²⁷⁰.

Ao contrário de Becker, para Queiroz, o substituto só atua como mero agente arrecadador. Ele defende, ainda, que há duas relações jurídicas formais diversas e inconfundíveis: uma estabelecida entre o contribuinte e o Estado (relação jurídica de natureza tributária) e outra entre o Estado e o substituto (relação jurídica administrativa)²⁷¹.

Renato Lopes Becho rechaça qualquer declaração que tente justificar a substituição tributária como sendo facilitador do trabalho do Fisco, como medida de comodidade administrativa etc., sob a concepção de que esses dados não interessam à dogmática jurídica²⁷².

No entanto, a posição de Becho identifica-se com a de Queiroz, na medida em que entende que o retentor não é sujeito passivo dos tributos que retém, este, sim, é figura auxiliar do Fisco. O substituto (no caso de retenção), quando, por algum motivo, fosse estudado pelo Direito Tributário, portanto, estaria no polo ativo, nunca no polo passivo²⁷³.

Acrescenta ainda o autor que só reconhece a substituição tributária para fatos futuros e para o diferimento. As demais hipóteses, como é o caso da substituição para retenção e para auxiliar o Fisco, são estranhas ao direito tributário, a primeira por se constituir relação de direito administrativo e a segunda por sequer encontrar suporte constitucional, desvirtuando o critério material da hipótese de incidência. O substituto tributário (para fatos futuros e para o diferimento) é um sujeito passivo tributário, o mesmo não afirmando o autor a respeito das outras modalidades de substituição²⁷⁴.

²⁶⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

²⁷⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 199.

²⁷¹ *ibidem*. P. 201.

²⁷² BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. P. 114.

²⁷³ *ibidem*. P. 129.

²⁷⁴ *ibidem*. P. 142.

Para Marçal Justen Filho, “substituto” é o sujeito passivo desde o momento em que nasce a obrigação tributária, não havendo qualquer distinção entre o substituto e o contribuinte, tendo em vista que esta decorreria de preconceitos extrajurídicos, pondo em relevância uma interpretação econômica²⁷⁵.

Leandro Paulsen entende que a substituição tributária consiste na determinação legal de pagamento por pessoa não contribuinte de determinado tributo, em razão de sua situação de ascendência em relação ao contribuinte, sob pena de responder, pessoalmente, com seu próprio patrimônio, pela satisfação do montante devido²⁷⁶.

Há de se concordar com a doutrina que entende ser inútil a busca pela natureza jurídica da substituição tributária²⁷⁷. O substituto existe em razão de criação legislativa para facilitar a realização da principal finalidade do tributo (arrecadação aos cofres públicos). O importante, portanto, é distingui-lo do contribuinte e das demais formas de sujeição passiva tributária.

Na concepção de Hector Villegas²⁷⁸, o substituto, apesar de ser totalmente alheio ao fato imponible, tem algum nexo econômico ou jurídico com o destinatário legal do tributo.

Neste sentido, não se coaduna com a afirmação de ser o substituto “totalmente alheio ao fato imponible”. É certo que ele não está diretamente ligado ao fato imponible, mas está, sim, indiretamente, na medida em que o seu nexo econômico ou jurídico com o destinatário legal do tributo não pode ser completamente alheio à materialidade deste fato.

Não se pode eleger um substituto, por exemplo, simplesmente com base em um vínculo jurídico de parentesco. O pai do sujeito que aufere renda, simplesmente por ser pai (vínculo jurídico), não pode ser eleito o seu substituto na obrigação de pagar imposto sobre a renda. No entanto, se o pai do sujeito firma um negócio jurídico para prestação de serviços, na qual este deve prestar o serviço e aquele adimplir com o valor correspondente, este vínculo jurídico pode ensejar a configuração, através da lei, de uma hipótese de substituição, em que o pai, que detém a riqueza de titularidade do filho, pode ser instado a cumprir a obrigação deste de

²⁷⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 265.

²⁷⁶ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. P. 43.

²⁷⁷ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 113.

²⁷⁸ *ibidem*. P. 114.

pagar o imposto sobre a renda. Ainda que não esteja diretamente ligado ao fato imponible praticado pelo contribuinte (auferir renda), o pai está indiretamente ligado ao fato por um vínculo jurídico com o contribuinte (seu filho)²⁷⁹.

Para evitar a arbitrariedade do legislador quando da previsão da hipótese de incidência da substituição, Marçal Justen Filho²⁸⁰ estabelece três exigências autorizativas da substituição:

- a) existência de uma situação de poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa;
- b) referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma; e c) ser essa situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária.

A título exemplificativo, tomemos uma relação de substituição relativa ao imposto sobre a renda. Se dois sujeitos firmam um negócio jurídico de compra e venda em que o sujeito A vende um objeto X ao sujeito B, em que B tem a obrigação de pagar o valor do objeto a A, o que configurará um acréscimo patrimonial (renda) para A, B pode ser eleito pela lei como substituto, por possuir uma relação de poder em face de A (neste caso, poder econômico), que decorre da situação presuntiva de riqueza (auferir renda em decorrência de um negócio jurídico oneroso), não tendo esta relação de poder qualquer circunstância afeta à norma tributária.

Acredita-se, portanto, que a averiguação dessas condições é essencial para a caracterização de uma situação de substituição tributária.

Leandro Paulsen destaca que a substituição pode ser privativa ou cumulativa. Seria privativa quando o sujeito passivo direto resta afastado, assim como sua obrigação de pagamento. Cumulativa seria a substituição em que a obrigação

²⁷⁹ Neste caso, há de se destacar que Hector Villegas pode entender que se trata de agente de retenção e não substituição. O autor caracteriza esse tipo de sujeito passivo como “um devedor do destinatário legal tributário ou alguém que, por sua função pública, atividade, ofício ou profissão, se acha na possibilidade de amputar uma porção de dinheiro do destinatário legal tributário. A lei outorga ao agente de retenção a faculdade de reter o dinheiro e de fazê-lo ingressar, posteriormente, nos cofres públicos”. Outro sujeito passivo semelhante é o que o autor denomina como *agente de percepção*, assim designado “aquele que, por sua profissão, ofício, atividade ou função, está numa situação tal que lhe permite receber do destinatário legal tributário um montante tributário que, posteriormente, deve depositar à disposição do fisco (VILLEGAS, *op. Cit.*, 1980. P. 115). Entende-se, entretanto, no presente trabalho, que também neste caso se está diante de uma hipótese de substituição.

²⁸⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 275.

material permanece, respondendo o sujeito passivo originário e o substituto solidariamente²⁸¹.

Há quem defenda que a efetividade do direito de regresso do substituto em relação ao substituído é essencial para a validade da substituição²⁸². Conforme já se demonstrou, a substituição tributária advém de uma relação de poder do substituto em relação ao substituído, em que, muitas vezes, aquele já é detentor de uma parcela de riqueza do substituído, sendo, portanto, totalmente desnecessária a averiguação da efetividade do regresso para o direito tributário.

A substituição tributária, portanto, é a modalidade de sujeição passiva indireta, em que um terceiro é eleito pelo legislador para realizar o cumprimento da obrigação tributária do contribuinte, por ocasião da própria incidência da norma jurídica tributária. Essa eleição, pelo legislador, dá-se em razão de uma relação indireta do substituto (terceiro) com o fato imponible, por decorrência de uma relação econômica de poder com o contribuinte relacionada ao gozo da situação presuntiva de riqueza.

Há, assim, uma relação jurídica tributária, que já nasce em face do substituto, sem, entretanto, excluir a condição de contribuinte do sujeito passivo direto. Pode, ainda, haver (mas não necessariamente) uma relação jurídica de direito privado entre o substituto e o substituído, relativa ao exercício do direito de regresso. A relevância desta relação para o direito tributário é apenas a sua possibilidade, em razão do princípio da capacidade contributiva, mas não a sua efetividade propriamente dita.

3.2.3.2 Responsabilidade tributária: sucessores, terceiros e infratores

A responsabilidade e a substituição estão bem próximas, a ponto de seus conceitos serem interligados de forma a incluir a substituição como uma modalidade de responsabilidade (responsabilidade por substituição). É bem comum, por isso, que as regras de substituição estejam incluídas no âmbito das regras de responsabilidade.

²⁸¹ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e Substituição Tributárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. P. 39.

²⁸² *ibidem*. P. 261.

A proximidade entre a natureza das suas hipóteses de incidência é que gera tal equivocada perspectiva: em ambas, não há uma situação avaliável economicamente e suas materialidades envolvem situações de poder jurídico²⁸³.

Marçal Justen Filho esclarece que a diferença está em que, na substituição, o poder do substituto envolve o gozo da riqueza por parte do destinatário legal do tributo, enquanto que na responsabilidade, o poder do responsável está ligado ao adimplemento do dever tributário do sujeito passivo. Assim, o responsável possui o poder sobre o sujeito passivo tributário, podendo exigir ou verificar o cumprimento da prestação²⁸⁴.

Além disso, do ponto de vista finalístico, é possível verificar que, enquanto que na substituição o que se persegue é golpear uma certa riqueza, na responsabilidade, o que se visa é assegurar o direito do Estado de receber determinada quantia²⁸⁵.

No que diz respeito ao direito de regresso, enquanto que na substituição este é indispensável para a sua validade (pelo menos no que diz respeito à sua possibilidade), na responsabilidade, ele não é determinante, ainda que se reconheça presente²⁸⁶. Isso porque a hipótese de substituição, ao nascer juntamente com a hipótese de incidência, ocorre em razão do envolvimento do substituto com o signo presuntivo de riqueza, sobre o qual detém poder. Na responsabilidade, a capacidade contributiva é averiguada a partir de outro fato, que pode ocorrer anterior, concomitante ou posteriormente ao fato imponible.

Da redação do art. 128 do CTN, pode-se extrair que o conceito legal de responsável seria a terceira pessoa, vinculada ao “fato gerador” da respectiva obrigação, cuja responsabilidade pelo crédito tributário é atribuída por lei.

Enquanto o contribuinte tem relação direta e pessoal com o fato materialmente previsto no antecedente da norma, o responsável tem relação apenas indireta, que pode se dá com o fato materialmente previsto ou com o próprio contribuinte.

Na análise jurídico-positiva da responsabilidade, é possível, portanto, subdividi-la em algumas categorias: sucessores, terceiros e infratores.

²⁸³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 294.

²⁸⁴ *ibidem*. P. 294.

²⁸⁵ *ibidem*, 1986. P. 299.

²⁸⁶ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. P. 261

a) Responsabilidade por sucessão

De acordo com Orlando Gomes, “a sucessão é um dos modos de aquisição da propriedade”²⁸⁷. Tecnicamente, é a mudança do sujeito ativo ou passivo da relação jurídica²⁸⁸.

No caso do direito tributário, trata-se de alteração do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

A sucessão pode se dá por ato “inter vivos” ou “mortis causa”.

A sucessão “mortis causa” compreende todas as espécies de aquisição, configurando-se o modo, por excelência, de sucessão universal e caracterizando-se pela completa identidade jurídica entre o sucessor e o autor da sucessão²⁸⁹.

A sucessão “mortis causa” pode se dá de forma legítima, quando prevista por lei, não podendo ser afastada pela vontade das partes. Pode, ainda, configurar-se testamentária, quando deriva de ato de ultima vontade praticado na forma estabelecida em lei.

Quanto a esta modalidade de sucessão (*mortis causa*), o CTN prevê que são pessoalmente responsáveis: “o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação”; e o “o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão” (art. 131, II e III).

Identifica-se, portanto, na sucessão “mortis causa”, dois momentos. O primeiro momento é representado pela abertura da sucessão, na qual o responsável tributário por sucessão será o espólio. O segundo momento consiste na partilha ou adjudicação, na qual os responsáveis serão, pessoalmente, os herdeiros, na medida do respectivo quinhão, legado ou meação.

A abertura da sucessão é efeito imediato do óbito, representando o momento em que nasce o direito hereditário²⁹⁰. Desta forma, a responsabilidade tributária do espólio, por sucessão “mortis causa”, nasce com no momento do óbito,

²⁸⁷GOMES, Orlando. *Sucessões*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. P. 1.

²⁸⁸*ibidem*. P. 5.

²⁸⁹*ibidem*. P. 5.

²⁹⁰GOMES, Orlando. *Sucessões*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. P. 13/14.

com a abertura da sucessão. A partir deste momento, o *de cuius* será substituído no polo passivo da relação tributária pelo seu espólio.

O espólio não tem personalidade jurídica, mas consiste apenas na composição dos bens antes integrantes do patrimônio do *de cuius*, que, com o óbito (abertura da sucessão) são transferidos, de forma universal, para os seus herdeiros, que atuam em forma de condomínio sobre eles. Antes da partilha definitiva, os bens integram o espólio.

Orlando Gomes define o espólio como conjunto de bens e interesses que, unitariamente, compõem uma massa que exerce atividade jurídica assemelhada a dos sujeitos de direito²⁹¹. O legislador atribuiu-lhe a representação da massa, mesmo sem personalidade jurídica.

Até o momento da partilha, os bens do espólio são indivisíveis, sendo administrados pelo inventariante. A chamada comunhão hereditária é provisória, ocorrendo a distribuição dos bens entre os herdeiros através da partilha.

A partilha é, portanto, a divisão dos bens do espólio em que cada porção é, individual e pessoalmente, atribuída a cada herdeiro.

A partir deste momento (partilha), portanto, a relação tributária será também dividida, de modo que cada herdeiro somente será responsável (substituindo o *de cuius* no polo passivo da relação) na medida do seu quinhão, legado ou meação.

Há de se fazer uma ressalva, nesta nuance, tendo em vista que, apesar de se configurar uma responsabilidade tributária por sucessão do cônjuge meeiro, tecnicamente, não há uma sucessão “mortis causa”. O cônjuge meeiro, em decorrência do regime de casamento da comunhão universal de bens, já é titular da metade dos bens do casal. Não há, portanto, sucessão “mortis causa”.

Entretanto, por alguma questão prática ou formal, o *de cuius* integrou o polo passivo da relação tributária relativa ao patrimônio que ultrapassa a sua quota-parte, o que é comum. Neste caso, há configuração da responsabilidade tributária, mas a sucessão se dá, tecnicamente, apenas em relação à obrigação tributária e não em relação aos bens propriamente ditos, que já eram de titularidade do cônjuge meeiro, por ocasião do regime matrimonial.

Quanto à sucessão “inter vivos”, esta se configura com a mudança da titularidade sobre algum bem, que pode se dar por cessão gratuita ou onerosa. É o

²⁹¹ *ibidem*. P. 284.

caso da compra e venda, da doação, da cessão, etc., por ocasião das quais o novo titular do bem sucede ao anterior em todos os seus direitos e obrigações.

O CTN prevê, basicamente, duas modalidades de sucessão “inter vivos”: a sucessão relativa a propriedade de bens e a sucessão empresarial.

No que diz respeito à sucessão relativa aos bens imóveis, o CTN dispõe que

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, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação (art. 130).

O CTN fala em “sub-rogação”, pois o sucessor ocupará o lugar do contribuinte na relação jurídico tributária. Por esta razão, é possível que se confunda esta hipótese de responsabilidade com a substituição.

Tal seria um equívoco. O sucessor ocupa o lugar do contribuinte (ou sujeito passivo direto) na relação jurídico tributária, em razão de um fato posterior ao fato impositivo, qual seja, a sucessão por transmissão da propriedade, domínio útil ou posse dos bens imóveis. A obrigação do sucessor não nasce concomitantemente com a do contribuinte e não há qualquer espaço para se falar em direito de regresso, pelo menos não com relevância para o direito tributário.

A incidência de norma tributária após a sucessão colocará o sucessor no polo passivo como sujeito passivo direto (contribuinte), não havendo que se falar em responsabilidade. No entanto, em relação as obrigações anteriores à sucessão, o sucessor será pessoalmente responsável, ocupando o lugar do sujeito passivo indireto e por sub-rogação.

A outra modalidade de responsabilidade tributária por sucessão é a empresarial. Neste caso, o CTN elenca os seguintes responsáveis: a pessoa jurídica resultante de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra (art. 132) e o adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou comercial que continuar a respectiva exploração (art. 133, I).

