



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

ROBSON SANT'ANA DOS SANTOS

A FIGURA DOS ADMINISTRADORES E SUA RESPONSABILIDADE
FACE AO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

SALVADOR

2007



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO

ROBSON SANT'ANA DOS SANTOS

**A FIGURA DOS ADMINISTRADORES E SUA RESPONSABILIDADE FACE AO
ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Direito, da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na Área de Concentração em Direito Público,

Orientador: Professor Doutor Edvaldo Brito.

SALVADOR

2007

-

ROBSON SANT'ANA DOS SANTOS

**A FIGURA DOS ADMINISTRADORES E SUA RESPONSABILIDADE FACE AO
ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Dissertação aprovada como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, pela seguinte Banca Examinadora:

Orientador

Prof. Dr. Edvaldo Pereira Brito
UFBA

Salvador, 31 de janeiro de 2007

-

(...)

“E o homem será sempre um grande bobalhão,
Como no dia primeiro em que houve a Criação.

Bem melhor viveria um ser tão franzino,
Não lhes tivesses dado o lampejo divino,
Que se chama Razão, e que o faz mais brutal
Do que todos os bichos do reino animal”.

(...)

Goethe, meu amigo, de alguma forma algo vos há escapado.

O seu pensamento se torna incompleto e até mesmo errado,

Pois não conhecestes este Samuel de que vos falo,
Amigo, companheiro, pai e grande mago deste universo,
Universo este às vezes injusto, iníquo e como agora perverso.

A grande obra universal despede-se chorosa de um herói.

Este sim, alma boa, cristalina, exemplar e divina.

Um verdadeiro menestrel, não de cordel, mas da vida.

Óh que impiedosa vida! E quão cruel é esta despedida!

A saudade que nos lega é tremenda.

A dor que comprime nosso amor é estupenda.

Sufoca, esfola, dilacera nosso peito e coração.

Mas o lampejo divino,

Há de reconhecer, sem excitação

Desvelando no poeta alemão uma pequena imperfeição:

Samuel como uma indubitável e tremenda exceção.

(Texto produzido por Ildo Fucs, em 11/12/06, em homenagem a Samuel Fucs.)

AGRADECIMENTOS

Neste momento final da dissertação fico pensando como posso agradecer a todas as pessoas que de forma direta ou indireta ajudaram-me na construção deste trabalho até porque não foram poucas. No entanto, limito-me àquelas que, nestes últimos anos, estão mais próximas e me auxiliaram nesta difícil jornada.

Primeiramente aos meus pais, Milton Gonzaga e Ozilda Sant'Ana, que me ensinaram a entender a realidade da vida e o da ser humano e, conseqüentemente, prepararam-me para os mais difíceis caminhos que eu iria enfrentar ao longo da minha jornada.

Aos meus irmãos Isabeli, Lucas e Silvana que, sem dúvida, junto com os meus pais, deram-me o alicerce necessário para o resultado final deste trabalho. Cada letra, palavra ou expressão desta monografia possui um pouco das lições que vocês me ensinaram.

A Camila, a minha eterna namorada, que nestes últimos anos ensinou-me o que é viver e amar fazendo me tornar uma pessoa mais alegre e mais determinada. Agradeço a todos os Santos por ter conhecido uma pessoa tão maravilhosa.

Ao ídolo e amigo Arx Tourinho (*in memoriam*) que deixou um legado imensurável a todos nós que fomos alunos deste inefável professor.

Agradeço, também, ao Prof. Edvaldo Brito. Mais do que um mero orientador de monografia; mas também aquele que quando vi pela primeira vez (aos dez anos de idade) percebi que é possível alcançar aquilo que você deseja mesmo com todas as adversidades que a vida possa apresentar. Sinceramente lhe agradeço, pois conforme havia lhe dito na primeira aula de Constitucional: “É um honra ter sido seu aluno”, por tudo que você representa em minha vida.

Aos Professores Paulo Pimenta e Saulo Casali. Aquele pelas calorosas e deliciosas discussões em Hermenêutica Constitucional e este pelo apoio no ingresso desta Pós Graduação em Direito da UFBA e, conseqüentemente, pela grande experiência adquirida ao longo destes 02 anos de curso.

Ao amigo, colega, irmão, sócio José Amando, por toda a competência, sensibilidade e pelo apoio em minha vida em todos os momentos. Saiba que você realmente mora em meu coração e, sem dúvida, será um grande líder desta nova geração que se desencadeia.

Ao prof. Raimundo Andrade. Realmente um verdadeiro amigo que, incondicionalmente, me apoiou em momentos delicados de minha vida e sempre esteve ao meu lado ensinando-me, como um verdadeiro professor, os percalços da vida. De coração, um muito obrigado.

A Sara a minha eterna amiga e secretária. Aquela que manda no escritório e que sempre alegra nossos dias com o seu mais lindo sorriso e com a alegria que contagia todo o nosso ambiente de trabalho. A Ana Paula que com sua linda energia fez iluminar as nossas vidas tornado nossos sonhos cada vez mais próximo de serem realizados. A Bruno, Luiz, Alexandre e Cássia companheiros e amigos nesta luta forense.

A Samuel Fucs (*in memoriam*), Gilda Fucs e Ildo Fucs, verdadeiros amigos que tenho a honra de conviver e aprender os pentagramas existentes em nossa vida. As lições que aprendo com vocês são imensuráveis e guardarei por toda a minha existência.

Ao eterno amigo dos alunos: Jovino. Meu velho, você é uma pessoa fantástica e um espelho de ser humano. Cada vez mais entendo por que você é uma pessoa tão venerada, além dos funcionários que administram o Mestrado que sempre foram muito prestativos.

Aos colegas de magistério das Faculdades Jorge Amado, representados nas pessoas amigas. Paloma, pela a confiança em meu trabalho, Cinzia, Ana Beatriz, Antônio Vieira, Elmir, Clóvis, Requião, Rita Torinho, Cristiana Graça, Roberto Gomes e Isabela Fadul.

Aos casais amigos Ponciano e Sandra, Uira e Leila. Os dois primeiros que tenho o mais profundo respeito e cujas lágrimas saltam aos olhos quando lembro o quanto são importantes em minha vida. Os dois últimos por, em tão pouco tempo, ensinarem-me o verdadeiro sentido da palavra “amizade”.

Aos amigos de infância e adolescência Robson, Marceleza, Uendão, Uendel, Danilo, Júnior, Cacau, Rubinho, Fred e Carlinhos.

Aos novos e grandes amigos Machado, Marcelo, Alexandre (Dentinho), e Emérson.

Aos colegas do mestrado André Batista, Rafael Barreto, Jaime, Guga, Fábio Periandro e Murilo. O contato com todos vocês foi fundamental para o meu amadurecimento acadêmico.

Aos alunos e ex-alunos da Jorge Amado, nas pessoas dos amigos Mauro, Jana, Emília, Ismael, Moises e Camila e as funcionárias Emília, Manoela, Tatiana, Aline, Sheila, Mara e Marivanda.

E, finalmente, ao meu grande amigo e colega Urbano Felix. Não poderia, em nenhuma hipótese, esquecer deste grande companheiro, além do comandante Dárcio, Marcelo e Wilson.

RESUMO

O presente estudo tem como tema “A Figura dos Administradores e sua responsabilidade face ao artigo 135 do Código Tributário Nacional”. Nestes termos, pretende-se demonstrar que o artigo supra citado estabelece o dever legal dos administradores, em pagar tributo, somente nos casos em que os mesmos realizarem condutas fraudulentas (má fé). Outrossim, examinaremos, sintática e semanticamente, os conceitos de infração à lei, contrato social e estatuto para fins de responsabilizar os agentes que praticaram tais condutas. A dissertação apresentada tem como foco central analisar os limites da responsabilidade tributária dos administradores verificando, substancialmente, o sentido e o alcance da norma prescrita no artigo 135 do Código Tributário Nacional e o regime jurídico do referido artigo, destacando seus traços fundamentais e sua relação com o sistema jurídico constitucional. Visa, além disso, examinar as decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, em particular, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal no tocante ao entendimento destes tribunais referente ao artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Palavras Chave: Tributário; Responsabilidade; Administradores; Processo Administrativo Fiscal; Execução Fiscal.

-

ABSTRACT

This study's theme is "The Administrators Figure and their Responsibility towards the article 135 of the National Taxes Code". So, it is ment to prove that the above mentioned article establishes the administrators legal obligation to pay taxes only in the cases that they lead wrong behaviors (minded to be dishonest). Also, we will examinant, syntax and semantically, the concepts of law breaking, social contract and rules to find responsibility of agents that practice those acts. This work has as an aim to analyze the limits of administrators taxes responsibility by verifying, mainly, the sense and the rules borders presented in the article 135 of the National Taxes Code and law rules of the same article, paying special attention to their main characteristics and the juridic relationship with the constitutional law system. It also analyzes the already taken decisions by the Supreme Tribunals and, specially, by the Supreme Court of Justice and by the Supreme Federal Courts towards the understanding of these tribunals referring to the article 135 of the National Taxes Code.

Keywords: Tributary, Responsibility, Administrators, Taxes Administration Process, Taxes Obligation Process

RESUMEN

El presente estudio tiene como tema “La figura de los administradores y su responsabilidad frente al artículo 135 del Código Tributario Nacional”. En estos términos se pretende demostrar que el artículo citado arriba establece el deber legal de los administradores, de pagar tributo, solamente en casos en que los mismos realicen conductas fraudulentas (de mala fe). También, examinaremos, sintáctica y semánticamente, los conceptos de infracción a la ley, contrato social y estatuto para fines de responsabilizar a los agentes que practicaron tales conductas. La presente disertación tiene como foco central analizar los límites de la responsabilidad tributaria de los administradores verificando, fundamentalmente, el sentido y el alcance de la norma prescrita en el artículo 135 del Código Tributario Nacional y el régimen jurídico del referido artículo, realizando sus trazos fundamentales y su relación con el sistema jurídico constitucional. Tiene como objetivo, además de eso, examinar las decisiones proferidas por los Tribunales Superiores, en particular, por el Superior Tribunal de Justicia y por el Supremo Tribunal Federal en lo que se refiere al entendimiento de estos tribunales referente al artículo 135 del Código Tributario Nacional.

Palabras clave: Tributario, Responsabilidad, Administradores, Proceso Administrativo Fiscal, Ejecución Fiscal.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art.- Artigo.

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CF – Constituição Federal.