Acerca da responsabilidade tributária por sucessão empresarial (arts. 132 e 133 do CTN), haverá uma abordagem mais específica, no capítulo 4 do presente trabalho.

b) Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros decorre de determinados atos por estes praticados que ensejam a sua colocação no polo passivo da relação jurídica tributária originariamente composta pelo contribuinte, com este, de forma solidária ou subsidiária, ou em seu lugar.

Acerca do que dispõe o art. 134, inciso I, do CTN²⁹², Marçal Justen Filho entende que não seria um caso de responsabilidade tributária (apesar de assim designado pelo CTN), tendo em vista que a imposição sobre o pai não decorre de ato ilícito por este praticado, mas apenas do vínculo de parentesco²⁹³.

Não parece adequada esta constatação. Conforme já verificado quando do tratamento da sujeição passiva indireta não é apenas o vínculo jurídico de parentesco que enseja a responsabilidade dos terceiros elencados no art. 134 do CTN. Conforme expressamente preceitua este dispositivo, os terceiros só serão responsáveis “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”.

Há, neste caso, uma relação de poder entre o terceiro e o contribuinte, em que aquele interfere diretamente, seja por ação ou omissão, na vida econômica deste, de forma a provocar a ocorrência do fato imponible.

Note-se que a ação ou omissão do terceiro pode ser lícita ou ilícita. Apesar de a princípio não se conferir a responsabilidade a um terceiro em decorrência de um ato lícito, é preciso averiguar que, em determinados casos, este terceiro envolve o sujeito passivo direto em uma situação econômica que representa fato imponible, em decorrência de uma relação de poder, sem que este tenha economia suficiente para arcar com as obrigações tributárias consequentes. Neste caso, está a hipótese do pai que adquire um imóvel para um filho menor sem que este tenha economias suficientes para arcar com o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Não se admite, entretanto, que o terceiro se configure responsável sem que tenha concorrido para o fato imponible com alguma ação ou omissão, seja lícita ou ilícita.

²⁹²Art. 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, pelos tributos devidos por seus filhos menores; (...).

²⁹³JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Tributária Passiva. Belém: CEJUP, 1986. P. 308.

Sobre os incisos do art. 134 do CTN²⁹⁴, Marçal Justen Filho entende que os seis primeiros não poderiam ser acatados, em razão de não vincularem o nascimento da responsabilidade tributária a uma conduta do terceiro. Quanto ao inciso VII (responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas), o autor entende tratar-se de norma incompreensível, tendo em vista ignorar os princípios relativos à sociedade de pessoas, no que diz respeito à responsabilidade subsidiária dos sócios, restringindo as disposições do direito comum²⁹⁵.

Quanto às hipóteses dos seis primeiros incisos, reafirma-se a posição já adotada, segundo a qual há necessidade de que o terceiro concorra com ação ou omissão para a ocorrência do fato imponible, o que se extrai do próprio *caput* do art. 134.

No que diz respeito à afirmação do autor de que o inciso VII ignora os princípios relativos à sociedade de pessoas, que preveem a responsabilidade apenas subsidiária dos sócios, há também que se fazer uma objeção. O *caput* do art. 134 inicia a sua redação dispondo que “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte (...)”, do que se extrai que a ação ou omissão do terceiro que concorre para a ocorrência do fato imponible em face dos contribuintes elencados nos incisos não é suficiente para a configuração da responsabilidade.

É necessário que seja impossível o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, o que, conforme já defendido no presente trabalho, representa hipótese de responsabilidade subsidiária apenas e não pessoal ou solidária. A expressão “solidariamente” disposta no *caput* é equivocada e contraditória, tendo em vista que o pressuposto para esta responsabilidade é a impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo devedor originário, o que faz dela evidentemente subsidiária.

No caso a responsabilidade dos sócios (art. 134, VII do CTN), portanto, não há que se falar em violação aos princípios do direito privado que norteiam a sociedade de pessoas, tendo em vista que eles só se configurarão responsáveis de

²⁹⁴II - 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 tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

²⁹⁵JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Tributária Passiva. Belém: CEJUP, 1986. P. 354.

forma subsidiária (na impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte).

Entende, ainda, aquele autor que também o art. 135 do CTN não trata de um caso de responsabilidade²⁹⁶. Para o autor, neste caso, o CTN previu a prática da conduta descrita na hipótese de incidência pelo próprio representante, pessoalmente, cuja consequência é que o fato imponível seja imputado exclusivamente a este. Não há, portanto, dois sujeitos, como na substituição e na responsabilidade.

Discorda-se do autor também neste ponto. Note-se que, em todas as hipóteses de responsabilidade de terceiros prevista no CTN (art. 134 e 135), o terceiro responde pela prática de ato próprio, podendo ser lícito ou ilícito (art. 134), ou apenas ilícito (art. 135).

O ato praticado pelo terceiro é o pressuposto de fato para a incidência da norma de responsabilidade tributária e tem por consequência atrair a hipótese de incidência para o sujeito passivo direto.

No caso do art.135 do CTN, o terceiro não age em nome próprio, mas em nome do sujeito passivo direto. A hipótese é de atuação por representação.

Note-se que é um equívoco referir-se ao art. 135 do CTN como hipótese de responsabilidade do sócio de pessoa jurídica. A responsabilidade do sócio da pessoa jurídica está prevista no art. 134, VII do CTN e só ocorre subsidiariamente, ou seja, no caso de impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

No entanto, se o sócio for gerente, diretor ou representante da pessoa jurídica (sócio-administrador) e pratique ato ilícito (excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto) que se venha a se constituir fato imponível para a pessoa jurídica, atrai a responsabilidade pessoal para si, conforme art. 135, III do CTN.

Da mesma forma, as pessoas referidas no art. 134, os mandatários, prepostos e empregados que atuem com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

É uma típica hipótese de responsabilidade tributária. Isso porque, apesar de responder em decorrência de seus próprios atos, essa atuação se dá em representação a uma terceira pessoa, o sujeito passivo direto. O ato ilícito praticado

²⁹⁶JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Tributária Passiva. Belém: CEJUP, 1986. P. 315. Art. 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 pessoas jurídicas de direito privado.

pelo terceiro, em nome da pessoa jurídica, com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, atrai a hipótese de incidência para a própria pessoa jurídica. O aspecto pessoal da hipótese de incidência será composto pela pessoa jurídica representada pelo terceiro, podendo o terceiro compor o polo passivo da relação tributária (consequente da norma de incidência) caso se comprovem os requisitos descritos no *caput* do art. 135 do CTN²⁹⁷.

Também não se pode colocar esta hipótese (art. 135 do CTN) no rol da responsabilidade por infrações. Conforme se verificará adiante, a responsabilidade por infração tem como hipótese de incidência uma infração à lei tributária. O ato ilícito previsto no art. 135 para a responsabilidade do terceiro se constitui em infração empresarial (à lei, contrato social ou estatuto).

Após reiterados posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ratificando este entendimento²⁹⁸, o Supremo Tribunal Federal (STF)²⁹⁹ confirmou-o, proferindo posicionamento não apenas no sentido de que o simples inadimplemento do tributo (infração à lei tributária) não gera responsabilidade tributária do sócio-gerente, mas também no sentido de que o terceiro não compõe a hipótese de incidência do tributo, mas apenas a da responsabilidade tributária.

O STF entendeu, assim, que a lei ordinária que prevê responsabilidade do sócio, simplesmente em razão da sua condição de sócio, é inconstitucional, pois ofende à competência da lei complementar (art. 146, III da CF)³⁰⁰, que trouxe

297 Importante destacar a necessidade de apuração da ocorrência do pressuposto de fato para a responsabilidade tributária, que se configurará a partir da simples ocorrência do fato imponible da obrigação tributária. De acordo com Paulo Roberto Lyrio Pimenta, “(...) o sujeito passivo indireto não é indicado pela lei, à medida que esta apenas indica o pressuposto de fato que possibilita a atribuição da responsabilidade tributária a alguém. Sendo assim, tal pressuposto deverá ser apurado mediante processo administrativo, do qual resultará uma decisão fixando um prazo para o pagamento do tributo, como prevê o mencionado art. 201” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 211, p. 147-54, 2013).

²⁹⁸O STJ já firmou este entendimento quando editou a súmula 430, com a seguinte redação: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

²⁹⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562276 (Paraná). Recorrente: União. Recorrido: Owner’s Bonés Promocionais Ltda. ME. Relator Min. Ellen Gracie. Brasília, DJe nº 27, 09/02/2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>.

³⁰⁰Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte,

condições para o implemento da responsabilidade do sócio, de acordo com o art. 135 do CTN, que não se configura mediante o simples inadimplemento do tributo.

Ressalte-se, ainda, que o STF aplicou o procedimento previsto no art. 543-B, §3º do CPC, para aplicar o entendimento aos demais casos com matéria idêntica.

c) Responsabilidade por infração

A responsabilidade tributária por infração diz respeito à própria legislação tributária, ponto em que se diferencia da responsabilidade de terceiro por ato ilícito (art. 135 do CTN), na qual a “infração à lei” remete à lei civil (empresarial), relacionando-se com os atos de má gestão, conforme já assentado na jurisprudência.

O próprio CTN dispensa a configuração do dolo como pressuposto para a responsabilidade por infração, ou seja, ela “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136).

A responsabilidade tributária por infração é pessoal do agente e tem como pressuposto de fato: “infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito” (art. 137, I do CTN); “infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar” (art. 137, II do CTN); “infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico” das pessoas descritas nas alíneas do art. 135 (art. 137, III do CTN).

Apesar de, muitas vezes, a infração se constituir crime ou contravenção penal, o art. 138 do CTN prevê a sua exclusão a partir da denúncia espontânea, acompanhada do tributo devido, com os acréscimos legais, ou depósito da importância devida, o que destoa do tratamento conferido às infrações criminais pelo direito penal.

No caso da responsabilidade por infração, portanto, ainda que se configure um tipo penal, o responsável eximir-se-á de responder por ela pessoalmente se proceder à denúncia espontânea, o que leva à conclusão de que o bem protegido pela obrigação tributária (tributo – distribuição dos ônus das despesas públicas) é

inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

mais importante, para a lei, do que aquele protegido pelo tipo penal, ou até de que seriam coincidentes.

3.2.3.3 O instituto da solidariedade nas relações tributárias

A solidariedade se configura “quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda” (art. 264 do Código Civil).

Além de definir o instituto, o Código Civil de 2002 também determina que a solidariedade resulta de lei ou da vontade das partes (art. 265).

No caso da solidariedade passiva, o credor tem direito de exigir a dívida comum, parcial ou totalmente, de qualquer um dos devedores. Se essa exigência for parcial, todos os demais continuam obrigados ao restante do montante da dívida (art. 275 do Código Civil).

A solidariedade, apesar de ser um instituto do Direito Civil, que traz a sua definição e peculiaridades, pode ser transportado para os outros ramos do direito em que se tenha como objeto uma relação jurídica obrigacional, como é o caso da relação jurídica tributária.

No caso do Direito Tributário, a solidariedade não pode resultar da vontade das partes, em razão do princípio da estrita legalidade, segundo o qual os sujeitos passivos da relação devem estar previstos em lei.

Em decorrência disso, em Direito Tributário, a solidariedade só pode resultar da lei.

O Código Tributário Nacional trouxe algumas previsões acerca da solidariedade. O art. 124 do CTN prevê que serão solidariamente obrigadas: “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) e “as pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II).

Completamente desnecessária a previsão do parágrafo único deste dispositivo, tendo em vista que prevê que a solidariedade a que se refere não comporta benefício de ordem. Nota-se que, nesta hipótese (de benefício de ordem), há subsidiariedade, em que um devedor somente está obrigado no caso de impossibilidade de adimplemento por conta do devedor originário.

É inerente ao instituto da solidariedade que o credor possa exigir a totalidade do objeto da prestação de qualquer um dos devedores. Não obstante isto, o contribuinte que arcar com a obrigação terá direito ao ressarcimento, mediante cobrança de cada um dos coobrigados sua parte proporcional. Hector Villegas justifica que o direito ao ressarcimento decorre do princípio do “enriquecimento sem causa”³⁰¹.

Alguns doutrinadores entendem ser a solidariedade uma modalidade de responsabilidade tributária, na hipótese de haver um interesse comum de dois ou mais sujeitos em uma situação que se constitua fato jurídico tributário³⁰².

Correta está, entretanto, a perspectiva de Marçal Justen Filho, de acordo com a qual a solidariedade não é uma especial categoria de sujeição passiva tributária. Trata-se apenas de uma situação jurídica de pluralidade de sujeitos ocupando o polo passivo de uma relação tributária, sendo cada um obrigado pelo todo³⁰³. Assim, pode haver solidariedade entre contribuintes, substitutos e responsáveis, assim como entre diferentes categorias de sujeição passiva.

A lei pode prever que o responsável, ao invés de responder isolada ou subsidiariamente pela prestação tributária, responda solidariamente ao contribuinte ou substituto³⁰⁴.

Neste caso, Hector Villegas³⁰⁵ explica que o destinatário legal tributário (contribuinte) e o terceiro estranho à realização do fato impositivo coexistem no polo passivo da relação jurídica tributária principal.

Os vínculos dos diferentes sujeitos passivos são autônomos, mas, por integrarem a mesma relação jurídica tributária (mesmo objeto), são interdependentes³⁰⁶.

³⁰¹ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 116.

³⁰² CALCINI, Fábio Pallaretti. *Responsabilidade Tributária e Solidariedade*. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 167, p. 39-54, ago/2009.

³⁰³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 300.

³⁰⁴ *ibidem*. P. 300.

³⁰⁵ VILLEGAS, *op. Cit.*, 1980. P. 111.

Importante salientar que, para a configuração de solidariedade, o débito tem que ser único, com a pluralidade de sujeitos no polo passivo da relação. Isso é importante, pois, numa análise jurídico-positiva da responsabilidade por sucessão *mortis causa*, poder-se-ia entender uma hipótese de solidariedade, já que os herdeiros sucederão o *de cujus* no polo passivo da relação tributária relativa às suas obrigações tributárias devidas até a data da partilha.

No entanto, o CTN, quando prevê a responsabilidade por sucessão *mortis causa*, limita a responsabilidade de cada um dos sucessores (herdeiro, legatário ou meeiro) “ao montante do quinhão do legado ou da meação” (art. 131, II).

Assim, cada um responderá pelo tributo correspondente ao seu quinhão, formando-se relações tributárias distintas para cada um dos sucessores. Não há que se falar em solidariedade, portanto, já que a pluralidade dos devedores não se configura em torno de um único débito, em torno do qual se formaria uma única relação jurídica.

No que diz respeito à relação jurídica tributária, o CTN traz também as regras gerais acerca dos efeitos da solidariedade, nos casos em que a lei não disponha em sentido contrário. Assim é que “o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais” (art. 125, I do CTN), de forma que o fisco não pode persistir na cobrança em face de outros coobrigados, na hipótese de um deles já haver adimplido o débito em sua totalidade.

Além disso “a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se conferida pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo” (art. 125, II do CTN). Ou seja, no caso de a isenção (ou imunidade) se dar em razão de uma característica pessoal³⁰⁷, que apenas detém um dos coobrigados, os demais não podem, por esta razão liberar-se do débito tributário.

Dispõe ainda o CTN que “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais” (art. 125, III do CTN). Neste caso, se a interrupção da prescrição ocorrer em razão de uma situação ou

³⁰⁶ *ibidem*. P. 115.

³⁰⁷ As isenções podem ser objetivas ou subjetivas (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012). Será objetiva, por exemplo, se uma lei prever a isenção do Imposto de Importação para a importação de determinado produto. Esta isenção é objetiva, pois recai no objeto da operação, pouco importado as características pessoais do sujeito que está realizando a importação. No entanto, se a lei prever a isenção Imposto de Impostação para microempresas, está atrelando o gozo da exclusão do crédito tributário a uma característica pessoal do sujeito passivo. Esta será uma isenção subjetiva. A isenção pode, ainda, ser objetiva e subjetiva ao mesmo tempo, tudo depende das condições estabelecidas pelo legislador.

característica pessoal de um dos coobrigados, os demais se aproveitarão da situação, seja ela benéfica ou prejudicial.

Há que se destacar, neste ponto, o equívoco do CTN ao qualificar, expressamente, como solidária a responsabilidade descrita no art. 134³⁰⁸. Isso porque, quando o dispositivo determina que os terceiros elencados em seus incisos respondem apenas “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, está descrevendo uma responsabilidade subsidiária, e não solidária, como equivocadamente nomeia³⁰⁹.

A solidária, como visto, caracteriza-se pela composição conjunta do polo passivo por mais de um sujeito, seja a título de contribuintes, responsáveis ou substitutos, ou ainda entre estas categorias. No caso do art. 134, entretanto, o terceiro só será responsável no caso de impossibilidade de adimplemento pelo contribuinte. Ou seja, o terceiro não é solidariamente responsável com o contribuinte, não está conjuntamente com este no polo passivo da relação. Apenas comporá o polo passivo, se e somente se for impossível o adimplemento por parte do contribuinte.

Trata-se de responsabilidade subsidiária, de acordo com a qual o devedor é apenas o contribuinte, somente sendo o terceiro responsável no caso de impossibilidade de adimplemento pelo contribuinte.

Como se percebe, portanto, a solidariedade nas relações jurídicas tributárias não é uma modalidade de sujeição, mas apenas uma situação jurídica de pluralidade de sujeitos, que pode se configurar no âmbito de qualquer das categorias de sujeição passiva (direta ou indireta). Além disso, em razão do princípio da legalidade estrita que norteia o Direito Tributário, somente pode estar prevista em lei e não pode ser objeto de renúncia pelo credor tributário (sujeito ativo).

Assim, apesar de ser um instituto originário do Direito Civil, de onde se extrai os seus conceitos e delineamentos básicos, deve-se observar as peculiaridades de sua aplicação às relações jurídicas tributárias.

3.3A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

³⁰⁸Art. 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: (...).

³⁰⁹Deste posicionamento compartilha Marçal Justen Filho, quando afirma que “só é possível ao fisco exigir algo do terceiro diante da impossibilidade de cumprimento da prestação tributária por parte do contribuinte” (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 306).

3.3.1 Análise conceitual

De acordo com o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, o termo responsabilidade designa a “obrigação de responder pelas ações próprias ou dos outros”, bem como o “caráter ou estado do que é responsável”.

Diante do conceito do vocábulo, transporta-lo para o Sistema Jurídico torna-se essencial, ainda que não estivesse previsto como instituto pelas proposições normativas de forma expressa.

O instituto da responsabilidade, portanto, é inerente ao próprio Direito.

Tomando-se o instituto da responsabilidade, em sentido amplo, como um conceito da Teoria Geral do Direito, há de se destacar que ele pode ser aplicado aos diversos ramos do direito, em decorrência das próprias obrigações jurídicas. Orlando Gomes já afirmava que a responsabilidade é a sujeição à obrigação³¹⁰.

No Direito Civil, por exemplo, a responsabilidade trata da obrigação de responder pelos danos causados a outrem, a teor do que se extrai do art. 927 do Código Civil³¹¹.

No Direito Tributário, a responsabilidade consiste na obrigação de pagar o tributo, em razão da ocorrência de um fato qualificado hipoteticamente como imponível, com a peculiaridade de ser esta obrigação compulsória.

No campo do Direito Tributário, no entanto, não se extrai apenas esta responsabilidade em sentido amplo, decorrente da própria Teoria Geral do Direito.

Misabel de Abreu Machado Derzi bem explica que o CTN utiliza a palavra responsabilidade em duas acepções: Em sentido lato, como todo dever jurídico, e outra em sentido restrito, técnico, que designa espécie de sujeito passivo diferente do contribuinte³¹².

³¹⁰ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. P. 15.

³¹¹ Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

³¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 722.

A redação do art. 128 do CTN³¹³ deixa clara esta dupla acepção, na medida em que trata da possibilidade de a previsão, pela lei, da responsabilidade do terceiro (em sentido restrito) excluir a responsabilidade do contribuinte (em sentido amplo).

Hector Villegas critica a denominação “responsável”, remetendo a sua utilização às velhas doutrinas alemãs, que distinguem a dívida (*shuld*) e a responsabilidade (*haftung*). O autor entende que esta impropriedade decorre do fato de que todos declarados sujeitos passivos da relação jurídica tributária pela lei são igualmente responsáveis³¹⁴. No entanto, é possível perceber que o autor se prende à acepção da responsabilidade em sentido amplo. No presente estudo, entende-se que há um sentido amplo e um restrito, no qual pode-se localizar o responsável tributário, como sujeito passivo indireto.

Da redação do art. 121 do CTN³¹⁵, pode-se extrair que o conceito legal de responsável tributário (em sentido restrito) corresponde à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, cuja responsabilidade pelo crédito tributário é atribuída por lei.

O responsável tributário, apesar de não ter relação direta e pessoal com a hipótese de incidência (art. 121 do CTN), deve ter relação com ela, de forma indireta, seja através de alguma relação com a base econômica, seja em substituição do sujeito passivo direto, em razão do seu desaparecimento (como nos casos de sucessão).

Ainda que não integre o aspecto pessoal da hipótese de incidência, o responsável comporá a relação jurídica tributária que se forma com a ocorrência do fato imponible, de forma que não pode ser eleito pelo legislador ao acaso, mas a partir de uma relação com o sujeito passivo direto ou uma relação indireta com a materialidade prevista.

³¹³ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

³¹⁴ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. P. 111.

³¹⁵ 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.

No entanto, por exemplo, no caso da responsabilidade prevista no art. 134, I, do CTN³¹⁶, além da atribuição legal de responsabilidade pelo crédito tributário relativo aos seus filhos menores aos pais, poder-se-ia afirmar, a princípio, que não se percebe qualquer necessária vinculação destes com o fato gerador dessa obrigação. Se, por exemplo, o cumprimento das obrigações tributárias do filho menor foi conferido a administrador dos seus bens ou tutor, ou se o filho menor foi emancipado, ou, ainda, se, no momento em que deveria ser cumprida a obrigação, o filho menor não possuía capacidade econômica para tanto; em nenhuma dessas hipóteses percebe-se, a princípio, a vinculação dos pais com o não cumprimento da obrigação.

Trata-se de presunção decorrente do art. 932 do Código Civil, que prevê a regra de que os pais são responsáveis pela reparação civil decorrente dos atos praticados pelos filhos menores sob sua autoridade e sua companhia. O CTN, entretanto, previu como condição para que o pai seja solidariamente responsável pela obrigação tributária do filho menor que aquele interviesse de alguma forma ou se omitisse no ato que corresponde à hipótese de incidência. Isso sem que, necessariamente, esteja envolvido com as finanças do filho menor, quando não se confundem com as dos pais.

Trata-se de uma hipótese de responsabilidade por ato de terceiro, que, a partir de uma análise mais integrada dos institutos, decorre de uma relação, sim, do pai com a hipótese de incidência.

Isso porque, impende interpretar que, quando o CTN determina a responsabilidade do pai “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis” não se trata de qualquer ato ou qualquer omissão, mas aquele ato ou omissão que provoque a ocorrência do fato imponible. Ou seja, ainda que o terceiro (pai) não esteja diretamente ligado à hipótese de incidência, para se configurar responsável, é necessário que seu ato ou omissão provoque a ocorrência da hipótese de incidência em face do seu filho.

Um exemplo comum da configuração desta responsabilidade é a hipótese de um pai presentear o filho com um veículo automotor, sem que este tenha economia própria suficiente para adimplir as obrigações tributárias decorrentes do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor. Neste caso, a hipótese de incidência

³¹⁶Art. 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, pelos tributos devidos por seus filhos menores; (...).

somente ocorreu (e somente poderia ter ocorrido) em face do filho por provocação de uma ação de seu pai, de forma que este se configurará o responsável tributário por esta obrigação.

Coaduna-se, assim, com o posicionamento de Renato Lopes Becho³¹⁷ quando afirma que não há exigência de que haja uma vinculação entre o responsável e o contribuinte. Isso porque a vinculação do responsável com a hipótese de incidência é indireta, podendo se configurar em relação a qualquer um dos aspectos da hipótese de incidência. A vinculação, entretanto, ainda que indireta, é indispensável.

De antemão, mediante breve leitura dos dispositivos incluídos no capítulo atribuído à responsabilidade pelo próprio CTN, percebe-se ser inadequada a adoção do conceito legal, recorrendo-se, aqui, a um conceito lógico-semântico da responsabilidade tributária.

Renato Lopes Becho, seguindo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, filia-se à corrente segundo a qual o responsável é apenas um garantidor fiduciário do crédito tributário. Ele não participa da relação jurídico-tributária que surge com a ocorrência do fato imponível previsto na hipótese de incidência³¹⁸.

Há de se tratar uma ressalva neste aspecto. O responsável não integra a relação jurídico-tributária de modo originário, ou seja, não é ele o sujeito passivo que integra o próprio antecedente da hipótese de incidência (relação pessoal e direta com o aspecto material), de modo que, logicamente, integre o consequente, como devedor da obrigação tributária.

No entanto, de modo derivado, o responsável integrará, sim, esta relação, em decorrência da incidência da norma de responsabilidade, que terá por escopo alterar o polo passivo da relação jurídico-tributária, substituindo o contribuinte pelo responsável (a não ser nos casos de solidariedade, em que ambos permanecerão no polo passivo).

Como bem explica MisabelDerzi, o responsável é outra espécie de sujeito passivo (como concluiu-se na classificação adotada no presente trabalho), titular legal do dever jurídico³¹⁹.

³¹⁷BECHO, Renato Lopes. *As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 192, p. 113-131, set/2011. P. 128/129.

³¹⁸BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. P. 152.

³¹⁹BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 723.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta elege a acessoriedade como traço característico da responsabilidade. Por esta razão, a responsabilidade, por exemplo, pressupõe a existência do crédito tributário e extingue-se com a prescrição da dívida. Pode, ainda, o responsável alegar todas as objeções relativas à ocorrência do fato imponible arguíveis pelo contribuinte, assim como as objeções relativas à ocorrência do pressuposto de fato da responsabilidade³²⁰.

A partir de uma análise lógico-jurídica, portanto, a responsabilidade é o instituto jurídico, através do qual uma terceira pessoa, que não compõe, originariamente, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, pela ocorrência de um fato também previsto hipoteticamente em lei, substituirá (ou comporá em conjunto, nos casos de solidariedade) o contribuinte no polo passivo da relação jurídico-tributária, de modo derivado e acessório.

A principal diferença para a responsabilidade em sentido lato, do contribuinte, é que este compõe a própria hipótese de incidência, compondo a relação jurídica tributária de modo originário. O responsável comporá também esta relação, mas de modo derivado, decorrente da incidência de outra norma jurídica, a norma da responsabilidade.

3.3.20 caráter tributário da responsabilidade

A partir de uma análise rigorosa, Paulo de Barros Carvalho entende que a relação que envolve o responsável tributário não corresponde a uma verdadeira “obrigação tributária”. Trata-se de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa³²¹.

Luís Cesar Souza de Queiroz entende que o contribuinte é o único sujeito que pode figurar no polo passivo da relação jurídica tributária. Sua identificação é realizada através do critério pessoal passivo do conseqüente da norma

³²⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 211, p. 147-54, 2013.

³²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. P. 646. No mesmo sentido, Renato Lopes Becho (BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 156).

de incidência. Na opinião do autor, se o sujeito passivo desta norma é outro que não o contribuinte, esta não tem natureza tributária³²².

Continua o autor explicando que, em sua concepção, a norma da responsabilidade tributária pode se apresentar de duas formas: norma primária principal não-tributária (sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres, como é caso da responsabilidade por sucessão) ou norma primária punitiva³²³.

Marçal Justen Filho refuta esta tese sob três pilares de discussão: 1) o dever do responsável corresponde à prestação exigível do contribuinte, decorrente de situações estranhas à conduta do responsável; o dever do responsável não elimina nem substitui o dever do sujeito passivo originário (contribuinte ou substituto); 3) o Estado não poderá exigir mais de uma vez a prestação (se o contribuinte houver pago a prestação exigida, não poderão Estado exigir do responsável)³²⁴.

MisabelDerzi esclarece, de forma salutar, que a responsabilidade (em sentido restrito) não nasce do descumprimento, pelo contribuinte, do dever de cumprir a obrigação. A responsabilidade nasce de fato próprio, tendo a sua própria hipótese de incidência legal, que pode prevê um ato lícito (sucessão, p. ex.) ou ilícito (infração à lei, p. ex.)³²⁵.

Não se pode, portanto, categorizar a responsabilidade como uma sanção administrativa, tendo em vista que as suas hipóteses nem sempre preveem atos ilícitos para a sua incidência.

A norma de responsabilidade tem o caráter tributário, na medida em que impõe uma obrigação de natureza tributária a um sujeito passivo (responsável em sentido restrito) de modo compulsório. A diferença para a norma que sujeita o próprio contribuinte à obrigação tributária é que a norma de responsabilidade sujeitará o responsável de modo derivado, para que ele substitua o contribuinte no polo passivo da relação jurídico-tributária.

Com a incidência da norma de responsabilidade, o responsável, como sujeito passivo derivado da obrigação originária, sujeitar-se-á, inclusive, às sanções porventura impostas ao contribuinte.

³²²QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Sujeição passiva tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 180.

³²³*ibidem*. P. 185.

³²⁴JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Tributária Passiva. Belém: CEJUP, 1986. P. 288.

³²⁵BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 723.

Desta forma, percebe-se que, por ser modalidade de sujeição tributária passiva, que faz com que o responsável participe, sim, da relação jurídico-tributária, a responsabilidade tem natureza tributária, impondo, tipicamente, uma obrigação tributária a determinado sujeito, de forma compulsória.

3.3.3 Peculiaridades da estrutura normativa da responsabilidade tributária

Conforme já se verificou ao tratar das hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, há pressupostos de fato específicos para a responsabilidade tributária, que não coincidem com a hipótese de incidência do tributo (antecedente da norma tributária), mas o pressupõem.

Mizabel de Abreu Machado Derzi explica que, toda vez que se fala em responsabilidade tributária, fala-se em duas normas jurídicas. Uma denominada de básica ou matriz, que disciplina a obrigação tributária (ver tópico 3.1.3). A segunda norma, denominada complementar ou secundária, depende da primeira e tem por escopo alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da primeira norma (alterar o polo passivo da relação jurídica tributária – consequente da norma tributária de incidência)³²⁶.

O pressuposto de fato para a responsabilidade tributária é encontrado na hipótese da segunda norma ou, conforme denomina Mizabel, no fato gerador secundário³²⁷. Prefere-se a denominação “hipótese de incidência secundária” ou “antecedente da norma de responsabilidade”.

A relação de dependência entre essas duas normas é evidente, de forma que, se não acontecer o fato descrito na hipótese da norma básica ou matriz (primeira norma) ou se extinta a obrigação tributária nascida em decorrência da incidência da norma básica, impossível se falar em incidência da segunda norma ou norma de responsabilidade³²⁸.

³²⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 724. Preferimos não utilizar a denominação “secundária” da segunda norma, a fim de não confundir com a denominação da norma sanção ou consequente preceituado por Kelsen em sua teoria da norma jurídica.

³²⁷ *ibidem*. P. 724.

³²⁸ *ibidem*. P. 724.

Mizabel explica que não é correto afirmar que o “fato gerador” da segunda norma seja suplementar, sucedâneo ou de substituição. Ele apenas pressupõe a ocorrência do fato imponible da norma básica³²⁹.

A autora, assim, explica quais são as características dessa segunda norma ou norma de responsabilidade, como aqui denomina-se: O fato descrito na sua hipótese está condicionado à ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência da norma básica; o fato descrito na sua hipótese deve estar relacionado com o fato descrito na hipótese da norma básica, numa relação de dependência; seu mandamento coloca o responsável como sujeito passivo do consequente da norma básica; serem ambas as normas modeladas de acordo com o estatuto do contribuinte, ou seja, obedecerem aos ditames constitucionais³³⁰.