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas

CPC – Código de Processo Civil

CONFAZ – Conselho Fazendário

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes

Interestadual e Intermunicipal e Serviço de Comunicação

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

ITR – Imposto Territorial Rural

Min. Ministro(a)

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO	1
1.1 – PRESSUPOSTOS TEÓRICOS CONCEITUAIS	1
1.2. – OBJETIVOS	3
1.2.1 – <i>Geral</i>	3
1.2.2 – <i>Específicos</i>	3
1.3 – JUSTIFICATIVA	3
1.4. – METODOLOGIA	4
2– A LINGUAGEM E SUA INFLUÊNCIA NA EPISTEMOLOGIA JURÍDICA	5
2.1 - CONSIDERAÇÕES GERAIS	5
2.2. A RACIONALIDADE LINGÜÍSTICA E SEUS EFEITOS NO CAMPO NORMATIVO	5
2.3. A LINGUAGEM E COMUNICAÇÃO	9
2.4. O DIREITO COMO PROCESSO LINGÜÍSTICO	12
3 - O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	16
3.1 - A TEORIA GERAL DOS SISTEMAS	16
3.2- O SISTEMA JURÍDICO COMO SISTEMA COMUNICACIONAL	20
3.3 - TEORIA GERAL DOS PRINCÍPIOS E REGRAS E SEUS REFLEXOS NO SISTEMA JURÍDICO CONSTITUCIONAL	25
3.4 - SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	32
3.4.1 - <i>Princípio da Legalidade</i>	34
3.4.2 - <i>Princípio da Isonomia</i>	38
3.4.3 - <i>Princípio da Irretroatividade</i>	40
3.4.4 - <i>Princípio da Anterioridade Tributária</i>	42
3.4.5 - <i>Princípio da Capacidade Contributiva</i>	45
3.4.6 - <i>Princípio da Vedação ao Confisco</i>	55

4 – A FIGURA DOS ADMINISTRADORES E SUA RESPONSABILIDADE FACE AO ARTIGO 135 DO CTN	57
4.1. DA RELAÇÃO JURÍDICA	57
4.2. DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	59
4.3. DO SIGNO RESPONSABILIDADE	63
4.3.1. Breves Noções Acerca da Responsabilidade Civil	63
4.3.1.1. <i>Evolução Histórica</i>	63
4.3.1.2. <i>Conceito</i>	64
4.3.1.3. <i>Obrigação e responsabilidade</i>	65
4.3.1.4. <i>Ato ilícito – fato gerador da responsabilidade civil</i>	66
4.3.1.5. <i>Ilícito contratual e ilícito extracontratual</i>	68
4.3.1.6. <i>Responsabilidade direta e indireta</i>	69
4.4. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO SISTEMA JURÍDICO PÁTRIO	70
4.4.1. Da estrutura estática da norma Jurídica Tributária e o seu critério pessoal	70
4.4.2. Da Sujeição Passiva Tributária	73
4.4.3. A Classificação do Sujeito Passivo Tributário	76
4.4.4. O contribuinte na doutrina e no Código Tributário Nacional	78
4.4.5. A nossa visão sobre o Contribuinte	80
4.4.6. O Responsável Tributário no Código Tributário Nacional	82
4.4.7. O Responsável Tributário consoante o entendimento doutrinário	84
4.4.8. Nossa posição acerca do Instituto da Responsabilidade Tributária	87
4.4.8.1. <i>A figura da Responsabilidade Tributária por Substituição</i>	91
4.4.8.2. <i>A estrutura normativa na substituição tributária – A posição da doutrina</i>	93
4.4.8.3. <i>A nossa posição sobre a Substituição Tributária</i>	96
4.5. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES. OS LIMITES DO ART. 135 DO CTN	102
4.5.1. A figura do Contribuinte em face do art. 135 do CTN	102
4.5.2. O elemento subjetivo	104

4.5.2.1. <i>O dolo como elemento essencial no art. 135 do CTN</i>	111
4.5.3. Da importância da prova	113
4.5.4. O elemento objetivo	115
4.5.4.1. <i>Excesso de poderes</i>	115
4.5.4.2. <i>Infração do contrato social ou do estatuto</i>	116
4.5.4.3. <i>A infração à lei</i>	116
4.5.4. A Jurisprudência	121
5 – EFEITOS PROCESSUAIS RELATIVOS À IMPUTAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 135 DO CTN	125
5.1. DA NECESSIDADE DE INCLUSÃO DOS ADMINISTRADORES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	125
5.2. DOS EFEITOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA	127
5.3. A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DO ART. 135 DO CTN	129
6 – CONCLUSÃO	134
7 – REFERÊNCIA	145
8 – APÊNDICE	152

1 – INTRODUÇÃO

1.1. Pressupostos Teóricos Conceituais

O tema proposto neste projeto de dissertação de mestrado intitulado de “A figura dos Administradores e sua responsabilidade face ao artigo 135 do CTN” é uma idéia que vem sendo amadurecida há mais de 03 (três) anos.

O tema foi reservado, tendo em vista a sua importância no Sistema Tributário Brasileiro e, principalmente, após a verificação da falta de uma análise mais criteriosa, por parte de diversos autores, sobre o tema proposto.

Escolhido o tema, sempre nesse passo, foi definido o problema alvo da investigação científica a que se propõe este trabalho.

O primeiro passo será descrever como se desencadeia o fenômeno da incidência tributária, ou seja, como as normas jurídicas tributárias estão estruturadas no nosso sistema jurídico para, assim, compreendermos o fenômeno da relação jurídica e, conseqüentemente, explicitarmos os aspectos lógicos – semânticos dos sujeitos tributários.

Para tanto, necessitamos de uma base epistemológica capaz de referendar nossas conclusões. Sendo assim, destacaremos a importância da linguagem e da comunicação nos institutos jurídicos e, mais precisamente, na seara tributária.

Posteriormente, evidenciaremos o conceito de sistema e sua conseqüência no campo normativo para, então, desencadearmos no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e os seus Limites prescritos no texto Constitucional.

Feitas estas considerações, faremos uma análise sintática e semântica do termo responsabilidade tributária, uma vez que o tema é bastante ambíguo, levando, por conseguinte, às mais distintas interpretações.

Para tanto, faremos algumas divagações na seara civil sobre os conceitos de relação jurídica e responsabilidade para, assim, ingressarmos no campo tributário utilizando sempre os pressupostos prescritos no texto Constitucional e nas legislações infraconstitucionais.

Após estas divagações desenvolveremos uma análise crítica ao tema ora discutido, sem esquecermos de apresentar um projeto mais adequado dentro dos limites traçados pelo Sistema Tributário Nacional e, principalmente, em conformidade com os enunciados normativos previstos na Constituição Federal de 1988.

Destacaremos, também, a figura da sujeição passiva direta e principalmente a indireta para que possamos delimitar o instituto da responsabilidade e as situações regulamentadas pelo Código Tributário Nacional.

Após estas considerações, ingressaremos na análise do artigo 135 do Código Tributário Nacional evidenciando a figura dos administradores e, posteriormente, em quais situações os mesmos terão o dever legal de pagar o tributo.

Finalmente, demonstraremos em quais situações os administradores deverão ser incluídos no que se refere ao processo administrativo fiscal, a Certidão de Dívida Ativa e, por fim, no processo de execução fiscal.

Todos estes pontos estão fundamentados não só através de uma pesquisa cognoscitiva lógico-formal, mas também em consonância com as decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, em particular o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, porquanto o ponto de partida de toda e qualquer interpretação

jurídica é a Constituição Federal e os pronunciamentos da Corte Suprema de um determinado país.

1.2. OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Tratar dos aspectos estruturais que molduram a Responsabilidade Tributária dos Administradores à luz do artigo 135 do CTN consoante com o sistema constitucional e infraconstitucional tributário e seu reflexo no nosso ordenamento jurídico.

1.2.2 Específicos:

O objetivo específico é analisar os limites da responsabilidade tributária dos administradores verificando, substancialmente, o sentido e o alcance da norma prescrita no artigo 135 do Código Tributário Nacional;

verificar o regime jurídico do artigo 135 do Código Tributário Nacional, destacando seus traços fundamentais e sua relação com o sistema jurídico constitucional;

examinar as decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, em particular, pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal no tocante ao entendimento destes tribunais referente ao artigo 135 do Código Tributário Nacional;

1.3. JUSTIFICATIVA

A escolha do tema “Responsabilidade Tributária dos Administradores e seus limites em face do artigo 135 do Código Tributário Nacional” deve-se a dois pontos que parecem fundamentais e que catalisam a necessidade de apresentação deste trabalho:

A preocupação de se estabelecer, de forma precisa, em quais situações o Fisco deverá impor a responsabilidade dos administradores, frente aos débitos de natureza tributária adquiridos pela sociedade da qual faça parte. Outrossim, quais os limites legais para que não haja um abuso de poder (excesso de exação) por parte dos prepostos fazendários;

Por outro lado, definir quais as condutas que os administradores não podem realizar, sob pena de responder pelas dívidas tributárias adquiridas pela empresa, por força do artigo 135 do CTN.

1.4. METODOLOGIA

O Direito se constitui em um objeto cultural, formado por um enredo normativo que, ordenado de forma lógica, oferece um conjunto de conteúdos e significações, objetivando regular a conduta das pessoas nas suas relações intersubjetivas. Entretanto, o Direito também é um objeto polifacético, porquanto se encontra entrelaçado a vários enfoques determinantes no método de análise do seu objeto que não se excluem.

A pesquisa, desse modo, não estará iniciada, tão somente, no universo normativo, *de per si*, porque embora importante, não é suficiente para explicar o fenômeno jurídico. É imprescindível uma visão zetética procurando examinar o Direito no âmbito de outros campos do saber, com o escopo de trazer maior densidade ao discurso da ciência jurídica.

O caráter de nossa pesquisa será reflexivo. Tratar-se-á de uma pesquisa teórica, em que, no cotejo da bibliografia a ser analisada, buscaremos encontrar uma síntese para a problemática encerrada no tema. Embora predominantemente teórica, combinaremos os dados do pensamento, observando os aspectos semânticos e pragmáticos do tema

através das decisões proferidas pelos Tribunais pátrios e os julgados do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.

Não nos furtaremos da análise dos signos em três dimensões postas pela semiótica: os planos sintáticos, semânticos e pragmáticos. A aplicação da lógica como método de análise sintática no plano constitucional e legal também será utilizada. A utilização da lógica formal para análise dos textos, no entanto, não afastará a utilização da lógica dialética, tendo em vista que o tema comporta múltiplas conexões, não só com outros ramos do Direito, mas também com outros campos científicos.

Quanto às técnicas de pesquisa, lançamos mão de consulta à doutrina nacional e à estrangeira, relatórios semestrais, análise de julgados, sem esquecer a participação em Congressos, Seminários e Palestras a respeito do problema que será desenvolvido na dissertação a ser apresentada.

2 – A LINGUAGEM E SUA INFLUÊNCIA NA EPISTEMOLOGIA JURÍDICA

2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS.

2.2. A Racionalidade Lingüística e seus efeitos no campo normativo

Para compreendermos o mundo jurídico urge destacarmos que o mesmo se apresenta através da linguagem, haja vista que a manifestação do Direito se revela através dos textos que se concretizam por meio de mensagens prescritivas ou descritivas.

Nestes termos, para entender o funcionamento da linguagem deve-se reconhecer a sua variedade e multiplicidade. Melhor dizendo, não basta para a compreensão de uma expressão que um processo cognoscitivo racional esteja ocorrendo. Urge que o sujeito cognoscente identifique o significado de uma expressão (compreensão) através da habilidade em seguir regras existentes na própria linguagem (jogos de linguagem).¹

Seguir estas regras requer um entendimento das práticas e dos costumes de uma dada comunidade e, por isso, tal conduta é essencialmente pública, uma vez que “uma frase parece estranha apenas quando se representa, em relação a ela, um jogo de linguagem diferente daquele no qual nós empregamos efetivamente”²

Assim, a linguagem pode significar algumas frases elementares formadas, basicamente, pela união de nomes, sendo que estes nomes representam os objetos e a conexão destes objetos catalisa o conteúdo. A existência deste conteúdo é o que Wittgenstein chama de fato e este conjunto de fatos é o que se denomina mundo.³

¹ Esta assertiva é bem explicitada por Wittgenstein quando o mesmo descreve que a palavra “cuba” poderá ser associada às mais diversas expressões como “caixa”; “açúcar”, “geometria”, “cubo” etc. Destarte, não se pode reconhecer a partir de nenhuma das imagens referidas qual o significado de “cubo”.

² Wittgenstein, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. 2ª ed. São Paulo. Abril Cultural. 1979.(Col. Pensadores). p. 389

³ A dicotomia dizer e mostrar caracteriza a base da filosofia de Wittgenstein que tenta traçar os limites entre o experimental e o inefável destacando que o mundo apenas é possível de ser verificado lingüisticamente. Aliás, a

Por isso, as estruturas da frase e da realidade se correspondem, o que demonstra a necessidade de cuidado com a linguagem para que se possa manter o pensamento claro, evitando, conseqüentemente, implicações enganosas⁴.

Tanto a linguagem quanto o mundo possuem estrutura. A linguagem, entretanto, é formada por proposições, que são compostas por termos elementares que, por sua vez, são formados pela combinação dos nomes (Linguagem – Proposições – Proposições Elementares – Nomes).

Por outro lado, o mundo consiste na totalidade dos fatos e estes correspondem ao estado das coisas que, por sua vez, são compostos de objetos. Cada nível de estrutura em uma linguagem corresponde a um nível de estrutura do mundo (Mundo – Fatos – Estados das Coisas – Objetos).

Transportando estas assertivas para o plano normativo deve-se ater que a linguagem jurídica é ambígua e vaga principalmente nos tempos hodiernos onde estamos inseridos em uma sociedade heterogênea e complexa.

Sendo assim, a análise lingüística dos termos normativos catalisará interpretações inovadoras. No entanto, estas interpretações não podem ser incorretas no sentido de se tornar incompreensível a sua significação quando extraída de um texto constitucional ou legal.

base da compreensão do referido autor deve-se, fundamentalmente, a Teoria da Descrição de Russel que tutela o entendimento que os conceitos matemáticos e, conseqüentemente, lingüísticos, podem ser definidos em termos puramente lógicos.

⁴ Wittgenstein tutela a tese de que: a “finalidade da filosofia é o esclarecimento lógico dos pensamentos. A filosofia não é teoria, mas atividade. Uma obra filosófica consiste essencialmente em comentários. A filosofia não redunde em proposições filosóficas, mas em tornar claras as proposições”(Wittgenstein,Ludwig. **Investigações Filosóficas**. 2ª ed. São Paulo. Abril Cultural. 1979.(Col. Pensadores). p. 287. Por isso, para o referido autor, existe a necessidade de estabelecer a noção de proposição na filosofia (algo aceito como verdadeiro) para posteriormente concluir que esta expressão não se confunde com as sentenças utilizadas para expressa-las, porquanto uma sentença nada mais é que uma série gramaticalmente bem formada de palavras em alguma língua escrita ou falada por alguém em um determinado tempo e lugar.

Ao contrário, os axiomas da sociedade na qual o sujeito está inserido devem ser seguidos, tutelando os valores normativamente aceitos na comunidade e, conseqüentemente, tornando-se “capaz de apresentar-se como critério de solução de outros casos em que se recorre aos mesmos dispositivos”, como destaca Marcelo Neves⁵.

Pode haver divergências sobre o conteúdo normativo legal ou constitucional aplicável, haja vista que tratam de linguagens prescritivas com limitações próprias em sua estrutura interna que, na verdade, expressam a complexidade do pensamento humano.

O que não é possível, no entanto, é a estranheza e a absurdidade nas interpretações realizadas no texto normativo, capazes de negar todo o sistema jurídico no qual está inserido e subordinado⁶.

A linguagem, enfim, se apresenta como um conjunto de signos e símbolos utilizados para difundir a comunicação humana “que se completa quando esse conjunto é utilizado, sem ambigüidades, de modo a que se entendam emissor da mensagem e o destinatário desta, o receptor”, como bem destaca Edvaldo Brito⁷.

Todas estas considerações propedêuticas são essencialmente necessárias para que possamos, desde já, compreender o fenômeno lingüístico e seus limites no campo jurídico, haja vista que o Direito é linguagem quando (i) a norma é emitida pelo legislador; (ii) pelo órgão jurisdicional ou; (iii) enquanto discurso do doutrinador (metalinguagem)⁸.

⁵ Neves, Marcelo. **Entre Tênis e Leviatã**: uma relação difícil. Martins Fontes: São Paulo, 2006, p. 211

⁶ Marcelo Neves de forma salutar destaca que: “O relevante é saber se o enunciado interpretativo é capaz de generalização congruente como expressão de segundo grau de uma regra extraída produtivamente do texto constitucional ou legal. Isso envolve a partilha do sentido expreso na proposição interpretativa como correspondente a uma regra do jogo a ser observada. Em outras palavras, implica um consenso sobre as regras procedimentais do jogo da concretização jurídica. O dissenso quanto ao conteúdo, entretanto, permanece na esfera pública, apontando às vezes para a própria mutação das regras procedimentais do jogo jurisdicional, seja com vistas à reconstrução judicial do sentido normativo ou à reforma legislativa constitucional de textos”. Ob. cit. pp. 212/213.

⁷ Brito, Edvaldo. **A Imposição ao Patrimônio das Empresas e das Pessoas Físicas**. *Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA*. Salvador, v. 03, n.XXXX, 1993, p. 56

⁸ Brito, Edvaldo. Ob. cit. p. 57

2.2. A LINGUAGEM E COMUNICAÇÃO

A linguagem é o pressuposto lógico e necessário para o processo de comunicação sem a qual a mensagem não pode ser enviada pelo emissor e absorvida pelo receptor. O ato de comunicar se consubstancia em uma das facetas da linguagem denominada Pragmática da Comunicação, haja vista que não é possível pensar em comunicação senão por meio da linguagem.

Nestes termos a linguagem é um código necessário para o processo comunicacional; é a própria comunicação que pode ser vista como um sistema formado de elementos denominados “signos”⁹ e desenvolvida sob duas perspectivas: Estática a linguagem como um conjunto de códigos e Dinâmica a linguagem que seria na perspectiva comunicacional auto-organizativa, como bem destaca Paul Cilliers¹⁰:

A fim de possibilitar a comunicação, a linguagem necessita ter uma estrutura reconhecível. Para ser capaz de manter a sua função em diversas circunstâncias, a estrutura tem que ser capaz de se ajustar – especialmente no que tange ao sentido. Pelo fato de muitos indivíduos utilizarem a mesma linguagem, estes ajustes não podem se dar

⁹ Sobre o signo é necessário destacar que o mesmo é caracterizado como uma unidade mínima de análise da língua formada por uma entidade bifásica resultante da união de um conceito com uma imagem acústica sendo que no interior do signo distinguem-se, analiticamente, dois elementos ou planos conceituais: o significante ou índice material (que é a imagem acústica, tal como som, sinal, grafia, gesto, comportamento, objeto, imagem), situado no plano da expressão; e o significado ou conceito significado (que é o conceito), situado no plano da interação. A imagem acústica é aquilo que nos evoca um conceito. Esses dois elementos são indissolivelmente unidos no ato da percepção e se relacionam reciprocamente: não é possível falar-se de um sem se falar ao mesmo tempo do outro – embora possamos nos referir, por um ato de abstração, quer a um quer a outro, tomando-os isoladamente para fins de exame, como destaca Ferdinand Saussure. Aliás, este autor e Charles Peirce são os percussores do estudo da semiótica cabendo ao primeiro desenvolver a tese de que a linguagem consiste na capacidade que o homem tem de comunicar-se com os seus semelhantes através de signos verbais. Partindo das linguagens verbais ou naturais, Ferdinand de Saussure cria sua lingüística, na tentativa de reconstruir, no plano do conhecimento, um sistema teórico que explique o funcionamento dos diversos tipos de signos. Essa é a novidade de Saussure, considerada uma revolucionária postura epistemológica. Preocupado com o tratamento científico das linguagens naturais, Saussure sugere uma teoria geral dos sistemas sígnicos, a qual denominou de semiologia, partindo das noções de língua e fala. Desta forma, através da oposição língua/fala, Saussure encontra uma ciência dos signos em sentido estrito ou pura, destacando a função social do signo. Por sua vez, o americano Charles Samders Peirce construiu uma teoria geral dos signos, a qual chamou de semiótica. Nesta, Pierce acentua a função lógica do signo. Ditas proposições epistemológicas apresentam pontos similares, pois ambas submetem-se aos imperativos da sistematicidade e aderem a uma concepção de objetividade exterior à história.

¹⁰ Complexity *€ postmodernism, apud*, Carvalho, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico. Direito, economia, tributação.** *Quartier Latin, São Paulo. 2005 p. 91.*

-

meramente ao nível de decisões individuais. Mudanças resultam da interação de grande número de indivíduos

Assim, a linguagem, sob a perspectiva dinâmica, é um sistema de valores, onde cada elemento se define tendo em vista a relação mantida com outros elementos, através de um processo de oposições e contrastes.

Ressalte-se que o aludido valor é determinado pelas funções que os signos exercem no sistema e não por sua configuração ou materialidade. Eis porque a língua constitui, no parecer de Saussure, uma forma e não uma substância: a língua não é um sistema de conteúdo, de substância (não existe em nível semântico), mas um sistema de formas e de regras¹¹.

Na proposta teórica de Saussure, na qual a língua é um sistema de valores formais, a noção de valor é configurativa da noção estruturalista de sistema. Por isso, as noções de sistema e valor constituem idéias fundamentais para o desenvolvimento das chamadas lingüísticas estruturais.

Por sua vez, os signos podem ser analisados sob três perspectivas: a) através da relação interna entre si mesmos, através da relação dos signos e os objetos os quais eles designam; c) entre a interação efetiva do Homem com os signos. É a divisão dos signos no campo da semiótica, desenvolvido por Charles Moris¹² e Rudolf Carnap¹³, denominados de Sintática, Semântica e Pragmática.