Para melhor esclarecer essas características, toma-se como exemplo a responsabilidade do terceiro prevista no art. 135, III do CTN, em uma obrigação tributária decorrente do Imposto sobre a Renda. A primeira norma, de incidência do Imposto sobre a Renda, tem como antecedente auferir renda, no caso da pessoa jurídica, lucro, e como consequente a formação da relação jurídica tributária entre a União e aquela pessoa jurídica que auferiu lucro, cujo objeto é a prestação do tributo (Imposto sobre a Renda).

Neste caso hipotético, o sócio-gerente desta pessoa jurídica agiu com infração à lei empresarial, pois não promoveu a escrituração dos livros fiscais necessários para a apuração do lucro auferido pela pessoa jurídica. Esta descrição diz respeito à segunda norma ou de responsabilidade, cujo antecedente é o fato de o sócio-gerente haver agido com infração à lei (omissão na escrituração dos livros contábeis, obrigação que lhe cabia como administrador e representante da pessoa jurídica), o que gerou o arbitramento do lucro para a apuração da obrigação gerada a com primeira norma, pressupondo, portanto, a incidência desta. O consequente desta segunda norma será a inclusão do sócio-gerente no polo passivo da relação tributária que se formou com a incidência da primeira norma.

Para Marçal Justen Filho, a estrutura normativa da responsabilidade tributária é composta por uma endonorma e uma perinorma. A endonorma estabelece a hipótese de incidência e gera o dever de pagar determinada quantia pelo sujeito

³²⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 724.

³³⁰ *ibidem*. P. 725.

passivo. A perinorma imputa ao responsável o cumprimento do dever estabelecido pela endonorma³³¹.

O raciocínio é o mesmo traçado por Mizabel quanto a primeira e a segunda norma, sendo esta a de responsabilidade. No entanto, a nomenclatura endonorma e perinormaututilizada por Marçal, pode levar à confusão quanto à própria composição de cada uma das normas jurídicas, subdividida em antecedente e consequente. Deixa-se claro que, quando se fala que a responsabilidade tributária pressupõe a existência de suas normas, fala-se em duas normas jurídicas completas, cada uma com antecedente e consequente próprios.

Marçal ressalta, ainda, uma justificativa essencial para a existência da norma de responsabilidade. Isso porque, tendo em vista o poder que o responsável detém sobre o sujeito passivo, aquele deve verificar se houve o adimplemento do dever descrito na primeira norma, para que não pratique nenhum ato que possa a este favorecer sem a sua comprovação. O inadimplemento deste dever de verificação imposto ao responsável, consiste em um ato ilícito (tributário), que está descrito, junto com o pressuposto de fato da responsabilidade, na hipótese de incidência da segunda norma, que prevê, como mandamento, a responsabilidade tributária³³².

Leandro Paulsen ratifica este posicionamento quando expõe que o pressuposto de fato da responsabilidade tributária é a infração a um dever que o legislador impõe ao responsável, ainda que de modo implícito. Para este autor, o instituto da responsabilidade tributária prevê, em primeiro plano, um dever de colaboração com o Fisco. A atribuição da responsabilidade ocorre num momento seguinte, em que ocorre a infração a este dever de colaboração associada à ausência de pagamento pelo contribuinte, ficando o responsável instado a responder com seu próprio patrimônio para sua satisfação³³³.

Não se verifica, entretanto, este posicionamento como regra. Há algumas modalidades de responsabilidade tributária em que não se tem, sequer de forma implícita, um dever de colaboração do responsável com o Fisco. É o caso, por exemplo, da responsabilidade por sucessão “mortis causa”. A hipótese da responsabilidade é, justamente, a sucessão “mortis causa”, relacionando-se com o antecedente da norma de incidência apenas de forma objetiva, tendo em vista a

³³¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 293.

³³² JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 296.

³³³ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. P. 233.

correspondência dos bens adquiridos por sucessão com as obrigações tributárias nascidas em face do *de cuius*. Não se extrai, portanto, qualquer dever de colaboração do responsável com o Fisco em um plano antecedente ao da incidência da norma de responsabilidade, que, efetivamente, só ocorre com a sucessão definitiva a partir da partilha de bens.

No casos em que a responsabilidade é prevista de forma subsidiária, é preciso destacar que o antecedente da norma de responsabilidade (segunda norma) será composto por: Ocorrência do fato imponible previsto na norma básica, inadimplemento da obrigação, ocorrência do pressuposto de fato específico da responsabilidade e verificação da impossibilidade de adimplemento da prestação pelo sujeito passivo direto. A responsabilidade, portanto, fica condicionada não apenas à mora, mas também à insuficiência patrimonial do contribuinte³³⁴.

Pode-se assim, sintetizar a estrutura normativa da norma de responsabilidade, que é uma norma jurídica completa. O seu antecedente é formado por um pressuposto de fato, consistente em uma ação ou omissão, lícita ou ilícita, que se relaciona com hipótese de incidência (ou antecedente) da norma de incidência tributária (item 3.1.3), somado ao inadimplemento da obrigação pelo contribuinte (sujeito passivo direto) descrito na hipótese de incidência e à verificação da impossibilidade deste adimplemento (este apenas nos casos de responsabilidade subsidiária). O seu conseqüente ou mandamento gera a alteração do polo passivo da relação jurídica tributária formada pela incidência de uma norma tributária (pressuposta), para incluir o responsável em seu polo passivo.

Assim, a norma de responsabilidade é própria e completa, tendo seu próprio antecedente e conseqüente, mas sua incidência nunca pode se dar de forma isolada, sempre pressupondo a incidência de uma norma tributária básica correspondente a uma obrigação principal (prestação do tributo).

Traçadas as linhas da responsabilidade tributária, principalmente no que diz respeito a sua estrutura normativa, o próximo capítulo terá por escopo debruçar-se às normas de responsabilidade tributária por sucessão empresarial, cuja proposta é, justamente, dissecar o antecedente e o conseqüente delas, a fim de esclarecer

³³⁴ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e Substituição Tributárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. P. 233. “A obrigação do responsável está sujeita à condição suspensiva do descumprimento da obrigação pelo contribuinte e à verificação da sua insuficiência patrimonial” (p. 239).

quaisquer equívocos porventura existentes acerca da eleição do sujeito passivo para incidência desta modalidade de responsabilidade tributária.

4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL

No presente trabalho, verificou-se que a sucessão ocorre com a alteração da titularidade sobre algum objeto (bem ou direito). Verificou-se também que a responsabilidade tributária decorre da incidência de norma própria que pressupõe a incidência de uma norma básica, que enseja o nascimento de uma obrigação tributária principal.

Importante também observar a premissa assentada com base no art. 129 do CTN, segundo o qual a sucessão ocorre em relação aos créditos já constituídos no momento do fato que enseja a sucessão, como também em relação aqueles que se constituírem em decorrência de fatos já ocorridos até a data da sucessão³³⁵. Após o fato que enseja a sucessão empresarial, não há que se falar em responsabilidade, já que o sucessor se configurará o contribuinte (sujeito passivo direito) das obrigações tributárias que porventura surjam em decorrência de fatos próprios.

A sucessão pode, ainda, dá-se a título universal ou particular/parcial, configurando-se universal apenas quando a pessoa sucedida desaparece³³⁶. No caso da sucessão “mortis causa” pelo espólio, configura-se a título universal, por exemplo. No caso de sucessão empresarial, esta pode se configurar nas duas modalidades, conforme haja ou não extinção da sociedade sucedida.

O CTN, em seus artigos 132 e 133, prevê hipóteses de responsabilidade tributária em caso de alterações societárias:

Art. 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 à data do 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.

Art. 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,

³³⁵Humberto Ávila destaca que a finalidade do art. 129 do CTN é demarcar a extensão temporal da responsabilidade, de forma que a responsabilidade do sucessor abrange os fatos geradores ocorridos antes da sucessão, sem importar se os créditos tributários a ele referidos foram ou não constituídos antes da sucessão (ÁVILA, Humberto. Responsabilidade por sucessão empresarial. Responsabilidade da empresa sucessora por penalidades decorrentes de faltas cometidas pela empresa sucedida. Exame da abrangência do art. 132 do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 187, p. 119-131, abr/2011).

³³⁶PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 396.

sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: (...)

Tais dispositivos trazem referenciais diferentes das operações societárias. O primeiro (art. 132) aponta a responsabilidade de determinados sujeitos, em decorrência de extinção da pessoa jurídica, enquanto que o segundo (art. 133) faz referências aos sujeitos que compõem um negócio jurídico envolvendo alienação de estabelecimento ou fundo de comércio.

Neste capítulo, propõe-se um estudo jurídico-dogmático a respeito da responsabilidade tributária por sucessão empresarial. Para tanto, em cada hipótese, serão analisados, em um primeiro momento, os conceitos próprios de direito empresarial, sobre os quais se põem as normas de responsabilidade tributária, dissecando-se, assim, os antecedentes e consequentes de cada uma delas.

Em seguida, debruça-se sobre a proposta do trabalho, a fim de analisar a compatibilidade de cada hipótese de responsabilidade tributária por sucessão empresarial com o princípio da isonomia. Para isso, serão identificados os sujeitos passivos envolvidos e o critério de discriminação entre eles adotado por cada uma das normas analisadas.

4.1. SUCESSÃO EMPRESARIAL: FUSÃO, TRANSFORMAÇÃO OU INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO

O art. 132 do CTN prevê hipóteses de responsabilidade tributária, por sucessão empresarial, no caso de fusão, transformação ou incorporação.

De acordo com o art. 227 da Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre a sociedade por ações, “a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”. Ou seja, uma determinada sociedade é extinta por ser incorporada em outra também já existente.

O art. 228 desta mesma lei dispõe que “a fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em

todos os direitos e obrigações”. Neste caso, opera-se a extinção das duas sociedades anteriores e verifica-se o surgimento de uma nova, resultado da união daquelas.

Para Sérgio Botrel, os conceitos dos termos são muito mais do que a interpretação literal do que trazem as normas mencionadas. As fusões e aquisições são medidas de crescimento da corporação, que são efetivados através da concretização de negócios e de reorganizações societárias, e não somente a compra e venda de ativos empresariais³³⁷.

Tanto a fusão como a incorporação contam com as seguintes características: são envolvidas pelo menos duas sociedades empresarias; não há processo liquidatório; a sucessão patrimonial se dá a título universal, ou seja, o patrimônio global da sociedade incorporada ou fusionada será transmitido para a sociedade incorporadora ou a resultante da fusão; os sócios/acionistas da fusionada ou incorporada participam diretamente na nova sociedade ou na sociedade incorporadora; extinção das sociedades fusionadas ou incorporadas, em razão da transmissão dos seus sócios e de seu patrimônio³³⁸.

São diversos os motivos que levam sociedades a se fundirem, ligados, principalmente às regras de concorrência do mercado. No entanto, esses motivos restringem-se à análise pelo direito empresarial e econômico, não sendo relevantes para a análise da hipótese de incidência da responsabilidade tributária.

O que é relevante, para o direito tributário, é a ocorrência da sucessão empresarial, o que enseja a alteração da titularidade patrimonial entre sociedades empresarias. Assim, no caso de fusão, o patrimônio das duas ou mais sociedades fusionadas serão universalmente transmitidos para a nova sociedade formada em decorrência da fusão. No caso de incorporação, a integralidade do patrimônio da sociedade incorporada se transmitirá para a sociedade incorporadora, integrando o seu patrimônio.

A transformação, também prevista no *caput* do art. 132 do CTN, é o ato de alteração da espécie societária. Por exemplo, a transformação em uma sociedade anônima em limitada. Não implica, entretanto, em extinção da pessoa jurídica transformada nem nascimento de nova pessoa jurídica. Da mesma forma, não se pode falar em sub-rogação dos débitos, tendo em vista que a sociedade transformada

³³⁷ BOTREL, Sérgio. *Fusões e aquisições*. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 21.

³³⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. P. 78.

permanece, ela mesma, devedora de todos os tributos devidos, não havendo alteração no polo passivo das relações jurídicas tributárias firmadas com ela³³⁹.

Há, portanto, uma atecnia do CTN ao tratar da transformação no *caput* do art. 132, já que não pode se constituir uma hipótese de sucessão, já que não há alteração da titularidade sobre qualquer bem ou direito³⁴⁰. Logo, não há que se falar em responsabilidade tributária por transformação, já que não há alteração do polo passivo da relação jurídica tributária. A sociedade transformada não sai do polo passivo de suas relações tributária nem outra sociedade é incluída em razão da transformação, até porque não há duas sociedades envolvidas na operação.

Outra curiosidade do art. 132 do CTN é a sua omissão quanto à previsão de responsabilidade em casos de cisão³⁴¹. De acordo com o art. 229 da Lei nº 6.404/76, cisão é “a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão”.

Há, portanto, na cisão, hipótese de sucessão empresarial, na medida que o patrimônio de uma pessoa jurídica é transferido para uma ou mais sociedades, ocasionando a extinção da sociedade cindida. É o caminho inverso da fusão, mas com efeito semelhante. A sociedade cindida se extingue e parcelas do seu patrimônio são transferidas para outras sociedades.

Pode haver, ainda, uma cisão parcial, em que a sociedade cindida subsiste, transferindo apenas uma parcela do seu patrimônio.

Apesar de representar o caminho oposto da fusão, a cisão com ela não se assemelha como instituto jurídico. São institutos completamente diferentes não se verificando possibilidade de se aplicar a analogia aos efeitos de um para outro.

³³⁹ *ibidem*. P. 77.

³⁴⁰ “A transformação, conforme disposições dos arts. 220 a 223 da Lei n. 6.404/76 (“LSA”), é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo societário para outro. Ou seja, a sociedade transformada continua a ser a mesma entidade, mas funcionando sob um tipo societário diferente. Trata-se de operação aplicável a qualquer tipo de sociedade, devendo ser obedecidos os preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade” (RIBEIRO, João Ricardo de Azevedo. Notas sobre reorganizações societárias. In: FINKELSTEIN e PROENÇA (coord.). Direito Societário: Gestão e Controle. São Paulo: Saraiva, 2008. P. 214-247).

³⁴¹ Alberto Lopes de Oliveira Junior faz uma importante observação de que o termo cisão surgiu, no ordenamento jurídico brasileiro, com a Lei das S/As, em 1976, posteriormente à edição do CTN, razão pela qual este foi omisso à terminologia (OLIVEIRA JUNIOR, Alberto Lopes de. *Responsabilidade tributária frente aos débitos de ICMS em uma cisão parcial de sociedade empresaria*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 201, p. 28-36, jun/2012).

Maria Rita Ferragut entende que, mesmo havendo o CTN deixado de mencionar a cisão como hipótese de responsabilidade tributária, o fundamento de validade desta responsabilidade pode ser extraído do próprio art. 128 do CTN, que autoriza a criação de outras hipóteses de responsabilidade³⁴².

Não parece nem totalmente correto nem totalmente incorreto este posicionamento. Isso porque é certo que o art. 128 do CTN previu a possibilidade de o legislador criar novas hipóteses de responsabilidade tributária e uma delas poderia ser a responsabilidade por cisão empresarial.

No entanto, a autorização constante no art. 128 do CTN é direcionada ao legislador e não ao intérprete, de forma que, enquanto a lei não previr, de forma expressa, a responsabilidade tributária em decorrência de cisão de sociedades, esta não pode ser considerada existente nem aplicada por analogia.

Não se exclui, entretanto, que os débitos tributários possam ser sucedidos, em caso de cisão, em decorrência do que dispõem os arts. 229, §1º e 233 da Lei nº 6.404/76. Neste caso, há sucessão dos débitos patrimoniais, nos quais se inclui os débitos tributários. Pode-se aplicar, portanto, a responsabilidade tributária na cisão, de acordo com tais dispositivos combinados com o art. 128 do CTN, sem entretanto qualquer peculiaridade relativa à natureza tributária dos débitos, diante dos débitos de outra natureza.