¹¹ Para esclarecer o assunto, trazemos o ilustrativo exemplo do jogo de xadrez citado por Saussure. As peças do jogo se definem unicamente pelas funções que lhes são conferidas pela regra do jogo. Suas propriedades puramente físicas são acidentais: as dimensões do cavalo ou da torre, suas cores, o material de que as peças são feitas, tudo isso pode variar; perdendo-se uma peça, ela pode ser substituída por um objeto qualquer, conservando intocada a sua função e a sua identidade. Basta, para tanto, que os parceiros convençionem atribuir a esse objeto substituinte o mesmo valor atribuído à peça perdida.

¹² Filósofo americano Moris foi especialista em lingüística que procurava nos seus trabalhos reunir o empirismo lógico do Circulo de Viena com o pragmatismo lógico de Pierce e o Behaviorista de Mead, com o fito de formar a teoria geral dos signos ou a semiótica no campo da sintática, semântica e pragmática.

¹³ Carnap foi o filósofo que conseguiu promover a associação da lógica com o empirismo tornando-a fundamental na filosofia. Sua base teórica pode ser rastreada em três fatores: Sintaxe Lógica da Linguagem; Introdução à Semântica, Significado e Necessidade; Fundamentos lógicos da probabilidade.

Neste íterim, na perspectiva dinâmica, o sistema poderá ser desenvolvido através dos campos lingüístico presentes na: (i) sintaxe que é a teoria da construção da linguagem. É a partir dela que se forma um conjunto de signos e de regras; (ii) a semântica que estuda o modo como a linguagem é aplicada aos objetos (signos) e como os mesmos se relacionam com as coisas; (iii) e pragmática que se consubstancia na relação dos signos com o sujeito cognoscente.

Ademais, o signo presente no processo lingüístico de comunicação é formado por três pólos relacionais: (i) o suposto físico que informa como o sinal será enviado pelo emissor; (ii) o significado que denota a perspectiva do signo como objeto real ou não e; finalmente, (iii) a significação, que é o sentido que o receptor tem sobre a mensagem enviada. O primeiro é denominado plano de expressão e os dois últimos, de plano de conteúdo.

Assim, a linguagem e a sua base semiótica se entrelaçam com o sistema comunicacional no instante em que o emissor envia uma mensagem¹⁴ ao receptor através de um canal. Havendo um código em comum entre as partes, o receptor, através de um processo cognoscitivo, elucidará a significação do sinal enviada pelo emissor que se denomina na semiótica de percurso gerativo do sentido¹⁵.

Destarte, a linguagem é um processo comunicacional apresentada em três dimensões: (i) primeiramente através de uma construção lógico-sintática, uma vez que o emissor necessita formular uma mensagem precedida de sentido; (ii) posteriormente o emissor constrói uma mensagem recheada de conteúdo informativo, rica semanticamente, porquanto o sentido lógico puro não é suficiente para uma necessária comunicação,

¹⁴ A mensagem pode se tornar um processo ambíguo, tendo em vista que este termo pode significar tanto o sinal enviado pelo emissor como a significação gerada pelo receptor através de um processo cognoscitante. Por isso, Carnap desenvolve o processo de elucidação objetivando evitar a falácia do equívoco.

¹⁵ David Berlo costuma destacar que as significações estão nas pessoas e que os sentidos são respostas encobertas contidas no organismo humano. Por isso os sentidos são apreendidos e, conseqüentemente, construímos significados acrescentando nossos valores. Os significados, portanto, não são encontrados sendo que existem sentidos similares entre as pessoas que é pressuposto básico para o processo de comunicação, haja vista que sem esta similaridade não há processo comunicacional (Berlo, David. **O processo de Comunicação**. São Paulo: Martins Fontes. 1997. Trad. Jorge Arnaldo Fonte p. 173)

haja vista que pode estar carregado de contradições e tautologias¹⁶; (iii) finalizando, o receptor captará a mensagem, construirá o sentido enviando uma resposta ao emissor que também desenvolve um sentido, sendo que este aspecto relacional será influenciado pelo meio em que se realiza o acordo entre os interlocutores (pragmática).

A linguagem é o pressuposto básico do processo comunicacional sendo que sua condição necessária se perpassa na existência de um código comum entre o receptor e o emissor, uma vez que urge a necessidade de um consenso mínimo entre os interlocutores.

Este processo comunicacional no Direito é desenvolvido de forma sistêmica onde as mensagens são simbolizadas através dos textos jurídicos expedidos por autoridades competentes e o sentido destes signos (significados) serão feitos pelos receptores dentro de um contexto jurídico ao qual estejam submetidos, conforme destacaremos no capítulo que se segue.

2.3. O DIREITO COMO PROCESSO LINGÜÍSTICO.

O Direito é um objeto cultural que está inserido nos mais variados contextos sociais impondo, necessariamente, que sua compreensão caminhe pelos mais distintos campos do saber humano, haja vista que sua aplicação incidirá no campo material das condutas intersubjetivas.

¹⁶ Sobre contradição Lourival Vilanova destaca que a mesma possui sentido, porém formalmente falso, necessariamente não verdadeiro que elimina a possibilidade de verdade sintética. No entanto, tal estrutura proposicional está construída dentro das leis de composição sintática. Por isso, algumas mensagens são sintaticamente corretas, mas são vazias de qualquer sentido tornando-se, portanto, insuficiente no processo de comunicação. (Vilanova, Lourival. Teoria das formas Sintáticas – Revista dos Estudos Universitários. n.º. 3. Recife: UFPE, v.9. 1969 p. 14-16). Outrossim, esta estrutura formal poderá ser utilizada no sistema comunicacional de linguagem binária como ocorre nos objetos ideais cuja verdade deve ser conhecida através do princípio da contradição com base no juízo analítico Kantiano que para o autor é o princípio universal para o conhecimento analítico (Kant, Emmanuel. **Crítica da Razão Pura**. 3ª ed., Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994. Trad. Manuela Pinto dos Santos P. 191)

Diante deste fato, verifica-se uma grande necessidade de uma homogeneidade lógica no estudo das relações jurídicas, haja vista que o rigor científico e a segurança jurídica impõem uma criteriosa análise dos institutos para que, assim, possam, na melhor forma possível, evitar o parologismo das proposições expedidas pelos operados do Direito.

Mister destacar, desde logo, que a análise dos signos jurisdicizados não podem ser concebidos através de um rigor lógico formal “russelveriano” que, através da teoria da descrição, estabelecia que todo o objeto, seja real, seja cultural, estaria baseado em uma base extremamente lógica e, quiçá, matemática. Ao contrário, os signos jurídicos, que são fundamentalmente objetos culturais, devem ser analisados preceitualmente sob uma perspectiva pragmática, inserida em uma série de diferentes atividades (descrever, informar, traduzir etc).

Aliás, a ciência jurídica é um objeto social fundada na racionalidade e sensibilidade do homem e não em uma mera conjectura de símbolos matemáticos baseados em razões de ordem lógica.

Sendo assim, a realidade do Direito, *de per si*, é uma realidade lingüística¹⁷ formada por signos, “uma vez que se expressa por proposições prescritivas no ato intelectual em que a fonte normativa afirma ou nega algo ao pensar a conduta humana em sua interferência intersubjetiva; bem assim, é linguagem, uma vez que, para falar dessas proposições, outras são enunciadas mediante formas descritivas. É, ainda, linguagem, porque há um discurso típico recheado de elementos que constituem o repertório específico que caracteriza o comportamental da fonte que emite a sua *facti specie* a conduta dos demais destinatários (receptores de mensagem) quando na sua interferência intersubjetiva”, como bem aduz Edvaldo Brito¹⁸.

¹⁷ É bom ressaltar que não tutelamos o entendimento de que o Direito possui unicamente um conteúdo lingüístico, mas sim que este instituto possui uma grande influência na base epistemológica deste objeto cultural.

¹⁸ Brito, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre. Ed. Sérgio Antonio Fabris. 1993. p.16

No caso do Direito, percebemos que este ramo do conhecimento comporta, fundamentalmente, dois tipos de linguagem. (i) A primeira como forma de regular o comportamento humano dentro de uma dada sociedade, estabelecendo os seus limites e as regras que o mesmo deve respeitar sob pena de sanção. É o que se denomina de linguagem prescritiva. (ii) Por outro lado, por existir a Ciência do Direito, cujo objetivo é descrever os institutos jurídicos e sua relação com outros ramos da ciência humana, realizada através de uma linguagem descritiva¹⁹, como oportunamente evidencia Paulo Pimenta²⁰:

Dentre tais funções, evidencia-se que, por disciplinar o comportamento humano em suas relações de intersubjetividade, a linguagem do direito é prescritiva, enquanto a da Ciência do Direito é descritiva, eis que o cientista transmite conhecimentos sobre a realidade jurídica. Neste particular a diferença entre os dois níveis de linguagem é evidenciada: linguagem-objeto e metalinguagem. De fato, a primeira é a do Direito, enquanto objeto do conhecimento, tratando-se de metalinguagem a linguagem que investiga a linguagem objeto. Vale dizer, o nível da Ciência do Direito é o da metalinguagem, dirigindo-se ao Direito, fixando e comunicando o conhecimento.

Ademais, sendo o Direito um objeto cultural lingüístico, o mesmo pode ser visto sob os três níveis de linguagem da semiótica designados de sintática, semântica e pragmática, elementos estes que compõem o signo lingüístico, conforme revelamos no capítulo anterior.

Assim, no campo jurídico, um enunciado encontra-se definitivamente elaborado, sintaticamente quando se encontra modalizado deonticamente. De outra forma, a semântica que, conforme revelamos, estuda o modo como a linguagem é aplicada aos objetos, vem sendo bastante utilizada pelos operadores do direito para constatar a validade ou não de uma norma jurídica, uma vez que a validade de uma norma está intrinsecamente ligada ao sentido semântico dos enunciados da Ciência do Direito. O

¹⁹A linguagem deve ser aplicada sob as mais diferentes perspectivas, haja vista que a mesma poderá: (i) descrever o fenômeno ou o estado das coisas (linguagem descritiva); (ii) como meio de destacar expressões dos sentimentos apresentados pelo sujeito cognoscente (linguagem expressiva); (iii) ou como forma de induzir a outrem a realizar determinadas condutas (linguagem diretiva) ou, finalmente quando objetiva prescrever a conduta humana (linguagem prescritiva).

²⁰ Pimenta, Paulo. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo. Ed. Max Limonad. 2000. p. 26/27.

conceito de validade de uma norma jurídica parte de uma correlação entre estas normas e as existentes dentro do próprio direito positivo.

Finalmente, a pragmática²¹ que determina a interferência de outros conhecimentos humanos no campo jurídico, mais precisamente, a ideologia, a política, a sociologia, a economia etc.

²¹ Tércio Sampaio Ferraz costuma destacar que existem três níveis de pragmática: a) no primeiro caso estudaria a relação dos signos com os seus intérpretes tornando-se “um procedimento meramente adicional às análises semânticas e sintáticas”; b) um outro tipo seria a linguagem do diálogo considerando o mesmo como processo comunicacional ou como base filosófica e; c) a pragmática como teoria da ação locucionária. (Ferraz, Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro. Forense. 1978).

3. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

3.1. A TEORIA GERAL DOS SISTEMAS

A teoria geral do sistema foi prioristicamente apresentada por Ludwig Von Bertalanffy²² em sua obra denominada Teoria Geral dos Sistemas, datada de 1947 em primeira edição, que, através de uma minuciosa análise de um novo paradigma epistemológico, destacou que a noção de sistema passa, fundamentalmente, pelo conceito de elementos e a interrelação destes dentro de uma estrutura sistêmica.

O propósito do referido autor é compreender os fenômenos que permeiam o inter-relacionamento subjetivo nas sociedades de massa do período pós-revolução industrial sem romper com a racionalidade, objetivando, conseqüentemente, reduzir e reconhecer a complexidade das sociedades contemporâneas, com o escopo de facilitar o processo de decisão.

Para tanto, destaca o autor que o elemento e a estrutura são propriedades inerentes ao conceito de sistema sem os quais o mesmo não pode existir, uma vez que somente haverá sistema quando as relações dos elementos são estabelecidas pela estrutura.

No entanto, os elementos e a estrutura que compõem o sistema não poderão ser vistos através de um reducionismo secular como pregava outrora a Ciência Clássica no século XVIII e, principalmente, no século XIX. O signo da objetividade que se configura no estudo do objeto através do isolamento (estática) dos seus elementos, ou seja, uma análise objetivamente mensurada sem que o observador ou o conceptor participe da sua construção (o universo ontologicamente considerado sem a

²² O autor destaca que: “La formulación y derivación de aquellos principios que son válidos para los sistema general. Podemos muy bien buscar principios aplicables a sistema en general, sin importar que sean de natureza física, biológica ou sociológica. Si planteamos esto y definimos bien el sistema, hallaremos que existen modelos, principios e leyes que se aplican a sistemas generalizados, sin importar su particular gênero, elementos y fuerzas participantes.” Bertalanffy, Ludwig Von *Apud*. Carvalho, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico. Direito, economia, tributação**. Ed. Quartier Latin. São Paulo. 2005 p.53.

participação do observador), não pode ser concebida como parâmetro nos estudos científicos hodiernos.

Ao contrário, a Teoria da Relatividade e a Mecânica Quântica demonstraram o quanto é impensável a independência do objeto e do observador. Aliás, Hurssel destaca que é obrigatória a relação entre o sujeito e o objeto não havendo, portanto, qualquer possibilidade de uma verificação estática de um objeto científico²³.

Assim, percebe-se que a noção de objeto tornou-se sinônima da noção do sistema, pois “o nosso mundo é um arquipélago de sistemas no oceano da desordem. Tudo o que era objeto tornou-se sistema. Tudo o que era unidade elementar, incluindo sobretudo o átomo, tornou-se sistema”²⁴

A filosofia científica hodierna, enfim, enfoca o conhecimento como uma realidade complexa não havendo espaço mais para o reducionismo sujeito/objeto, porquanto o estudo das unidades elementares não é mais suficiente para entender o sistema. Urge verificar, principalmente, a forma como elas se inter-relacionam, como bem destaca Talcott Parsons²⁵:

A propriedade mais geral e fundamental de um sistema é a interdependência de suas partes e variáveis. Interdependência consiste na existência de determinadas relações entre os componentes que ingressam num sistema. Essa ordem deve ter uma tendência à autonomia, o que é, de forma genérica, expressa pelo conceito de equilíbrio. Não necessita, todavia, ser uma autonomia estática ou um equilíbrio estável. Pode ser um processo ordenado de mudança – um processo seguindo um padrão determinado em vez de variação ao acaso relativa ao ponto de partida.

O sistema apresenta noções que se originam da sua estrutura cuja característica os elementos não possuem. Paradoxalmente esta mesma estrutura poderá mitigar

²³ Hurssel, Edmund. **A idéia da fenomenologia**. Rio de Janeiro: Edições, 2001, p. 70

²⁴ Morin, Edgar. **O método A natureza da natureza** 3ª ed. Sintra: Publicações Europa –America, 1997. Trad. Maria Gabriela de Bragança. p. 93

²⁵ Parsons, Talcott *apud*. Carvalho, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico. Direito, economia, tributação**. Ed. Quartier Latin. São Paulo. 2005 p.41

particularidades que os elementos possuem individualmente, como bem dissecou Edgar Morin²⁶:

Um sistema é uma unidade global, não elementar, visto que é constituído por partes diversas inter-relacionais. É uma unidade original não originária: dispõe de qualidades próprias e irreduzíveis, mas tem de ser produzido, construído e organizado. É uma unidade individual, não indivisível: podemos decompô-lo em elementos separados, mas então a sua existência decompõe-se. É uma unidade hegemônica, não homogênea: é constituído de elementos diversos, dotados de caracteres próprios que tem em seu poder.

Enfim, todo e qualquer sistema possui uma determinada estrutura que serve fundamentalmente para manter a organização. Ademais, esta estrutura é formada a partir da interação dos elementos que não se reduz a uma mera soma dos mesmos, mas através da sua coordenação.²⁷

Lourival Vilanova,²⁸ ao estudar sobre o tema, destaca que: “falarmos de sistema onde se encontrem elementos e relações é uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem”. E completa: “Sistema implica ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos. As relações não são elementos do sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior; sua modalidade de ser *estrutura*”.

Diante destas premissas, podemos concluir que os sistemas são apresentados, de uma forma geral, baseados em quatro acepções: a) como um conjunto de partes coordenadas entre si; b) como reuniões de proposições de modo a formarem um todo científico; c) como combinação de partes que convergem em certo objetivo ou; d)

²⁶ Morin, Edgar. **O Método I “A natureza da natureza”**. 3ª ed. Sintra: Publicações Europa – América. 1997. Trad. Maria Gabriela de Bragança. p.88

²⁷Estas são as características principais e, conseqüentemente, comum em todo sistema existente abstraindo, assim, as particularidades existentes de cada um. É o que se denominado de isomorfismo, ou seja, formas e características iguais entre objetos diferentes. Bertalanffy construiu sua teoria baseada nesta possibilidade, ou seja, uma teoria científica que explica de forma geral os sistemas de várias ciências.

²⁸ Villanova, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonand, 1997. p. 173

como combinação de métodos em busca de um resultado. Os sistemas podem ser reduzidas nos seguintes elementos:

(i) A primeira concepção (a) ocorreria nos denominados sistemas reais nos quais fariam parte tanto o sistema atômico como o direito positivo, se partirmos do pressuposto que se consubstancia em um aglomerado de enunciados prescritivos sob orientação de regras de funcionamento.

(ii) No segundo caso (b) haveria os sistemas ideais que se configuram na reunião de preposições em torno de uma dada referência. É o que ocorre com as ciências, de um modo geral, dentre elas a ciência do direito.

(iii) Finalmente a terceira (c) e a quarta concepção (d) convergem em uma idéia finalística.²⁹

No entanto, o processo de sistematização pressupõe fundamentalmente a necessidade de um sujeito cognoscente e um objeto no qual será realizada a sistematização, havendo, portanto, a obrigação do conhecimento que é um ato extremamente complexo. E o conhecimento do objeto requer a utilização da linguagem, como bem destaca Wintignestein.

Destarte, o processo de sistematização ocorre através do processo do conhecimento do ser humano por meio da linguagem, que será desenvolvida através da utilização dos elementos que a compõem (sintática, semântica e pragmática).³⁰

²⁹ Marcelo Neves prefere classificar os sistemas como reais e proposicionais. O primeiro é aquele que utiliza o mundo fenomênico da natureza como, por exemplo, o sistema solar, sanguíneo, fluvial etc. Já o segundo é aquele constituído pela linguagem e se subdivide em nomológicos, utilizados pela lógica e pela matemática; e nomoempíricos que podem ser descritivos ou prescritivos. Os primeiros descrevem outras linguagem cumprindo, portanto, a função de sobreposições. Já os segundos objetivam prescrever comportamentos. (Neves, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Editora Acadêmica, 1994)

³⁰ Paulo de Barros Carvalho destaca que “no fenômeno da tomada de consciência da reunião de elementos do mundo exterior, pelos sentidos, já se pressupõe a manipulação de um conjunto de signos lingüísticos, pois não há conhecimento (no sentido pleno) sem linguagem” (Carvalho, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo. Saraiva. 2000 p.43)

Aliás, Canaris³¹ através de sua obra *Pensamento Sistemico e conceito de sistema na ciência do Direito*, desenvolve a tese de que o conceito de sistema se consubstancia fundamentalmente a partir das idéias da necessidade de adequação valorativa e da unidade interior da ordem jurídica concluindo, assim, que o sistema é fundamentalmente uma ordem de valores como justiça, segurança jurídica, igualdade etc, haja vista que

as modificações do sistema objetivo reportam-se, no essencial, a modificações legislativas, às novas formações consuetudinárias, à concretização de normas carecidas de preenchimento com valorações e à erupção de princípios gerais de Direito extralegais, que têm o seu fundamento de validade na idéia de Direito e na natureza das coisas.

Enfim, todo sistema real ou ideal sempre necessita da presença do sujeito cognoscente e que o mesmo tenha um conhecimento apurado do objeto sob análise. Este conhecimento se concretiza através da linguagem, uma vez que tal elemento se apresenta como um conjunto de signos e símbolos utilizados para difundir a comunicação humana.

3.2. O SISTEMA JURÍDICO COMO SISTEMA COMUNICACIONAL.

Pode se dizer que o Direito é um instituto lingüístico, pois é formado por um sistema comunicacional. Isto porque os textos jurídicos possuem cunho prescritivo ou ordenador, haja vista que o emissor envia mensagens ao receptor determinando condutas que devem ser analisadas através: (i) da lógica deôntica, que verifica a estrutura sintática das normas jurídicas ou; (ii) da semântica, que busca o processo de significação das normas; (iii) ou da pragmática, que, como a linguagem, se evidencia e opera.³²

³¹ Canaris, Claus- Wilhelm, apud, Pimenta, Paulo **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo. Ed. Max Limonand. 2000. p. 124

³² Friedrich Muller destaca que: “o ordenamento jurídico pode ser visto como sistema de comunicação, como mecanismo de intercâmbio de mensagens mais imperativas do que informantes” (Muller, Friedrich. **Direito, Linguagem e violência** – elementos de uma teoria constitucional I, p.38-39)

Estas mensagens são enviadas por meio de normas jurídicas prescritivas, consubstanciadas através de órgão com linguagem juridicamente competente (Poder Legislativo, Poder Executivo, Administração Pública etc), aos destinatários que captam a mensagem através da percepção dentro de um processo comunicacional.

Assim, a análise do processo lingüístico de comunicação dentro da fenomenologia jurídica é realizada através do único objeto cogniscente possível, uma vez que o processo comunicacional em si se perde com o tempo. Este objeto é o conjunto dos registros da relação lingüística que no Direito se concretiza através dos textos jurídicos.

Com efeito, percebe-se que o sistema jurídico possui dois momentos nevrálgicos: O primeiro ocorre quando os veículos introdutores das normas jurídicas expedem os atos normativos e o sujeito cognoscente se depara com estes registros normativos.

O segundo momento ocorre quando o sujeito cognoscente interage com os referidos atos normativos e passa a construir um sentido aos mesmos, criando, conseqüentemente, as normas jurídicas que nada mais são que o significado dos registros normativos enviados pelos veículos introdutores pertencentes ao domínio do deôntico.

Estas assertivas se reforçam quando percebemos que os sistemas jurídicos e os órgãos que o integram são comunicacionais, uma vez que todos aqueles que operam o Direito têm uma função atribuída pelo sistema comunicativo jurídico; em vista disto este sistema necessita de estímulos de outros sistemas para gerar suas comunicações que se perfazem através da figura humana, já que esta exerce a função de veículo introdutor das normas, como bem destaca Cristiano Carvalho:³³

³³Carvalho, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico. Direito, economia, tributação.** Ed. Quartier Latin. São Paulo. 2005 p. 141.

Quanto ao sistema jurídico, os órgãos jurídicos são, antes de mais nada, comunicações jurídicas também. Ser Juiz não é ser uma unidade biológica, composta de sangue, ossos e tecidos. É ter uma função atribuída pelo sistema comunicacional do direito, através de atos comunicativos jurídicos que outorgam competência para a expedição de outros atos comunicativos jurídicos. Portanto, verificamos que o sistema jurídico é formado por atos comunicativos e esses próprios atos comunicam também quem os enviou; a figura do emissor (órgão competente) é a fonte formal que introduz as normas no ordenamento.

Como a autonomia autopiética não é total, mas relativa, o sistema necessita de estímulo (o que não significa intervenção direta) de fora, para gerar suas comunicações. Aí entra a figura humana que gira a roda do ordenamento jurídico, exercendo sua função de órgão emissor de normas, sempre de acordo com os critérios do sistema.

O sistema jurídico como sistema comunicacional envia e recebe mensagens prescritivas determinando condutas, cabendo ao sujeito cognoscente analisar a mensagem e, por conseguinte, extrair dela a norma jurídica prescritiva, já que “toda interpretação do direito legislado principia com um texto, isto é, uma fórmula lingüística escrita”, como destaca Ross.³⁴

Aliás, o referido autor tutela o entendimento que:

Toda interpretação do direito legislado principia com um texto, isto é, uma fórmula lingüística escrita. Se as linhas e pontos pretos que constituem o aspecto físico do texto da lei são capazes de influenciar o juiz, assim é porque possuem um significado que nada tem a ver com a substância física real. Esse significado é conferido ao impresso pela pessoa que por meio da faculdade da visão experimenta esses caracteres. A função destes é a de certos símbolos, ou seja, eles designam (querem dizer) ou apontam para algo que é distinto deles mesmos.³⁵

E finalmente conclui:

A maioria das palavras não têm um campo de referência único, mas sim dois ou mais, cada um deles construído sob a forma de uma zona central à qual se acrescenta um círculo de incerteza. (...) No campo jurídico, é usual considerar que as expressões que aparecem numa mesma lei (decreto, contrato, etc) formam parte do mesmo contexto. Se são levadas em consideração disposições legais antigas associadas a outras mais recentes, as mesmas reservas devem ser feitas. A situação abrange todos os fatos e circunstâncias que podem indicar qual era a intenção do autor, incluindo

³⁴ Ross, Alf. **Direito e Justiça**. São Paulo: Edipro, 2000. Trad. Edson Bini p.139

³⁵ Ob. cit. p. 140.

-

assim sua orientação política, suas idéias filosóficas, as características das pessoas a quem eram dirigidas suas declarações, a razão provável que o moveu a proferi-las, os gestos, as expressões faciais, e ênfase, etc., além de toda a situação fatural, física e social de vida que condicionou a expressão.³⁶

Paulo de Barros Carvalho³⁷ utilizando-se de outros termos lingüísticos chega a esta mesma conclusão quando explica o processo interpretativo. Esse autor propõe a existência de um sistema s', ou plano de expressão, que contém as mensagens enviadas pelo ordenamento jurídico (emissor); o sistema s'' o que é produzido pelo receptor de mensagens; e, finalmente, o sistema s''' que é o sistema das normas jurídicas as quais se consubstanciam o sentido dos enunciados articulados através de uma proposição lógico-implicacional.

Sendo o Direito um sistema de comunicação, ou seja, uma tecnologia que consiste em produção de mensagens imperativas, com o fim de motivar condutas intersubjetivas em direção à consecução de valores consagrados pelo próprio Direito, poderíamos concluir que o mesmo é autopoietico, haja vista ser fechado normativamente, e aberto cognoscitivamente (ao meio ambiente).³⁸

Esta dependência intersistêmica consubstanciada na clausura organizacional é defendida por Luhman quando referencia que os sistemas sociais são comunicacionais complexos em um constante processo dinâmico que vai gerando outros subsistemas que possuem códigos próprios. No entanto, apesar destes sistemas serem herméticos, os mesmos, paradoxalmente, são interdependentes, haja vista que um estimula a

³⁶Carvalho, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico. Direito, economia, tributação.** Ed. Quartier Latin. São Paulo. 2005 p. 145

³⁷Carvalho, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência.** São Paulo:Saraiva. 1988. P.57-84

³⁸ A chamada teoria autopoietica dos sistemas foi desenvolvida no campo das ciências biológicas por Humberto Maturana e Freancisco Varela. Consiste em um sistema homeostático que produz sua própria organização e possui como ponto nevrálgico a conservação das particularidades de um dado sistema concomitante às indispensáveis transformações à sua sobrevivência não sendo, portanto, um sistema alopoiético. Sua base é decorrente da cibernética sendo que a autopiese não possui imputs ou outputs, haja vista que o ambiente não influencia de forma direta no sistema autopoietico, pois a própria estrutura sistêmica que produz as informações e perturbações advindas do ambiente através da denominada clausura organizacional (o sentido não vem de fora, mas sim produzido pelo próprio sistema, ao processar as mensagens oriundas de outro sistema). Esta clausura não significa que o sistema esteja totalmente isolado de todo o meio ambiente, mas tão somente no sentido que o mesmo produz os seus próprios significados, segundo seus critérios, as mensagens enviadas do meio ambiente para que o mesmo possa ser dinâmico.

operação do outro catalisando, assim, a produção de atos comunicativos que poderão ser jurídicos, mas que interferem na economia, na política sem que, repita-se, estes subsistemas percam a sua autonomia.³⁹

Isso nos leva a perceber que essa dependência inter-sistêmica permite que o sistema social receba estímulo do ambiente, possibilitando sua auto-reprodução e, conseqüentemente, a permanência do seu equilíbrio interno.

O sistema jurídico, sendo um subsistema social que possui a comunicação como elemento fundante, cuja dinâmica revela-se operacionalmente fechado e cognitivamente aberto às mensagens de outros subsistema, demonstra-se a autopoietico, como bem destaca Gunther Teubner⁴⁰:

Logo que a comunicação jurídica sobre a distinção básica legal/ilegal comece a diferenciar-se da comunicação social geral, aquela torna-se inevitavelmente auto-referencial e é compelida a tematizar-se a si mesma no quadro de categorias intrinsecamente jurídicas. Isto implica – para além de círculos ‘viciosos’ e ‘virtuosos’ -, tautologia, contradições, paradoxos e retornos infinitos – que o sistema jurídico é forçado a descrever os seus componentes utilizando as suas próprias operações, estruturas, processos, limites, meio envolvente e até da sua própria identidade. Uma vez que estas auto-descrições tenham sido utilizadas operativamente deste modo, então o sistema começa a construir os seus próprios componentes.

O sistema jurídico, enfim, possui um código próprio, valorativo e binário denominado lícito/ilícito aplicado através dos modais deônticos proibido, permitido e obrigatório onde todas as mensagens oriundas de outros sistemas são revestidas para o referido código binário. Assim, determinadas mensagens políticas ou econômicas serão traduzidas para o Direito dentro de uma linguagem comunicacional lícita ou ilícita, nada mais o que, conseqüentemente, permite, de forma paradoxal, estabelecer a

³⁹ A cibernética é um campo científico que foi desenvolvido com o fito de estudar os mecanismos auto-reguladores sendo que o seu estudo é aplicado em todos os ramos científicos que lidam com o processo de comunicação e, particularmente, ao sistema jurídico. O grande colaborador desta teoria foi Norbert Wiener em sua obra *Cibernética* (1948) onde o referido autor desenvolve o estudo dos autocontroles encontrados em sistemas estáveis, sejam eles mecânicos, elétricos ou biológicos que possuem capacidade de auto-regulagem e controle denominado “feedback negativo”, além do chamado “feedback” positivo quando estes sistemas além de possuir a auto-regulagem, reproduz a si mesmo, aproximando da condição humana.

⁴⁰ Teubner, Gunther **O Direito como Sistema Autopoietico**. Lisboa: Calouste Gulbenkam, 1989. Trad. José Engracia Antunes.p. 70

-

influência de outros subsistemas sociais no Direito sem que o sistema jurídico perca a sua identidade.

Deste modo, o sistema jurídico assume dentro de um processo comunicacional complexo a feição de emissor e receptor de mensagens, dentro das categorias próprias da autopsie social, que se pauta nos textos jurídicos consubstanciados em mensagens prescritivas ou imperativas.

3.3. TEORIA GERAL DOS PRINCÍPIOS E REGRAS E SEUS REFLEXOS NO SISTEMA JURÍDICO CONSTITUCIONAL.

A teoria geral dos princípios, dentro da perspectiva jurídica, é objeto das mais longas dilações dogmáticas-filosóficas ao longo da história, tendo o seu papel sofrido uma grande mudança de paradigma nos tempos hodiernos.

Esta reflexão teórica tem se valido, principalmente, de teóricos como Karl Larens, Carl English e Willian Cannaris, além dos predecessores destas idéias como Jean Bouloanger e Joser Esser, por exemplo, sem esquecermos das primorosas contribuições do italiano Vézio Crizafulli⁴¹, percussor destas idéias na seara jurisdicional.