O problema de se admitir a cisão como hipótese de incidência de responsabilidade tributária é estabelecer a extensão dessa responsabilidade. Isso porque, se a cisão é parcial, a sociedade cindida não se extingue. Neste caso, é possível aplicar o critério de continuidade da empresa, de forma que, se a sociedade cindida continua na exploração da atividade, permanece, por conseguinte, no polo passivo das relações tributárias. Caso contrário, extinta a sociedade cindida, a responsabilidade será da nova sociedade³⁴³.

Neste caso (cisão parcial), é possível que, ao invés de se indagar o tratamento jurídico conferido, especificamente à responsabilidade tributária decorrente da cisão, verifique-se os contornos de outra hipótese de incidência já delineada pelo legislador. Como bem acentua Alberto Lopes de Oliveira Junior, na

³⁴² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. P. 81.

³⁴³ OLIVEIRA JUNIOR, Alberto Lopes de. Responsabilidade tributária frente aos débitos de ICMS em uma cisão parcial de sociedade empresaria. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. Nº 201, p. 28-36, jun/2012.

cisão parcial, a empresa cindenda representa um estabelecimento (filial) transmitido para outra titularidade, não mantendo relação com os demais estabelecimentos da empresa cindida³⁴⁴. Assim, o tratamento jurídico nesta hipótese é conferido pelo art. 133 do CTN (aquisição de estabelecimento comercial), cuja normatividade será explorada adiante.

No entanto, se a cisão for total, resultando em duas novas sociedades, ambas dando continuidade à empresa (atividade empresarial), os limites da responsabilidade ficam obscuros, na medida em que se questiona se ambas ficariam responsáveis pela totalidade das obrigações tributárias. Em razão do princípio da capacidade contributiva, neste caso, deve-se atribuir a cada uma das empresas cindidas a responsabilidade pelos tributos vinculados aos ativos que adquiriu, identificando-se, desta forma, sua vinculação indireta com o “fato gerador”.

Debruçando-se sobre a redação do *caput* do art. 132, portanto, verifica-se que este somente prevê dois pressupostos de fato juridicamente possíveis: fusão e incorporação (a cisão tem o seu tratamento conferido pela Lei nº6.404/76. Percebe-se, assim, que, no caso de fusão e incorporação (já que a transformação não configura sucessão empresarial), a responsabilidade tributária, pelos tributos devidos até a data do ato de fusão e incorporação, será das pessoas jurídicas que resultarem deste processo de fusão e incorporação. Ou seja a nova sociedade ou a sociedade incorporadora será a responsável pelas obrigações tributárias das sociedades fusionadas e incorporadas.

Desta forma, pode-se descrever a hipótese de incidência desta responsabilidade da seguinte forma:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face das sociedades fusionadas ou transformadas + implementação dos atos de fusão e incorporação, nos termos do direito civil;
- b) Consequente: em razão da extinção das sociedades fusionadas ou incorporadas, estas serão substituídas no polo passivo das relações tributárias correspondentes às suas obrigações pelas pessoas jurídicas resultantes dos atos de fusão e incorporação.

A sucessão patrimonial, portanto, gera, em regra, sucessão dos débitos tributários, de forma que a sucessora (pessoas jurídicas resultantes da fusão e

³⁴⁴ *ibidem*.

incorporação) passará a se configurar sujeito passivo indireto, na modalidade da responsabilidade tributária por sucessão empresarial.

4.2. SUCESSÃO EMPRESARIAL: EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO

O parágrafo único do art. 132 do CTN dispõe que o que previsto no *caput* “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”.

Isso ocorre porque, em que pese haja a extinção da pessoa jurídica, há a continuidade da empresa. O conceito de empresa é tomado como “uma atividade econômica organizada que reúne capital, trabalho, insumos e tecnologia para a produção e circulação de bens ou prestação de serviços”³⁴⁵. Ou seja, na medida em que esses fatores continuam a existir, considera-se que a empresa continua a existir, mesmo que em relação a pessoa jurídica distinta.

A dissolução é o procedimento para extinção da personalidade jurídica de uma sociedade, que pode ocorrer não apenas por vontade dos sócios/acionistas, como também pode acontecer por decisão judicial, como disposto nos artigos 1036/1038 do Código Civil e 206 da Lei das S/A³⁴⁶. A dissolução da sociedade, entretanto, não enseja, necessariamente, dissolução da empresa.

Pode ser que a dissolução contratual ocorra no mesmo instrumento em que se formalize uma fusão ou incorporação³⁴⁷. Neste caso, a continuidade da empresa pode ser promovida pela sociedade resultante da fusão ou pela sociedade incorporadora. Pode também a dissolução da sociedade ocorrer com a extinção da própria empresa, assim como pode a empresa ser continuada por um dos sócios remanescentes.

³⁴⁵ GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 14.

³⁴⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. Vol. 2. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 286.

³⁴⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. P. 76.

Importante observar, portanto, que o art. 132 trata, essencialmente, da extinção, ou dissolução, das pessoas jurídicas de direito privado, com exceção apenas da transformação. No entanto, a partir de sua confusa redação, poder-se-ia concluir que o disposto no *caput* é uma regra para os casos em que a extinção de uma pessoa jurídica de direito privado se dá com a fusão ou incorporação, sem ressalvas.

A partir do que dispõe o *caput*, verifica-se que, além de este prevê uma regra para os casos em que a extinção da pessoa jurídica se dê por fusão ou incorporação, o parágrafo único traz a ressalva para que, também nestes casos, seja necessário que se dê continuidade à exploração das atividades, ou seja, à própria empresa³⁴⁸.

Disso se depreende as seguintes hipóteses de sucessão empresarial por extinção da pessoa jurídica de direito privado:

- a) quando a extinção se dá por fusão ou incorporação e a pessoa jurídica de que resultar da operação continuar com a exploração da respectiva atividade (empresa);
- b) quando a extinção se dá por fusão ou incorporação e algum sócio remanescente dê continuidade à exploração da respectiva atividade e não continuada pela pessoa jurídica que resultar da fusão ou incorporação;
- c) quando a dissolução se dá pura e simplesmente, permanecendo um sócio remanescente com a exploração da respectiva atividade.

No primeiro caso, a responsabilidade tributária se dará conforme já dissecado no item 4.1. Nos demais casos, entretanto, o responsável será o sócio ou o seu espólio que der continuidade na respectiva atividade empresarial, conforme parágrafo único do art. 132.

Importante também salientar que, assim como o sócio que dá continuidade à exploração da atividade, o seu espólio que a inicia entre a data do óbito (abertura da sucessão) e a data da partilha dos bens, também será responsável, na forma do parágrafo único do art. 132³⁴⁹. Isso porque, a partir da abertura da sucessão, o patrimônio do *de cuius* é transferido para o espólio e, com ele, a sua capacidade empresarial e contributiva.

³⁴⁸*Ibidem*. P. 76.

³⁴⁹FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. P. 77.

Retomamos, portanto, à hipótese de incidência que se extrai a partir do *caput* do art. 132 com o novo fatos que o parágrafo único inclui como pressuposto para a sua incidência, além de traçar as demais hipóteses de incidência da responsabilidade que decorrem do parágrafo único.

No caso de sucessão empresarial por fusão e incorporação:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face das sociedades fusionadas ou transformadas + implementação dos atos de fusão e incorporação, nos termos do direito civil + continuidade da atividade empresária pela nova sociedade resultante da fusão ou incorporadora;
- b) Consequente: em razão da extinção das sociedades fusionadas ou incorporadas, estas serão substituídas no polo passivo das relações tributárias correspondentes às suas obrigações pelas pessoas jurídicas resultantes dos atos de fusão e incorporação.

No caso de fusão e incorporação em que a transmissão dos bens das sociedades não importa em continuidade da empresa pelas sociedades resultantes da fusão ou incorporadoras:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face das sociedades fusionadas ou transformadas + extinção da sociedade em razão de fusão e incorporação + continuidade da empresa por um dos sócios remanescentes ou pelo seu espólio;
- b) Consequente: em razão da extinção das sociedades fusionadas ou incorporadas, estas serão substituídas no polo passivo das relações tributárias correspondentes às suas obrigações pelo sócio, ou pelo seu espólio, ou pela pessoa jurídica que representar a empresa individual a este relativa.

No caso de dissolução pura e simples da sociedade com continuidade da exploração da atividade por um dos sócios:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face da sociedade dissolvida + dissolução da sociedade, com respectiva baixa e demais formalidades exigidas pela Lei Civil + continuidade da exploração da atividade empresaria por um dos sócios sob a mesma ou outra razão, ou sob firma individual;

- b) Consequente: em razão da dissolução da sociedade, esta será substituídas no polo passivo das relações tributárias correspondentes às suas obrigações pelo sócio, ou pelo seu espólio, ou pela pessoa jurídica que representar a empresa individual a este relativa.

Verifica-se que, para fins de incidência das hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão empresarial descritas no art. 132 do CTN, o que importa é averiguar a titularidade da continuidade da empresa (atividade empresaria), uma vez que este é o fator de suma relevância para identificar o responsável.

Com a extinção do sujeito passivo direto, seja por fusão, incorporação ou dissolução pura e simplesmente, a responsabilidade será daquele que der continuidade à exploração da atividade empresaria, que pode ser a pessoa jurídica resultante da fusão, a incorporadora ou o sócio remanescente.

O pressuposto de fato que se nota, ou seja, a linha mestra para a materialidade, além da sucessão empresarial, é a continuidade da exploração da empresa por aquele que se configurará o responsável.

4.3 SUCESSÃO EMPRESARIAL: ALIENAÇÃO DE ESTABELECIMENTO OU FUNDO DE COMÉRCIO

O art. 133 do CTN traz as hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão empresarial decorrente da aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio.

Antes de adentrarmos na averiguação da hipótese de incidência desta responsabilidade, importante ressaltar os conceitos básicos em torno da “aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio”.

De acordo com o art. 1.142 do Código Civil, “considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

O estabelecimento empresarial é, portanto, o conjunto de bens que o empresário reúne para a exploração de sua atividade econômica, compreendendo os bens indispensáveis ou úteis para tal exercício. Como elemento indissociável à

empresa, não é possível dar início à exploração de qualquer atividade empresarial, sem a organização de um estabelecimento³⁵⁰.

Alberto Xavier visualiza dois elementos no conceito legal de estabelecimento. O primeiro é um elemento material, o seu objeto, que é a complexidade dos bens. O segundo é um elemento formal finalístico, identificado na organização que transforma o complexo dos bens em uma combinação de bens instrumentais, ou seja, confere a este conjunto a aptidão para satisfazer uma necessidade que não poderia ser satisfeita pela consideração individual de cada bem³⁵¹.

Essa unidade, extraída do próprio conceito de estabelecimento, não diz respeito a uma conexão física entre os bens. Diz respeito a uma coordenação funcional em vista da vontade do empresário³⁵².

A totalidade dos bens é, portanto, abstrata e distinta dos direitos e obrigações singulares que integram o estabelecimento. Este goza, portanto, de autonomia como objeto de relações próprias³⁵³.

Quando se fala, portanto, em aquisição do estabelecimento, trata-se da alteração da titularidade desta universalidade abstrata de bens instrumentalmente organizados para o fim empresarial para o qual foram unidos.

4.3.1 A responsabilidade no Código Civil de 2002

O próprio Código Civil de 2002 trata da sucessão em razão da transferência do estabelecimento empresarial. No caso, o estabelecimento e os bens que o integram respondem indistintamente pela dívida do empresário³⁵⁴.

³⁵⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial. Vol. 2. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 164.

³⁵¹ XAVIER, Alberto. *Responsabilidade Tributária de Sucessores na Alienação de Estabelecimento*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 167, p. 7-17, agosto. 2009.

³⁵² *Ibidem*.

³⁵³ *Ibidem*.

³⁵⁴ XAVIER, Alberto. *Responsabilidade Tributária de Sucessores na Alienação de Estabelecimento*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 167, p. 7-17, agosto. 2009.

O contrato de compra e venda de estabelecimento é denominado de *traspasse*. O *traspasse* não se confunde com a cessão de quotas sociais de sociedade limitada ou a alienação de controle de sociedade anônima, embora seus efeitos econômicos sejam idênticos (são meios de transferência da empresa). No *traspasse*, o estabelecimento empresarial deixa de integrar o patrimônio de um empresário/sociedade empresária, passando ao patrimônio de outra pessoa. O objeto da venda é o complexo de bens corpóreos e incorpóreos que integram o estabelecimento. Por outro lado, na cessão de quotas sociais de sociedade limitada ou na alienação de controle de sociedade anônima, o estabelecimento empresarial não muda de titular, permanecendo integrado ao patrimônio da sociedade. O seu objeto é a participação/quotas da sociedade³⁵⁵.

A partir da redação do art. 1.143 do Código Civil, Alberto Xavier entende que a sucessão a título universal nos direitos e obrigações relacionados ao estabelecimento decorre automaticamente de sua alienação³⁵⁶.

Alberto Xavier explica que a sucessão a título universal decorre do princípio da *inerência*, de acordo com o qual as relações jurídicas que se encontrem conexas ou relacionadas à unidade econômica do estabelecimento estão abrangidas pela sucessão³⁵⁷.

Entre outros dispositivos, o Código Civil procura identificar os responsáveis pelas dívidas civis, elencando as seguintes disposições decorrentes da sucessão:

Art. 1.145. Se ao alienante não restarem bens suficientes para solver o seu passivo, a eficácia da alienação do estabelecimento depende do pagamento de todos os credores, ou do consentimento destes, de modo expresso ou tácito, em trinta dias a partir de sua notificação.

Art. 1.146. O adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, desde que regularmente contabilizados, continuando o devedor primitivo solidariamente obrigado pelo prazo de um ano, a partir, quanto aos créditos vencidos, da publicação, e, quanto aos outros, da data do vencimento.

(...)

Art. 1.148. Salvo disposição em contrário, a transferência importa a sub-rogação do adquirente nos contratos estipulados para exploração do estabelecimento, se não tiverem caráter pessoal, podendo os terceiros rescindir o contrato em noventa dias a contar da publicação da transferência, se ocorrer justa causa, ressalvada, neste caso, a responsabilidade do alienante.

³⁵⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial. Vol. 2. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 184.

³⁵⁶ XAVIER, *op. Cit.*. 2009.

³⁵⁷ *Ibidem*.

Art. 1.149. A cessão dos créditos referentes ao estabelecimento transferido produzirá efeito em relação aos respectivos devedores, desde o momento da publicação da transferência, mas o devedor ficará exonerado se de boa-fé pagar ao cedente.

Acerca da adoção de um conceito de estabelecimento como uma universalidade, Fábio Ulhoa Coelho afirma que o estabelecimento é uma propriedade com características dinâmicas singulares, de forma que a desarticulação de um ou alguns bens pode não comprometer o estabelecimento como um todo³⁵⁸.

Os delineamentos para a sucessão empresarial das obrigações civis em decorrência da alienação de estabelecimento são bem definidos no Código Civil e não coincidem, necessariamente, com as hipóteses de responsabilidade tributária previstas pelo CTN para estas mesmas situações.

4.3.2 A responsabilidade no CTN

O art. 133 do CTN traz as seguintes disposições a respeito das hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão empresarial decorrente da aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio:

Art. 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 nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à 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 seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Em primeiro lugar, há de se destacar a previsão do *caput* acerca da aquisição da propriedade do estabelecimento. A aquisição do estabelecimento pode se dá por sucessão *mortiscausa* ou *inter vivos*, por ato oneroso ou gratuito. O mais comum e peculiar é a aquisição do estabelecimento mediante negócio jurídico (compra e venda, cessão onerosa etc.).

³⁵⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial. Vol. 2. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 164.

A partir do conceito de estabelecimento como universalidade de bens, percebe-se que o arrendamento de máquinas, a aquisição de parte dos ativos, a locação de um imóvel não se constituem suficientes para justificar a responsabilidade tributária por sucessão³⁵⁹. Essa posição pode ser extraída da interpretação dos dispositivos do próprio Código Civil acerca do conceito de estabelecimento, bem como da sucessão empresarial decorrente da sua alienação.

Entende Maria Rita Ferragut que o fundo de comércio é apenas um dos elementos do estabelecimento³⁶⁰.