Deve-se, *ab inito*, destacar que a aplicação do método clássico subsuntivo aplicado fundamentalmente às regras jurídicas com os elementos que compõem a sua hermenêutica (gramatical, histórico, sistemático e teleológico) onde só existe um

⁴¹ Crissafulli pertence a classe de juristas que mais contribuíram para consolidar a doutrina da normatividade dos princípios. Segundo o referido autor os princípios têm dupla eficácia: imediata e mediata (programática). Alas, Crissafulli não hesita em destacar que um princípio, seja ele expresso num formulação legislativa ou, ao contrário, implícito ou latente em um ordenamento jurídico, constitui norma, aplicável como regra de determinados comportamentos públicos ou privados reforçando, assim, a positividade dos princípios: “Mas a eficácia dos princípios constitucionais não se exaure na sua aplicabilidade às relações que formam o respectivo objeto. Um lugar de particular importância diz respeito indubitavelmente à sua eficácia interpretativa, consequência direta da função construtiva que os caracteriza dinamicamente entre as normas do sistema” (Crizafulli, Vézio. La Costituzione e le sue Disposizioni di principi, p.91, apud Paulo Bonavides, **Curso de Direito Constitucional**. 2006. Ed. Malheiros. São Paulo. 2000 p.244)

sentido único e objetivo válido para todas as situações, cabendo ao intérprete realizar um mero processo silogístico, não pode ser mais aplicado de forma plena.

Tal assertiva é constatada quando observamos que as normas constitucionais, por seu conteúdo aberto e principiológico, demarcam apenas uma moldura na qual poderá haver as mais diversas possibilidades interpretativas baseadas na ponderação de valores e na teoria da argumentação.

Não estamos, neste momento, renegando a importância das regras e a validade do método subsuntivo e, conseqüentemente, conclamando uma ruptura. Ao contrário, estamos evidenciando que o sistema jurídico é formado por princípios cuja interpretação ultrapassa os limites estabelecidos para as regras jurídicas.

Nestes termos, o intérprete e os fatos tornaram-se, mais do que nunca, um papel fundamental na concepção das normas jurídicas, haja vista que (i) em algumas situações o sistema não catalisará de plano uma situação adequada; ao contrário, a mesma somente poderá ser solucionada a vista dos elementos do caso concreto; (ii) ademais a interpretação constitucional revela a necessidade subjetiva de escolhas pelo intérprete, além da integração dos princípios.

Tal mudança paradigmática ocorreu, fundamentalmente, ao fim da segunda guerra mundial quando ficou constatado que um ordenamento jurídico indiferente a valores éticos e morais, calcado num positivismo baseado em uma estrutura meramente formal, levaria a condutas com legitimidade duvidosa como ocorreu, por exemplo, com os Judeus durante o período em que a Alemanha estava sendo conduzida pelo Partido Nazista .

O Pós-positivismo, ao contrário, impõe a necessidade da incorporação dos direitos humanos, consubstanciado no princípio da dignidade da pessoa humana, nos textos constitucionais e no reconhecimento jurídico da normatividade dos princípios.⁴²

Neste contexto, os princípios conquistaram o *status* de normas jurídicas, ultrapassando, portanto, a dimensão puramente axiológica e valorativa. A dimensão atual tutela o entendimento de que as normas jurídicas podem ser regras ou princípios, sendo que esta distinção funda-se, em sentido lato, na generalidade, porquanto as primeiras (regras) contêm um relato mais objetivo; já os segundos (princípios) possuem um maior teor de abstração incidindo sobre uma pluralidade de situações.

Assim, os elementos que constituem os sistemas jurídicos são sempre normas que se verificam a partir da interpretação dos textos jurídicos sendo que as estruturas lingüísticas destas normas podem ser consubstanciadas de duas formas: através de princípios ou através das regras.

A mudança daquele paradigma deveu-se, substancialmente, às contribuições de Ronald Dworkin⁴³ e aos posteriores trabalhos desenvolvidos por Robert Alexy⁴⁴ que, conjugados, tornaram-se pilares para o estudo dos princípios e das regras jurídicos em um dado sistema jurídico.

Segundo a lição de Ronald Dworkin, as regras, ao contrário dos princípios, incidem sob a forma do “tudo ou nada” (*all or nothing*), o que significa que presentes os pressupostos fáticos contidos na regra, ou seja, preenchida a hipótese de incidência, ou

⁴² Luis Roberto Barroso costuma destacar que: “O discurso acerca dos princípios, da supremacia dos direitos fundamentais e do reencontro com a Ética – ao qual, no Brasil, se deve agregar o da transformação social e o da emancipação – deve ter repercussão sobre o ofício dos juízes, advogados e promotores, sobre a atuação do Poder Público em geral e sobre a vida das pessoas. Trata-se de transpor a fronteira da reflexão filosófica, ingressar na dogmática jurídica e na prática da jurisprudência e, indo mais além, produzindo efeitos positivos sobre a realidade” (Barroso, Luis Roberto, **A Nova Interpretação Constitucional**. Renovar. Rio de Janeiro. 2005. p. 37).

⁴³ Dworkin Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

⁴⁴ Alexy, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdéz. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

a regra é válida e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é considerada válida.

Dworkin parte da premissa de que o positivismo jurídico exacerbado, naquele momento pelas teorias de H.L. Hart, não eram suficientes para explicar o fenômeno jurídico, uma vez que os juristas raciocinam

a respeito de direitos e obrigações jurídicas, particularmente naqueles casos difíceis nos quais nossos problemas com esses conceitos parecem mais agudos, eles recorrem a padrões que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios, políticas e outros tipos de padrões. Argumentei que o positivismo é um modelo de e para um sistema de regras e que sua noção central de um único teste fundamental para o direito nos força a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras.⁴⁵

Outrossim, destaca o autor que os princípios buscam a justiça, equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.

Nestes termos, a distinção entre os princípios e as regras é de natureza lógica. Enquanto as regras são aplicadas à maneira do tudo ou nada, ou seja, ou uma regra é válida ou inválida; os princípios possuem uma dimensão de peso ou importância.

Quando duas regras se chocam, segundo Dworkin, uma delas não pode ser válida.

A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras. Um sistema jurídico pode regular esses conflitos através de outras regras, que dão procedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada recentemente, à regra mais específica ou outra coisa desse gênero. Um sistema jurídico também pode preferir a regra que é sustentada pelos princípios mais importantes.⁴⁶

Por outro lado, quando os princípios se entrecruzam deve-se levar em conta a força relativa de cada um. “Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o

⁴⁵Dworkin, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. pp.36/37

⁴⁶ Ob. cit. p.43

juízo que determina que um princípio ou uma política particular é mais importante que outra frequentemente será objeto de controvérsia.”⁴⁷

Esses ensinamentos contribuíram decisivamente para a atual distinção entre regras e princípios, que consiste no entendimento de que as primeiras, também chamadas de disposições normativas, cingem-se em delimitações precisas de hipóteses de incidência e suas respectivas conseqüências jurídicas, somente sendo aplicadas, por conseguinte, quando o ato ou fato nelas subsumir-se por completo.

Os princípios, ao contrário, possuem força normativa mais fluida e mais geral em relação às regras, e, por não apresentarem a concretude destas, podem ser aplicados a uma gama infinita de casos, permitindo, assim, um modo de aplicação mais aberto.

Robert Alexy, tomando por base a teoria de Dworkin, trouxe algumas considerações que permitem precisar ainda mais os conceitos das referidas espécies normativas. Segundo aquele autor, as regras e princípios distinguem-se em função da obrigação que instituem e da solução para a colisão que possa vir a ocorrer.

Quanto à obrigação, as regras expressam comandos definitivos, já que têm de ser aplicadas quando incidem os fatos nelas previstos. Os princípios, por seu turno, encerram mandados *prima facie*, haja vista que podem ser afastados em favor de outros interesses, na circunstância do caso concreto, pela prevalência de um princípio em detrimento dos demais, sendo esta estabelecida mediante uma ponderação entre os princípios envolvidos.

No que tange à colisão entre regras, a tensão é solucionada no campo da validade. Em outras palavras, se no plano abstrato uma regra entrar em conflito com outra, deve-se introduzir uma cláusula de exceção (aplicação dos critérios hierárquico, cronológico ou da especialidade, por exemplo) ou reconhecer a invalidade de uma das regras confrontadas.

⁴⁷Dworkin, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p.44

Já na solução para a tensão ocorrente entre os princípios, atribui-se uma dimensão de peso a cada um, tendo em vista estes não determinarem uma consequência jurídica de forma direta, tal como as regras. Daí se vê que o relacionamento entre os princípios consiste num entrelaçamento, onde cada qual possui uma dimensão de peso que, no caso concreto, analisa-se qual possui maior peso para se saber qual deve ser aplicado na hipótese.⁴⁸

Essas considerações acerca da dissociação entre regras e princípios, além de ter tornado bem mais claro o modo de aplicação de cada um, teve o mérito de demonstrar a importância dos princípios jurídicos para o sistema normativo. Em virtude de sua grande generalidade, fluidez e abstração, os princípios são preeminentes para os vastos campos do Direito, na medida em que vinculam, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com eles se conectam.

Gomes Canotilho⁴⁹, por sua vez, destaca que os princípios e as regras constitucionais se perfazem pela idéia de genealogia normativa, ou seja, toda regra é depreendida de um princípio, existindo entre ambos uma interdependência genética ou interconstituição, consubstanciada nos processos abstrato e concreto de produção do significado normativo do sistema jurídico.

Destes critérios, continua o jurista português, decorrem: o grau de abstração (os princípios são mais abstratos que as regras); o grau de determinabilidade (as regras são suscetíveis de aplicação direta enquanto os princípios precisam de uma intermediação

⁴⁸ Poderíamos concluir que existem três critérios para distinguir as regras dos princípios: (i) o primeiro seria quanto ao conteúdo, haja vista que os princípios identificam valores a serem preservados e possuem fins a serem alcançados, enquanto as regras são descritivas de condutas; (ii) o segundo critério é quanto a estrutura normativa. Os princípios indicam fins, estados ideais a serem alcançados tornando a atividade do intérprete mais complexa. Já as regras têm um comportamento específico que o sujeito deve cumprir não havendo uma grande complexidade no processo de racionalização; (iii) finalmente quanto a aplicação. Os princípios possuem uma grande carga valorativa indicando uma determinada direção a ser seguida devendo ser aplicado mediante a técnica da ponderação. No entanto, as regras são proposições normativas aplicáveis sob a forma de tudo ou nada. (*all or nothing*)

⁴⁹Canotilho, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª ed. Coimbra. Livraria Almedina, 2001.

interpretativa do juiz ou aplicador do direito); o grau de fundamentalidade (as regras se fundamentam nos princípios) e a proximidade da idéia de Direito (os princípios estão mais radicados nas exigências de justiça que as regras). E assim conclui:

Saber como distinguir, no âmbito do superconceito norma, entre regras e princípios, é tarefa particularmente complexa. Vários são os critérios sugeridos: a) Grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida (Cfr. Dworkin, Alexy, Bydlinsk, Dreier, Wiederin; b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? Do juiz?), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação directa (Cfr. Esser, Larens); c) Caráter de Fundamentalidade no sistema das fontes do direito: os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou a importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito); d) 'Proximidade' da idéia de direito: Os princípios são 'Standards' juridicamente vinculantes radicados nas exigências de 'justiça' (Dworkin) ou na 'idéia de direito' (Larens); as regras podem ser normas vinculativas com o conteúdo meramente funcional; f) Natureza normogénica: os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso, um função normogénica (Esser, Canaris) fundamentalmente⁵⁰

A propósito, com a didática que lhe é peculiar, Daniel Sarmento exprime seu entendimento a respeito, asseverando que

os princípios representam as trevas-mestras do sistema jurídico, irradiando seus efeitos sobre diferentes normas e servindo de balizamento para a interpretação e integração de todo o setor do ordenamento em que radicam. Revestem-se de um grau de generalidade e de abstração superior ao das regras, sendo, por consequência, menor a determinabilidade de seu raio de aplicação. Ademais, os princípios possuem um colorido axiológico mais acentuado do que as regras, desenvolvendo mais nitidamente os valores jurídicos e políticos que condensam⁵¹.