Deste posicionamento diverge Ives Gandra Martins. Para este autor, o conceito de estabelecimento não é tão abrangente quanto o de “fundo de comércio”. Quanto se refere a estabelecimento, pode se estar diante de apenas uma parte da sociedade, podendo a empresa sucedida continuar a exploração da atividade em outro local, por exemplo. O conjunto com todos os locais variados nos quais a empresa ou sociedade possa exercer a sua atividade configura-se, para o autor, o “fundo de comércio”, enquanto o estabelecimento está ligado a cada um desses locais. Para o autor, o sucessor responderá exclusivamente em relação àquela parte do negócio adquirida, a qualquer título³⁶¹.

A respeito do conceito de estabelecimento utilizado na legislação tributária, ao que parece, não coincide, necessariamente com o conceito bem abrangente extraído das disposições do Código Civil³⁶².

Apesar de reconhecer o estabelecimento como uma universalidade de bens, o legislador tributário o atrela a um critério de localização, de forma a se aproximar mais do posicionamento de Ives Gandra Martins do que do de Maria Rita Ferragut.

A própria Maria Rita Ferragut constata a ambiguidade, reconhecendo que o vocábulo estabelecimento é utilizado tanto para se referir à pessoa jurídica como um

³⁵⁹FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. P. 87.

³⁶⁰*Ibidem*.

³⁶¹MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sucessão tributária e a figura desconsiderativa*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 165, p. 135-146. Junho. 2009.

³⁶² Isso pode ser percebido a partir do que dispõe o art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, quando conceitua estabelecimento, para fins de definição do aspecto pessoal (sujeito ativo) e espacial da hipótese de incidência do ISS: Art. 4o Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

todo (complexo de bens visto como um todo unitário pelo direito) como para se referir a segmentos da sociedade³⁶³.

Concorda-se plenamente com este posicionamento, tendo em vista que, enquanto os dispositivos do Código Civil se referem à primeira acepção de estabelecimento, o CTN, por outro lado, traz diversas referências com base na segunda acepção, como é o caso do art. 127, II, quando trata do domicílio da pessoa jurídica, que pode ser considerado em “cada estabelecimento”.

Resta saber qual é a acepção do termo adotada pelo art. 133 do CTN. Neste caso, é importante observar que a redação do *caput* não se refere apenas ao “estabelecimento”, mas também ao “fundo de comércio”, deixando clara a intenção da norma em abranger mais possibilidades do que uma única acepção do termo estabelecimento.

A uma excelente conclusão chega Maria Rita Ferragut, ao analisar o referido dispositivo, entendendo que esta responsabilidade ocorre tanto em relação à aquisição total da pessoa jurídica (em relação à universalidade dos bens), como na hipótese de aquisição de apenas um dos seus segmentos (estabelecimento como parcela da empresa como um todo)³⁶⁴.

Neste último caso, portanto, o próprio *caput* do art. 133 delinea a limitação da sucessão aos tributos “relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido”. Ou seja, a sucessão somente se dá em relação aos débitos atinentes à parcela (ou estabelecimento) adquirida. A sucessão, neste caso, não será universal, mas parcial.

Acerca da primeira hipótese de responsabilidade prevista (art. 133, I do CTN), trata-se de responsabilidade integral, que significa responsabilidade única e exclusiva do adquirente, que assume sozinho todas as obrigações tributárias relativas ao estabelecimento³⁶⁵. É a regra geral, que comporta a exceção prevista no art. 133, II.

Desta forma, caso o adquirente adquira o estabelecimento a título universal, será responsável pela universalidade dos débitos tributários. Caso o objeto do negócio seja apenas o estabelecimento como parcela da empresa ou sociedade empresaria, será responsável apenas pelos débitos tributários atinentes a esta parcela.

³⁶³FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. P. 88.

³⁶⁴*Ibidem*.

³⁶⁵XAVIER, Alberto. *Responsabilidade Tributária de Sucessores na Alienação de Estabelecimento*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 167, p. 7-17, agosto. 2009.

Entretanto, esta responsabilidade só é integral do adquirente se a hipótese descrita no inciso II não ocorrer. Ou seja, se o alienante do estabelecimento continuar com a exploração da atividade empresarial (critério da continuidade da empresa) ou se iniciar, dentro de seis meses contados da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo, este ficará com a responsabilidade (*lato sensu*) pelos débitos tributários, sendo a responsabilidade do adquirente apenas subsidiária, o que quer dizer que só se configurará no caso em que se verifique a impossibilidade de adimplemento pelo sujeito passivo direto.

A análise do inciso II do art. 133 pode ser destrinchada em duas partes.

O primeiro caso em que a responsabilidade do adquirente é apenas subsidiária (primeira parte do inciso II) segue o critério da continuidade da empresa adotado no art. 132 do CTN. Isso quer dizer que o critério de capacidade contributiva eleito, em regra, pelo CTN, para a fixação da responsabilidade tributária por sucessão empresarial, é a expressão econômica decorrente do exercício da empresa (atividade econômica com fins lucrativos).

O segundo caso de responsabilidade subsidiária do adquirente (segunda parte do inciso II do art. 133), entretanto, não segue o critério da continuidade da empresa. Esta hipótese prevê a manutenção do sujeito passivo direto como principal responsável pelos débitos tributários, a partir do critério de início de atividade, no mesmo ou em qualquer outro ramo, no prazo de seis meses.

Apesar de não se notar, de antemão, maiores problemas com o critério eleito, é importante notar que ele não se fixa no início da atividade empresarial, mas no corte temporal de seis meses. Isso porque o alienante que se encontrar na mesma situação, querendo iniciar nova atividade, se aguardar o prazo de seis meses da data da alienação, é sucedido pelo adquirente, que será pessoalmente responsável na forma do art. 133, I do CTN.

O grande problema é que a responsabilidade do adquirente, se integral e direta ou subsidiária, dependerá de um ato que não é seu, mas de um terceiro, que pode não ter qualquer relação consigo.

Um dos pressupostos de fato para a responsabilidade do terceiro será, portanto, o não início de atividade empresarial, pelo alienante, no prazo de seis meses, sem que o responsável tenha qualquer ingerência nesta condição, o que parece violar os limites estabelecidos pelo estatuto do contribuinte para a sujeição tributária.

Para Alberto Xavier, a finalidade do art. 133, II do CTN é reforçar as garantias do Fisco, caso o alienante mantenha uma vida econômica ativa, revelando capacidade contributiva³⁶⁶.

Questionável, entretanto, a possibilidade de ele se configurar o responsável ainda que o alienante inicie outra atividade no prazo de seis meses. Este critério destoa completamente daquele adotado pelo CTN no art. 132, tendo em vista que este pressupõe a continuidade da atividade (empresa), enquanto aquele se satisfaz apenas com o início de qualquer outra atividade num prazo (fixado sem qualquer critério também) de seis meses.

Dito isso, pode-se inferir a teleologia da do artigo 133, que visa a evitar que sejam utilizados artifícios, como o fechamento de uma empresa e a abertura de outra com a mesma finalidade, para exclusivamente se furtar de realizar o pagamento das obrigações tributárias assumidas pela primeira pessoa. Nesse sentido, a própria Lei Civil já traz alguns requisitos para evitar esse tipo de manobra, como é o caso dos artigos 1.144 a 1.146, que atribui uma séria de obrigações ao alienante, bem como a expressa autorização dos credores para realização da transação.

De acordo com Marçal Justen Filho, a relação de poder que caracteriza a responsabilidade decorrente da aquisição de estabelecimento industrial ou comercial pode ser verificada no adquirente em relação ao sujeito passivo, tendo em vista que aquele pode exigir deste a prova do adimplemento do dever de pagamento dos tributos. Se o adquirente deixa de exercer esse poder, torna-se responsável pelo tributo³⁶⁷.

Do ponto de vista do responsável, entretanto, a hipótese descrita na segunda parte do inciso II do art. 133, quando engloba o critério tempo, torna-se sem critério jurídico, incluindo, na hipótese de incidência da responsabilidade, fato completamente alheio ao próprio responsável, o que, certamente, questiona-se em face dos ditames constitucionais.

Apesar das injustiças que se possa notar nesta hipótese, o presente tópico propõe uma análise dogmática a respeito das hipóteses de incidência da responsabilidade tributária por sucessão empresarial, em razão da aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, que podem ser sintetizadas nos seguintes

³⁶⁶ XAVIER, Alberto. *Responsabilidade Tributária de Sucessores na Alienação de Estabelecimento*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 167, p. 7-17, agosto. 2009.

³⁶⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986. P. 297.

formatos. A análise crítica do critério adotado para eleição do responsável será objeto do item 4.4.

Responsabilidade integral do adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face da sociedade alienante + aquisição do estabelecimento ou fundo de comércio a qualquer título + cessação da atividade pelo alienante + não início de exploração da mesma ou de outra atividade pelo alienante no prazo de 6 meses;
- b) Consequente: o adquirente substitui o alienante no polo passivo de todas relações jurídicas tributárias, em caso de aquisição do estabelecimento a título universal, ou apenas das relações jurídicas tributárias relativas ao estabelecimento a título parcial.

Responsabilidade subsidiária do adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face da sociedade alienante + aquisição do estabelecimento ou fundo de comércio a qualquer título + continuidade da atividade pelo alienante ou início de exploração da mesma ou de outra atividade pelo alienante no prazo de 6 meses + verificação da impossibilidade de adimplemento pelo alienante;
- b) Consequente: o adquirente substitui o alienante no polo passivo de todas relações jurídicas tributárias, em caso de aquisição do estabelecimento a título universal, ou apenas das relações jurídicas tributárias relativas ao estabelecimento a título parcial.

Percebe-se, assim, que, apesar de algumas indicações confusas do CTN a respeito das hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão empresarial por ele previstas, é possível delinear o antecedente e consequente da norma de incidência de cada uma das principais hipóteses, o que é importante para que aqueles sujeitos envolvidos nos negócios jurídicos que geram sucessão empresarial tenham a exata consciência das condições para que responda pelas obrigações tributárias.

É importante salientar que há uma série de exceções para as hipóteses delineadas no presente trabalho que dizem respeito ao processo falimentar³⁶⁸. No entanto, essas exceções não serão tratadas no presente trabalho, pois envolvem abordagens peculiares sobre o direito falimentar não abrangidas neste corte epistemológico, que se propõe apenas a analisar a estrutura normativa das hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão empresarial em face do princípio constitucional da isonomia.

4.4 DOGMÁTICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL À LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

Após consolidadas as premissas do presente trabalho, é válido destacar a concepção ampla atribuída ao princípio da capacidade contributiva (capacidade econômica + aptidão para contribuir / relacionada a outros valores constitucionais) e sua posição como critério *prima facie* adotado para a aplicação do princípio da isonomia em matéria tributária.

Por esta razão, na análise dogmática da compatibilidade das regras de responsabilidade tributária por sucessão empresarial com o princípio constitucional da isonomia, o critério adotado para tal investigação será o princípio da capacidade contributiva.

Isso porque, no âmbito das operações que acarretam a sucessão empresarial, verifica-se que as normas de direito tributário não trazem uma regra geral aplicável a todos os sujeitos passivos, mas adota critérios de diferenciação, de forma que, a depender de como se aplique o critério, o sujeito passivo será um ou outro.

³⁶⁸ Art. 133. § 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I – em processo de falência; II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Tem-se aí uma discriminação entre os sujeitos passivos possíveis, que, a depender do critério utilizado, pode ser considerada ou não constitucional.

Nota-se que, como se está tratando de sucessão empresarial, a capacidade contributiva pode ser identificada através do próprio exercício da empresa, entre outros índices. Isso decorre da constatação de que o exercício da atividade empresarial tem como finalidade precípua a obtenção de lucros e, portanto, de riquezas além daquelas necessárias para a sua sobrevivência. A continuidade da empresa, portanto, é um índice de capacidade contributiva nas operações societárias.

Admitindo-se não ser o princípio da capacidade contributiva absoluto, podendo, portanto, em uma situação concreta, ceder a outro princípio que prepondere, apenas quando não for possível a sua aplicação, em caráter residual, buscar-se-á outro critério constitucional de diferenciação que possa tornar a norma válida.

Apenas em última *ratio* é que se pode concluir, no presente trabalho, que uma determinada norma é inválida, por ofensa ao princípio constitucional da isonomia.

A análise, portanto, parte da identificação dos sujeitos passivos possíveis, para, em seguida, averiguar o critério de discriminação utilizado pelas normas tributárias aplicáveis nos casos de sucessão empresarial.

4.4.1 Responsabilidade tributária das pessoas jurídicas de direito privado fusionadas ou incorporadas

Conforme já esclarecido, não se abordará a hipótese de transformação, pois não há dois sujeitos envolvidos nesta operação, mas apenas a mudança da forma de uma mesma sociedade empresaria. Não há que se falar, portanto, em responsabilidade tributária, em sentido estrito.

Também não se abordará a cisão, tendo em vista que o legislador não delineou as consequências jurídicas para esta operação em termos de responsabilidade tributária. Viu-se que é possível a aplicação da responsabilidade com determinadas limitações. No entanto, na presente análise dogmática, concentrar-se-á nas hipóteses de fusão e incorporação.

Na incorporação, tem-se dois sujeitos: a incorporadora e a incorporada. Mediante a operação de incorporação, a incorporada desaparece e reside apenas um sujeito, que é a incorporadora, que dará continuidade à empresa.

Neste caso, como a incorporada desaparece, é natural que não possa dar continuidade à empresa nem que detenha qualquer outro índice de capacidade contributiva, pelo menos a princípio.

O critério de diferenciação entre esses dois sujeitos (incorporadora e incorporada), para fins de definição da responsabilidade tributária, é a continuidade da empresa e a própria existência da incorporadora, em detrimento do desaparecimento da incorporada.

Neste caso, percebe-se que a eleição do responsável, a incorporadora, obedece às diretrizes da isonomia, haja vista que utiliza o critério da capacidade contributiva, através do índice continuidade da empresa.

No caso da fusão, pode-se dizer que há pelo menos três sujeitos: fusionadas (pelo menos duas) e a sociedade resultante da fusão. Diferente da incorporação, na fusão, ambas as sociedades fusionadas desaparecem, dando lugar a uma sociedade nova, resultante da operação.

Neste caso, também não se pode averiguar qualquer índice de capacidade contributiva permanente nas sociedades fusionadas (pelo menos a princípio), haja vista que deixam de existir com a operação.

A eleição do responsável, portanto, obedece ao mesmo critério utilizado na incorporação, qual seja, capacidade contributiva, através do índice continuidade da empresa, considerando que apenas a nova sociedade, resultante da fusão, dará continuidade à atividade empresaria.

No caso de sucessão empresarial por fusão e incorporação, dissecou-se a norma de incidência da responsabilidade da seguinte forma:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face das sociedades fusionadas ou transformadas + implementação dos atos de fusão e incorporação, nos termos do direito civil + continuidade da atividade empresária pela nova sociedade resultante da fusão ou incorporadora;
- b) Consequente: em razão da extinção das sociedades fusionadas ou incorporadas, estas serão substituídas no polo passivo das relações

tributárias correspondentes às suas obrigações pelas pessoas jurídicas resultantes dos atos de fusão e incorporação.

Neste caso, verifica-se que a aplicação do índice da continuidade da empresa (contemplando a capacidade contributiva) não gera qualquer discriminação entre sujeitos que se encontram na mesma situação jurídica. Todos aqueles que conferem continuidade à empresa serão tratados da mesma forma, tornando-se responsáveis tributários pelos débitos contraídos pela sucedida.

As regras de responsabilidade tributária por sucessão empresarial decorrente de incorporação e fusão, portanto, atendem ao princípio constitucional da isonomia, pois elegem os responsáveis com base na capacidade contributiva do sujeito, sem fazer discriminações arbitrárias entre sujeitos que se encontram em situação semelhante.

4.4.2 Responsabilidade tributária do sócio remanescente em caso de extinção da pessoa jurídica de direito privado

Como já verificado, a extinção da sociedade pode se dar com a finalidade de uma fusão ou incorporação ou pode ser pura e simples e, neste caso, algum sócio remanescente pode dar continuidade à atividade empresarial da sociedade extinta.

No caso de fusão e incorporação, o critério para eleição do responsável é compatível com o princípio constitucional da isonomia, conforme verificado no item 5.1 deste trabalho.

No presente tópico, analisar-se-á, principalmente, o critério de diferenciação entre os sujeitos no caso de extinção pura e simples, ou seja, aquela que não visa à fusão ou à incorporação.

No caso de dissolução pura e simples da sociedade com continuidade da exploração da atividade por um dos sócios, dissecou-se a norma de incidência da responsabilidade da seguinte forma:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face da sociedade dissolvida + dissolução da sociedade, com respectiva baixa e demais formalidades exigidas pela Lei Civil + continuidade da

exploração da atividade empresaria por um dos sócios sob a mesma ou outra razão, ou sob firma individual;

- b) Consequente: em razão da dissolução da sociedade, esta será substituídas no polo passivo das relações tributárias correspondentes às suas obrigações pelo sócio, ou pelo seu espólio, ou pela pessoa jurídica que representar a empresa individual a este relativa.

Nesse caso, identifica-se duas classes de sujeitos: a sociedade extinta e seus sócios. A responsabilidade dos sócios geralmente está enquadrada na classificação “responsabilidade de terceiros”, conforme artigo 134 (responsabilidade subsidiária dos sócios no caso de liquidação da sociedade) e artigo 135 do CTN (responsabilidade por ato ilícito do sócio-administrador da pessoa jurídica). Tais dispositivos não se enquadram no corte epistemológico do presente trabalho, já que este se ocupa da responsabilidade tributária por sucessão empresarial.

Assim, tem-se que a extinção da sociedade empresaria não é suficiente para responsabilizar os seus antigos sócios. No caso de extinção da sociedade empresaria, em regra, não há continuidade da empresa. Então, tem-se que a responsabilidade, em regra, permanece com a extinta sociedade, podendo os sócios serem responsabilizados nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN.

A sucessão empresarial, portanto, somente ocorrerá se um dos sócios ou seu espólio der continuidade à atividade empresaria. Tal hipótese está prevista no parágrafo único do artigo 132 do CTN. Isso ocorrerá inclusive nos casos de fusão e incorporação, na hipótesede um dos sócios (ou o seu espólio) da sociedade fusionada ou incorporada dar continuidade à empresa.

Neste caso, o critério para eleição do responsável é, novamente, a continuidade da empresa, que é um índice de capacidade contributiva e, portanto, um critério para um tratamento isonômico.

Desta forma, a responsabilidade *lato sensu* permanecerá com a classe de sujeito “sociedade extinta” se nenhum dos sócios ou seu espólio der continuidade à empresa. Se tal ocorrer, haverá sujeição passiva indireta, na modalidade responsabilidade, daquele sócio (ou espólio) que der continuidade à atividade empresaria.

A discriminação que se verifica, nesta hipótese, se dá entre a sociedade extinta e os sócios remanescentes e entre sócios de sociedades extintas. A discriminação entre os sócios de sociedades extintas se justifica pelo fato de que o

sócio que dá continuidade à empresa encontra-se em situação diversa daquele que assim não procede. Desta forma, aquele sócio atrai para si o índice de capacidade contributiva, torna-se responsável pelos tributos da extinta sociedade. Justifica-se, portanto, o tratamento diferenciado entre esses sócios que se encontram em situações completamente distintas no que diz respeito à capacidade contributiva.

A hipótese de responsabilidade tributária nos casos de extinção da pessoa jurídica de direito privado, portanto, não ofende o princípio constitucional da isonomia, haja vista que o critério adotado para a discriminação entre os sujeitos passivos (indiretos) é a capacidade contributiva.

Note-se que a presente hipótese também se aplica para o caso de extinção da sociedade para fusão e incorporação, em que as sociedades resultantes da fusão e incorporação não derem continuidade à empresa e assim o fizer um dos seus sócios. Neste caso, não se aplica o regramento disposto no item 5.1 do presente trabalho, mas o presente.

4.4.3 Responsabilidade tributária do adquirente e do alienante de estabelecimento comercial ou fundo de comércio

4.4.3.1 Análise crítica da situação jurídica dos sujeitos

Já se ressaltou que a alienação do estabelecimento a qual se refere o art. 133 do CTN pode se dar a título universal ou parcial. A responsabilidade tributária, portanto, será universal ou recairá sobre os tributos relativos à parcela do patrimônio (material ou imaterial) alienado, conforme for a hipótese.

No que diz respeito aos sujeitos, na alienação do estabelecimento empresarial, identificam-se duas categorias: alienante e adquirente.

As normas que contemplam a hipótese de alienação de estabelecimento ou fundo de comércio foram dissecadas da seguinte forma:

Responsabilidade integral do adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio:

- c) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face da sociedade alienante + aquisição do estabelecimento ou fundo de comércio a qualquer título + cessação da atividade pelo alienante + não início de exploração da mesma ou de outra atividade pelo alienante no prazo de 6 meses;
- d) Consequente: o adquirente substitui o alienante no polo passivo de todas relações jurídicas tributárias, em caso de aquisição do estabelecimento a título universal, ou apenas das relações jurídicas tributárias relativas ao estabelecimento a título parcial.

Responsabilidade subsidiária do adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio:

- c) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face da sociedade alienante + aquisição do estabelecimento ou fundo de comércio a qualquer título + continuidade da atividade pelo alienante ou início de exploração da mesma ou de outra atividade pelo alienante no prazo de 6 meses + verificação da impossibilidade de adimplemento pelo alienante;
- d) Consequente: o adquirente substitui o alienante no polo passivo de todas relações jurídicas tributárias, em caso de aquisição do estabelecimento a título universal, ou apenas das relações jurídicas tributárias relativas ao estabelecimento a título parcial.

As regras de responsabilização, portanto, são fixadas de forma a atingir ou o alienante ou o adquirente. No entanto, é preciso reforçar que a responsabilidade, em sentido estrito, do adquirente não depende apenas da sua aquisição ou de qualquer outro ato seu, mas está relacionada com decisões do alienante posteriores à operação de alienação.

Da mesma forma, a manutenção da responsabilidade do alienante está relacionada a decisões empresariais deste, posteriores à alienação, que não necessariamente possuem qualquer correspondência com o estabelecimento alienado ou sua atividade empresarial.

Destaca-se, nesta hipótese, que há uma discriminação entre os adquirentes de estabelecimento ou fundo de comércio, tendo em vista que estes só serão responsáveis se o alienante não continuar a empresa ou não iniciar a mesma ou outra atividade no prazo de seis meses.

A seguir analisar-se-á qual o critério que o legislador utilizou para a sujeição passiva do alienante ou do adquirente.

4.4.3.2 Identificação do critério de diferenciação

Na hipótese do art. 133, I, do CTN, a responsabilidade é integral do adquirente se o alienante cessar a exploração da empresa. Neste caso, percebe-se que o critério para a eleição do adquirente como responsável é o da continuidade da atividade empresarial, que, como já verificado, corresponde a um índice de capacidade contributiva e, portanto, está de acordo com o princípio constitucional da isonomia. O alienante cessa a atividade e, portanto, deixa de demonstrar capacidade contributiva, e o adquirente continua e, portanto, atrai para si esse índice.

Neste caso, não há, portanto, qualquer discriminação entre os adquirentes de estabelecimento que dão continuidade à atividade empresarial, cessada pelo alienante.

Já no caso do art. 133, II do CTN, o critério não é facilmente identificado. Isso porque tal dispositivo continua atribuindo responsabilidade ao adquirente, mas desta vez subsidiária, eis que elege o alienante como responsável (*lato sensu*) no caso em que este continue a empresa ou a inicie no prazo de seis meses da alienação, na mesma ou em outra atividade empresarial.

Poder-se-ia, mediante uma análise superficial, identificar o critério da continuidade da empresa. No entanto, este critério somente pode ser identificado na restrita hipótese de o alienante continuar a mesma atividade empresarial, caso em que, apesar de alienar o estabelecimento ou fundo de comércio, permanece com o índice de capacidade contributiva, tendo em vista que persegue o lucro mediante continuidade de uma atividade que já existia. Neste caso, faz sentido jurídico que a responsabilidade (em sentido estrito) do adquirente seja apenas subsidiária, pressupondo que este também explorará a mesma atividade. Apesar de o adquirente também demonstrar uma certa continuidade, o índice demonstrado pelo alienante acaba se destacando, pois a sua continuidade na exploração da atividade fica mais evidente do que a do adquirente que a iniciará partindo do estabelecimento ou fundo de comércio.

No entanto, na hipótese de o alienante iniciar a mesma atividade ou qualquer outra, ainda que em outro ramo, no prazo de seis meses, não demonstra necessariamente uma continuidade. Além disso, a responsabilidade será integralmente atribuída ao adquirente em razão de uma decisão sobre a qual não tem qualquer ingerência ou influência, qual seja, a decisão do alienante de iniciar a mesma atividade ou qualquer outra no prazo de seis meses.

Quando o legislador possibilita que a suposta “continuidade” se configure ainda que o alienante inicie atividade em outro ramo empresarial, desde que isso se dê em um prazo de seis meses, já demonstra que o critério adotado não é o mesmo.

Isso porque, ao iniciar uma atividade empresaria em outro ramo, não representa, necessariamente, que tudo o que já havia implementado na exploração da atividade anterior influencie na persecução pelo lucro desta nova atividade. O alienante pode iniciar outra atividade, justamente, por não haver obtido capacidade econômica suficiente para fomentar a atividade anterior.

Não há, portanto, continuidade da empresa quando o alienante vende o estabelecimento ou fundo de comércio e inicia atividade em outro ramo dentro do prazo de seis meses.

Do ponto de vista do adquirente, a sua configuração como responsável depende de uma decisão do alienante posterior à operação que gerou a suposta sucessão empresarial. Ou seja, um dos pressupostos para a responsabilidade do adquirente é a omissão do alienante em iniciar a mesma ou outra atividade empresaria, no prazo de seis meses.

Outro questionamento a ser levantado para identificação do critério para eleição do sujeito passivo é por que o início da mesma atividade imediatamente após os seis meses não representa continuidade da empresa e a ocorrida imediatamente antes de completos os seis meses é uma continuidade.

Disso se depreende que o critério adotado para eleição do alienante ou adquirente como responsável, na hipótese de o alienante iniciar ou não a mesma ou outra atividade empresarial, é basicamente o tempo, qual seja, seis meses.

Assim, se qualquer atividade for iniciada pelo alienante no prazo de seis meses este será o responsável principal e o adquirente responderá apenas subsidiariamente, mas se o alienante não iniciar qualquer atividade ou aguardar seis meses para o seu início, a responsabilidade será integral do adquirente.

Além disso, há uma discriminação entre os próprios adquirentes de estabelecimento ou fundo de comércio. Aqueles que adquirem o estabelecimento ou fundo de comércio de alienante que não inicia qualquer atividade no prazo de seis meses serão integralmente responsáveis, mas aqueles que adquirem estabelecimento ou fundo de comércio de alienante que inicia qualquer atividade no mesmo prazo, é apenas responsabilizado de forma subsidiária.

O critério tempo não representa um índice de capacidade contributiva. Isso porque, além de não possuir qualquer relação com a capacidade econômica do sujeito, não indica a contemplação de algum valor ou objetivo constitucional do Estado a ser conquistado mediante atribuição de aptidão ou não para contribuir. O sujeito não passa a ser mais ou menos apto a contribuir com os gastos públicos conforme o passar do tempo pura e simplesmente, sem qualquer outro índice.

Há de se concordar, neste aspecto, com Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem a adoção o fator “tempo” como critério de *discrímen* sem fomento jurídico satisfatório desrespeita a exigência de que o traço diferencial para promover a discriminação entre pessoas seja nelas mesmas residentes. Ou seja, o critério tempo, por não residir nas pessoas discriminadas, “não é jamais um critério diferencial, ainda que em primeiro relanço aparente possuir este caráter”³⁶⁹.

Desta forma, depreende-se que o critério tempo identificado após a dissecação da norma de responsabilidade tributária na alienação de estabelecimento ou fundo de comércio (art. 133, II o CTN) não representa um índice de capacidade contributiva nem de qualquer critério que porventura possa se adotar para a discriminação entre os possíveis sujeitos (alienante e adquirente).

O fator tempo não está relacionado a alguma característica do sujeito, ou a alguma situação na qual se enquadre, ou diz respeito a qualquer decisão que o sujeito possa vir a tomar. É um fator externo sem qualquer relação direta com a situação jurídica do sujeito passivo.

Assim, a hipótese prevista no art. 133, II, do CTN, ao adotar o fator tempo como critério para eleição do responsável na hipótese de alienação de estabelecimento ou fundo de comércio, ofende o princípio constitucional da isonomia, sendo, portanto, uma hipótese inconstitucional, devendo ser extirpada do ordenamento jurídico.

³⁶⁹MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. P. 29/30.

4.4.4 Um paralelo entre o tratamento normativo conferido na sucessão empresarial por alienação de estabelecimento ou fundo de comércio (art. 133 do CTN) e na definição de condições para a responsabilidade de terceiro (art. 135 do CTN)

Conforme já se salientou, o art. 135 do CTN trata de responsabilidade de terceiro e não da modalidade responsabilidade por sucessão empresarial, que é o objeto do presente estudo. No entanto, a proposta de se traçar um paralelo entre a responsabilidade disposta no art. 135 (de terceiros) e a responsabilidade disposta no art. 133, II do CTN (por alienação de estabelecimento) decorre da possibilidade de visualizar a eleição de outros critérios isonômicos para a responsabilização, a fim de ratificar a inconstitucionalidade do dispositivo em estudo.

De acordo com o art. 135 do CTN, “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”: as pessoas previstas no art. 134, incluindo aí os sócios no caso de liquidação da sociedade, os mandatários, prepostos ou empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Trata-se, basicamente, da responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica de direito privado, tendo em vista que, para a configuração da responsabilidade, é necessário que o sujeito pratique atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, ele precisa ter poderes para praticar os referidos atos.

Poder-se-ia, a princípio, dissecar a norma de incidência da responsabilidade de terceiros com base no art. 135 do CTN da seguinte forma:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias não adimplidas em face da sociedade + prática de ato, pelo gestor, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;
- b) Consequente: o gestor, seja ele sócio, empregado etc., compõe o polo passivo das relações jurídicas tributárias, decorrentes de sua gestão.

Neste caso, os sujeitos identificados são: sociedade empresaria (ou pessoa jurídica de direito privado) e o administrador da sociedade.

O administrador somente será responsabilizado pelos seus próprios atos, no caso de agir com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

O critério para eleição do responsável que se identifica é a preservação da boa-fé nas relações empresariais, através da valorização do gestor como responsável pelo estrito cumprimento das regras empresariais. Tal princípio aponta para uma aptidão deste terceiro para contribuir com os gastos públicos, em decorrência dos seus atos ilícitos. Apesar de não se vislumbrar necessária capacidade econômica, há aí uma aptidão para contribuir em decorrência da violação ao princípio da boa-fé nas relações empresariais.

Em sentido amplo, portanto, o critério para a eleição do terceiro é o da capacidade contributiva, que este adquire ao praticar um ato ilícito empresarial. Não ofende, portanto, o princípio constitucional da isonomia.

Apesar de não ser evidente o critério constitucional adotado para eleição do responsável, é possível se extrair a partir da concepção ampla do princípio da capacidade contributiva adotado no presente trabalho.

No caso da responsabilidade tributária em decorrência da alienação do estabelecimento ou fundo de comércio (art. 133, II do CTN), o critério é apenas o tempo, sem fomento jurídico para a discriminação. Apenas com o critério de seis meses para o início da atividade empresarial pelo alienante, para que este permaneça responsável pelos tributos decorrentes daquele estabelecimento, não se identifica a contemplação de qualquer valor constitucional para a atribuição para si ou para o adquirente da aptidão para contribuir.

A fim de consolidar o presente paralelo, traz-se, novamente, a dissecação da norma de incidência da responsabilidade tributária na alienação do estabelecimento ou fundo de comércio descrita no art. 133, II do CTN:

Responsabilidade integral do adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face da sociedade alienante + aquisição do estabelecimento ou fundo de comércio a qualquer título + cessação da atividade pelo alienante + não início de exploração da mesma ou de outra atividade pelo alienante no prazo de 6 meses;
- b) Consequente: o adquirente substitui o alienante no polo passivo de todas relações jurídicas tributárias, em caso de aquisição do estabelecimento a

título universal, ou apenas das relações jurídicas tributárias relativas ao estabelecimento a título parcial.

Responsabilidade subsidiária do adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio:

- a) Antecedente: pendência de obrigações tributárias ainda não adimplidas em face da sociedade alienante + aquisição do estabelecimento ou fundo de comércio a qualquer título + continuidade da atividade pelo alienante ou início de exploração da mesma ou de outra atividade pelo alienante no prazo de 6 meses + verificação da impossibilidade de adimplemento pelo alienante;
- b) Consequente: o adquirente substitui o alienante no polo passivo de todas relações jurídicas tributárias, em caso de aquisição do estabelecimento a título universal, ou apenas das relações jurídicas tributárias relativas ao estabelecimento a título parcial.

O ponto crucial, portanto, é o critério temporal, apesar de não estar tão bem delineado quanto na hipótese da responsabilidade de terceiro prevista pelo art. 135 do CTN.

Percebe-se, assim, que tanto na responsabilidade de terceiros (art. 135 do CTN), quando na responsabilidade por sucessão empresarial na alienação de estabelecimento ou fundo de comércio (art. 133, II do CTN), os critérios para diferenciação e, portanto, para eleição do responsável tributário, não são facilmente extraídos das disposições normativas.

Mediante a análise das respectivas normas de incidência, dissecando-se todos os seus aspectos, verifica-se que, no primeiro caso, o critério é a proteção da boa-fé nas relações empresariais, enquanto no segundo caso, o critério que prevalece é o tempo.

Desta forma, ratifica-se o posicionamento de que, entre os possíveis sujeitos passivos, na hipótese de alienação de estabelecimento ou fundo de comércio, o critério utilizado para a definição de qual deles será o responsável tributário não corresponde a um critério para a aplicação do princípio constitucional da isonomia. Há uma discriminação entre adquirentes que não corresponde a um critério jurídico.

Como foi definido no presente trabalho, para a verificação da correspondência de determinada norma com o princípio da isonomia, há de se verificar o critério de comparação (discriminação) entre os sujeitos. A utilização do

critério tempo, portanto, sem qualquer fomento jurídico, jamais pode figurar como possível para a eleição do responsável entre os diversos sujeitos passivos possíveis.

O critério que deve ser utilizado, nos casos de responsabilidade tributária por sucessão empresarial, como visto, deve ser, preferencialmente, o da continuidade da empresa, expressão de capacidade contributiva nessas operações. Continuidade da empresa diz respeito à atividade empresarial que já estava sendo fomentada antes da operação que resultou em sucessão empresarial, assim como, no caso concreto, deve-se perquirir se houve realmente continuidade, ou se o que houve foi o início da mesma ou nova atividade empresarial, de forma originária.

O critério tempo, entretanto, mostra-se completamente destoante das limitações ao poder de tributar, ofendendo, portanto, o princípio constitucional da isonomia.

5 CONCLUSÃO

Entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o princípio da isonomia ganha destaque, em razão da constatação de que, na instituição e cobrança de tributos, geralmente, o Estado exerce uma discriminação entre as possíveis pessoas que podem figurar no polo passivo das relações tributárias, elegendo umas em detrimento de outras.

Além disso, quando a relação jurídica tributária é formada com outra pessoa que não aquela que tem relação direta e pessoal com o fato gerador, na condição de responsável tributário (responsabilidade tributária em sentido estrito), o antecedente normativo para que aquela determinada pessoa figure como responsável na relação jurídica, em lugar ou com o contribuinte, pode também incorrer em discriminação.

Nestes casos, há de se perquirir, em primeiro lugar, se a discriminação é realizada entre sujeitos que se encontram em situações jurídicas distintas e, ainda, se o critério para a distinção destas situações é, realmente, jurídico e apto para discriminá-las.

No presente trabalho, verificou-se que o critério geralmente adotado para a discriminação dos sujeitos em matéria tributária é o princípio da capacidade contributiva. Este critério é aplicado desde a previsão da materialidade da hipótese de incidência, passando pela eleição do sujeito passivo, em detrimento dos demais

sujeitos possíveis, até funcionar como uma limitação ao aspecto quantitativo da relação jurídica tributária, para que o tributo não funcione com efeito confiscatório.

Verificou-se que, no que diz respeito às regras de responsabilidade tributária por sucessão empresarial extraídas de enunciados do CTN, o critério da capacidade contributiva é utilizado através do índice da continuidade da empresa, que demonstra a aptidão de determinado sujeito para contribuir, seja na condição de contribuinte, seja na condição de responsável.

Assim, percebeu-se que, na maioria das normas, não há discriminações entre sujeitos passivos que se encontram em situações semelhantes, sendo o critério para identificar essas situações, em regra, a continuidade da empresa.

É assim que, na fusão e incorporação, elege-se, como responsável tributário pelos débitos contraídos até a data da fusão e incorporação, as empresas resultantes da fusão e as incorporadoras, respectivamente, desde que os sócios das empresas fusionadas e incorporadas cessem a atividade correspondente.

Se um dos sócios, ou seu espólio, der continuidade à atividade, este será eleito o responsável tributário, tendo em vista que a continuidade, neste caso, é mais evidente do que a da empresa resultante da fusão ou incorporação. Esta mesma regra se aplica ao caso em que há extinção da pessoa jurídica de direito privado, pura e simples, sem a finalidade de fusão ou incorporação.

A discriminação se dá, portanto, entre pessoas que se encontram em situações diversas, em que uma demonstra maior capacidade contributiva que a outra, em decorrência de demonstrar o índice da continuidade da empresa. As discriminações, portanto, não ofendem o princípio da isonomia tributária.

O problema está na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão empresarial na alienação de estabelecimento ou fundo de comércio, em que se verifica discriminações entre sujeitos que se encontram na mesma situação jurídica, sem que se observe um critério isonômico para essa discriminação.

Isso porque, na alienação de estabelecimento ou fundo de comércio, o adquirente será responsável tributário e integrará o polo passivo da relação jurídica tributária. No entanto, essa responsabilidade se dá de forma integral, se o alienante cessar a atividade, e será subsidiária (ou seja, aplicada apenas na impossibilidade de cumprimento pelo alienante) se o alienante continuar a atividade ou inicia-la no prazo de seis meses, no mesmo ou em outro ramo da atividade.

O índice demonstrativo de capacidade contributiva nas operações de que resulta a sucessão empresarial, qual seja, continuidade da empresa, não é facilmente identificado na segunda situação, em que se averigua se o adquirente será responsável integralmente ou subsidiariamente.

Em primeiro lugar, porque o início da atividade em outro ramo não indica continuidade da atividade originariamente exercida. Em segundo lugar, porque não há qualquer juridicidade no critério temporal adotado, que diferencie uma suposta continuidade daquele alienante que inicia a atividade no prazo de seis meses e aquele que a inicia depois dos seis meses.

O critério, portanto, adotado pelo CTN para a configuração do adquirente de estabelecimento ou fundo de comércio como responsável tributário, como resultado desta operação é o tempo, o prazo de seis meses, que não tem qualquer correspondência jurídica para discriminar sujeitos.

Neste caso, a discriminação não se dá apenas entre alienante e adquirente, que, de fato, encontram-se em situações diversas, mas principalmente, é verificada entre adquirentes que se encontram na mesma situação, posto que, para não serem responsáveis, integralmente, pelos débitos da empresa cujo estabelecimento ou fundo de comércio foi adquirido, dependem que o alienante inicie qualquer atividade empresarial no prazo de seis meses.

Assim, o adquirente de um alienante que aguardou o prazo de seis meses não será responsável tributário integral, mas apenas subsidiário, e o adquirente de um alienante que iniciou qualquer atividade neste prazo será responsável integral.

Logo de início, verifica-se que não há correspondência entre o índice temporal (seis meses) e o princípio da capacidade contributiva, como se o alienante mantivesse essa capacidade por apenas seis meses.

Apesar da adoção, no presente trabalho, de uma concepção ampla do princípio da capacidade contributiva, que vai além da capacidade econômica, para contemplar outros valores e objetivos constitucionais como demonstrativos de aptidão para contribuir, neste caso, não se verifica a contemplação de qualquer valor ou objetivo constitucional.

Note-se que, ainda que se optasse pela concepção residual, de que outros critérios, que não a capacidade contributiva, podem funcionar para a aplicação da isonomia em matéria tributária, mesmo assim não se encontrará o critério utilizado para este caso.

Neste campo residual, geralmente, os critérios que são identificados estão relacionados com finalidades extrafiscais dos tributos, ou seja, decorrem de objetivo estatal de estimular ou desestimular comportamentos ou situações jurídicas, mediante a instituição, majoração ou desoneração de tributos.

Ainda que se admita que tais critérios não correspondem à capacidade contributiva, porque não se relacionam com a mera repartição do ônus público, mas objetivam outras finalidades estatais, não se verifica qualquer comportamento ou situação a ser fomentada com esta regra.

Forçando a identificação de um comportamento a ser estimulado ou desestimulado por esta regra, o único que se poderia identificar seria desestimular o alienante de estabelecimento ou fundo de comércio que continue com a atividade empresarial ou a inicie no prazo de seis meses, no mesmo ou em outro ramo. Isso porque, se o alienante se mantiver omissivo, a sua responsabilidade (em sentido lato) será transferida pelo adquirente, que responderá integralmente pelos tributos correspondentes ao estabelecimento ou fundo de comércio alienados (responsabilidade em sentido estrito).

Não se verifica, portanto, o objetivo do Estado em desestimular este comportamento por parte do alienante. Muito pelo contrário. Ao que parece, esse seria um comportamento a ser fomentado pelo Estado, que deve incentivar a atividade empresarial e respeitar a livre iniciativa.

Admitir que o objetivo da regra que condiciona o prazo de seis meses para que o alienante inicie alguma atividade empresarial, para responsabilizar ou não o adquirente, seria extrafiscal, para desestimular o comportamento do alienante, é completamente destoante dos objetivos do Estado e, portanto, da Constituição, inclusive no que diz respeito aos direitos fundamentais. O critério temporal utilizado, portanto, também não é identificado como extrafiscal.

O critério para discriminação entre os adquirentes de estabelecimento ou fundo de comércio não corresponde ao critério da capacidade contributiva nem qualquer outro que possa indicar um objetivo extrafiscal do Estado, o que apenas ratifica a concepção defendida no presente trabalho de que o tempo não é um critério apto para a aplicação da isonomia.

A discriminação realizada pela norma insculpida no art. 133, II do CTN é, portanto, inconstitucional, por ofensa ao princípio constitucional da isonomia, tendo em vista que contempla uma discriminação entre sujeitos passivos que somente se

encontram em situações diferentes, em razão do critério tempo, o que é desprovido de qualquer argumentação jurídica em favor da sua manutenção no ordenamento.

REFERÊNCIAS

AIACHE, Rodrigo Cordeiro. *Princípios constitucionais tributários*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

APPIO, Eduardo. *Direito das minorias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

ARISTÓTELES. *Ética a nicômaco*. 4ª Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Responsabilidade por sucessão empresarial. Responsabilidade da empresa sucessora por penalidades decorrentes de faltas cometidas pela empresa sucedida. Exame da abrangência do art. 132 do Código Tributário Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 187, p. 119-131, abr/2011.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 192, p. 113-131, set/2011.

_____. *A sujeição passiva tributária na jurisprudência do STF*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 201, p. 135-148, jun/2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTREL, Sérgio. *Fusões e aquisições*. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Publicada no Diário Oficial da União n. 191-A, de 5-10-1988.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm.

BRASIL. Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis nos 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.128, de 28 de junho de 2005, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 10.260, de 12 de julho de 2001, 6.194, de 19 de dezembro de 1974, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 5.917, de 10 de setembro de 1973, 8.402, de 8 de janeiro de 1992, 6.094, de 30 de agosto de 1974, 8.884, de 11 de junho de 1994, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.706, de 14 de setembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 11.119, de 25 de maio de 2005, 11.311, de 13 de junho de 2006, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do Decreto-Lei no 2.433, de 19 de maio de 1988; e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111482.htm.

BRASIL. Lei n. 11.945, de 04 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11945.htm.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562276 (Paraná). Recorrente: União. Recorrido: Owner`s Bonés Promocionais Ltda. ME. Relator Min. Ellen Gracie. Brasília, DJe nº 27, 09/02/2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>.

BRITO, Edvaldo Pereira de. *Aspectos constitucionais da tributação*. In: Vertentes do Direito Contemporâneo. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

_____. *Capacidade contributiva*. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias. N. 14, p. 319-329, 1989.

_____. *Limites da Revisão Constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1993.

_____. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias. N. 18, p. 553-569, 1993.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 167, p. 39-54, ago/2009.

CANARIS. Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3 ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Sobre os princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Revista dos Tribunais Revista de Direito Tributário, v.15, n.55, p.143-155, jan./mar.1991.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. Vol. 2. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Judith Martins. *Comentários ao novo Código Civil*. Vol. V, tomo I: do direito das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011.

Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. Disponível em
<<http://www.dicionariodoaurelio.com/Responsabilidade.html>> Acesso em: 05 mai.2013.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003.

_____. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio; DINIZ, Maria Helena; GEORGAKILAS, Ritinha Alzira Stevenson. *Constituição de 1988: Legitimidade, Vigência e Eficácia, Supremacia*. São Paulo: Editora Atlas, 1989.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. *Teoria da norma jurídica*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. *Sucessões*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JARACH, Dino. *O fato imponible (teoria geral do direito tributário substantivo)*. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

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

_____. *Teoria Pura do Direito*. 8ª ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

_____. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ED., Trad. Jose Lamengo. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO NETO, A.L. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sucessão tributária e a figura desconsiderativa*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 165, p. 135-146. Junho. 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

_____. *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais* 1ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

MITA, Enrico De. *O princípio da capacidade contributiva*. In Princípios e Limites da tributação. Coord. Roberto Ferraz. Roberto Ferraz (Coord). São Paulo: QuartierLatin, 2005, p. 221-256.

MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

OLIVEIRA JUNIOR, Alberto Lopes de. *Responsabilidade tributária frente aos débitos de ICMS em uma cisão parcial de sociedade empresaria*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 201, p. 28-36, jun/2012.

OLIVEIRA, José Domingos. *Constituinte e princípio da capacidade contributiva*. Revista de Direito Tributário. São Paulo. Vol. 11, n. 40, p. 185-189, abr/jun 1987.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário: capacidade contributiva*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 211, p. 147-54, 2013.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

- POTHIER, Robert Joseph. *Tratado das obrigações*. Campinas: Servanda, 2002.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- RIBEIRO, João Ricardo de Azevedo. *Notas sobre reorganizações societárias*. In: FINKELSTEIN e PROENÇA (coord.). *Direito Societário: Gestão e Controle*. São Paulo: Saraiva, 2008. P. 214-247.
- SARMENTO, Daniel. *Interesses Públicos vs. Interesses Privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional*. In: SARMENTO (coord.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. P. 23-116.
- SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. *A obrigação como processo*. São Paulo: Bushatsky, 1976.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 24ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *A evolução dos direitos fundamentais*. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais. Vol. 6, p. 541-558, 2005.
- _____. *Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais. Vol. 1, p. 607-630, 2003.
- _____. *O proporcional e o razoável*. Revista dos Tribunais. Nº 798, p. 25-50, 2002.
- TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como critério de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directos e indirectos*. Heleno Torres (coord). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Renovar, 2000.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- XAVIER, Alberto. *Responsabilidade Tributária de Sucessores na Alienação de Estabelecimento*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 167, p. 7-17, agosto. 2009.
- XAVIER, Alberto P. *O negócio indirecto em direito fiscal*. Lisboa: Livraria Petrony, 1971.