As normas constitucionais principiológicas consagram, pois, valores fundamentais, idéias matrizes que balizam todo o ordenamento positivo, sendo, por isso, consideradas alicerces ou pedras angulares de qualquer sistema. Irradiando sobre as

⁵⁰Canotilho, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª ed. Coimbra. Livraria Almedina, 2001.

⁵¹ SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de Interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2003, p. 42.

demais normas jurídicas (tanto regras quanto outros princípios), os princípios dão o sentido harmônico e unitário da ordem jurídica, e, em face de sua generalidade e abstração, conferem caráter permanente ao ordenamento positivo, determinando, assim, sua evolução.

Em razão da carga axiológica neles contida, os princípios, sejam explícitos ou implícitos, desempenham importantíssimas funções dentro do ordenamento positivo. Servem, por exemplo, de critérios para a exata compreensão e aplicação das diversas normas constitucionais e infraconstitucionais, exercendo neste sentido papel hermenêutico essencial, além de complementarem e integrarem o Direito, quando da inexistência de regras específicas sobre determinada matéria.

Impende notar, pois, que, em face da amplitude normativa dos princípios constitucionais, são muito mais graves as conseqüências advindas da transgressão de um princípio do que do descumprimento de uma regra, ainda que esta seja constitucional⁵². Por esse motivo, os princípios consagrados no Texto Maior precisam ser estritamente observados, devendo o intérprete ou o aplicador da norma compreendê-la no sentido em que ela mais se coaduna com a sua finalidade.

3.4. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

O Sistema Constitucional Tributário foi desenhado pelo legislador constitucional, de forma analítica, determinando os tributos a serem instituídos pelos entes federativos, demarcando as possíveis hipóteses de incidência e base de cálculo destas exações sem olvidar-se de destacar os princípios que orientam todo o arcabouço tributário brasileiro.

⁵² Segundo a teoria de Humberto Ávila, essa assertiva deve ser repensada, tendo em vista que as regras, por possuírem tanta rigidez, só podem ser superadas quando os motivos forem suficientemente fortes, daí a chamada *função eficaz de trincheira* das regras. Na dicção desse autor, “como as regras possuem um caráter descritivo imediato, o conteúdo do seu comando é muito mais inteligível do que o comando dos princípios, cujo caráter imediato é apenas a realização de determinado estado de coisas. Sendo assim, mais reprovável é descumprir aquilo que “se sabia” dever cumprir. Quanto maior for o grau de conhecimento prévio do dever, tanto maior a reprovabilidade da transgressão” (Ávila, Humberto. **Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 4ª ed., 2005, p. 83/84).

Na doutrina nacional sua análise foi primeiramente destacada pelo baiano Aliomar Baleeiro⁵³ que, em 1951, apresentou a existência de um caráter político dos princípios constitucionais tributários, além de investigar as regras decorrentes do modelo federativo brasileiro e seus reflexos na ordem tributária.

Posteriormente, Geraldo Ataliba, após a descrição do Sistema Constitucional Tributário desenvolvido por Sampaio Doria em 1964⁵⁴, evidenciou que o referido sistema possui como principais particularidades sua rigidez, no que tange a fixação de competência, e sua forma analítica, determinando poucos espaços para o legislador infraconstitucional que, muitas vezes, para o autor, repetira aquilo que está previsto na própria Carta Magna. Ademais, destacou a relação existente entre o sistema constitucional tributário e outras normas constitucionais, principalmente, os direitos fundamentais de propriedade e liberdade⁵⁵.

Finalmente, dentro da estrutura do Sistema Constitucional Tributário prescrito na Carta Magna de 1988, Roque Carrazza destaca a importância dos princípios constitucionais estruturantes (princípio republicano, princípio federativo etc) e sua relação com as regras e os princípios que descrevem a estrutura jurídica tributária.⁵⁶

Percebe-se, enfim, que todo o Sistema Nacional Tributário é verificado, fundamentalmente, sob duas óticas: (i) a limitação ao poder de tributar ou; (ii) a inexistente concatenação entre os princípios e os bens jurídicos, como bem destaca Humberto Ávila⁵⁷:

Analisando a referida interdependência entre os princípios jurídicos (também conhecida como ‘combinação de princípios’), constata-se que a

⁵³ Baleeiro, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro. Forense. 1997. (1. ed. 1951)

⁵⁴ Dória, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of law”**. 2. ed. Rio de Janeiro. Forense. 1986

⁵⁵ Ataliba, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo. RT. 1988

⁵⁶ Carazza, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo. Malheiros, 1988.

⁵⁷ Ávila, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. 2004. Ed. Saraiva. São Paulo

interpretação sistemática do Direito Tributário é marcada – com as conhecidas exceções – por duas características: Primeiro, a descrição das limitações ao poder de tributar é feita preponderantemente a partir de textos normativos cujo significado frontal é negativo e que são expressamente previsto na Constituição; segundo, ela é caracterizada pela falta de combinação entre princípios e bens jurídicos

De um modo geral, as limitações ao poder de tributar devem ser destacadas não só sobre uma ótica negativa, mas também verificando as limitações positivas e as limitações de segundo grau que tutelam valores positivos como ocorre, por exemplo, respectivamente, na concordância prática, proporcionalidade ou nos princípios e direitos fundamentais.⁵⁸

Destarte, alguns limites constitucionais ao poder de tributar que balizam o Sistema Tributário Nacional devem ser destacados no presente trabalho para que, assim, possamos, analiticamente, descrever os limites impostos ao art. 135 do Código Tributário Nacional.

3.4.1. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é considerado um dos mais importantes dentre aqueles que limitam o poder de tributar. Encontra-se explícito no Estatuto Excelso tanto genericamente quanto de forma mais específica para o Direito Tributário.

Segundo dispõe a norma do art. 5º, II, da Lei Maior, *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. Já o art. 150, I, do mesmo

⁵⁸ Novamente o referido autor evidencia que apesar da existência de limites negativos ao poder de tributar previsto na Carta Magna não se pode menosprezar as dimensões positivas destas limitações como o respeito a dignidade da pessoa humana, desenvolvimento regional, direito a liberdade religiosa, proteção a família etc que assim conclui: “A influência dos princípios fundamentais ou dos direitos fundamentais sobre o Sistema Tributário por meio do art. 150 (‘Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte’) são exemplos indicativos de que o Sistema Tributário não se confunde, quantitativamente e qualitativamente, porque existem outras normas tributárias além daquelas que podem ser reconduzidas aos dispositivos contidos no capítulo do Sistema Tributário Nacional: *quantitativamente* porque existem outras normas tributárias além daquelas que podem ser reconduzidas aos dispositivos contidos no capítulo do Sistema Tributário Nacional; *qualitativamente* porque as normas previstas no Sistema Tributário Nacional só ascendem a um significado normativo por meio de uma (horizontal) consideração das concatenações materiais decorrentes dos princípios e direitos fundamentais. (ob. cit. p. 23)

diploma legal contempla especificamente o princípio da legalidade ao exprimir que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei.

Diante destes dispositivos se infere que a liberdade e o patrimônio dos indivíduos estão protegidos e garantidos pelo princípio em comento, haja vista que os mesmos só podem ser restringidos mediante lei. Ou seja, o indivíduo pode fazer tudo aquilo que não esteja proibido pela lei e, voltando-se para o âmbito tributário, o ente tributante somente pode impingir ao contribuinte o pagamento de exação se estiver vergastado em lei.

Vale lembrar que a lei é elaborada pelos representantes do povo no parlamento, ou seja, pelo Poder Legislativo, devendo os legisladores, no exercício desta função, obedecer estritamente ao processo legislativo traçado pela Carta Suprema, assim como a todos os seus princípios magnos. A lei é, portanto, expressão da vontade popular, manifestada através de um comando geral e igualitário, obstacularizadora de uma atuação estatal voltada para desigualdade, arbitrariedade ou surpresa.

Desta feita, sendo a lei uma manifestação legítima da vontade do povo, então o tributo por ela instituído é autorizado ou consentido pelos contribuintes. Estes permitem que o Estado intervenha sobre a propriedade privada, invadindo o patrimônio dos particulares para dele retirar quantias indispensáveis à satisfação das necessidades sociais.

Sem embargo, é irrefutável que nem sempre a expressão desse consentimento corresponde à vontade das pessoas. Todavia, sustenta-se ainda o princípio da legalidade na medida em que ele se presta para garantir a segurança nas relações jurídicas entre o contribuinte com o Fisco, eis que o Estado somente pode criar ou aumentar tributos quando autorizado pela lei.

Conforme preceitua o art. 150, I, da Carta Magna é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao

contribuinte, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. “Exigir” significa aqui instituir, criar tributo. Porquanto, segundo este dispositivo, somente a lei é instrumento hábil para a criação (ou extinção) ou majoração (ou redução) de qualquer espécie tributária, ressalvadas algumas hipóteses contidas na Lei Fundamental.

Convêm termos em mente que todos os tributos (impostos, taxas e contribuições) estão sujeitos ao princípio da legalidade, sendo que alguns deles não demandam lei ordinária para a sua criação ou aumento. A Constituição exige que os empréstimos compulsórios, os impostos residuais da União e as contribuições sociais (art. 195, §4º) sejam veiculados por intermédio de lei complementar.

A criação do tributo traduz-se na obrigatoriedade de que todos os elementos integrantes da espécie tributária a ser instituída sejam minuciosamente descritos na lei. Portanto, encontra-se sob a reserva da lei a descrição do fato gerador da obrigação principal e dos seus sujeitos ativo (se for diverso da pessoa jurídica instituidora do tributo) e passivo (contribuinte e, se houver, responsável), bem como a fixação da alíquota e da base de cálculo do tributo.

É inadmissível, pois, em nosso ordenamento jurídico, a possibilidade do Poder Legislativo delegar ao Poder Executivo qualquer prerrogativa acerca da definição do tributo, seja no que tange à descrição de sua hipótese de incidência, seja no que pertine à determinação de seus elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota).

O que a Lei Fundamental permite (através do art. 153, §1º), e aqui constitui uma das hipóteses de ressalva ao princípio da legalidade, é autorizar ao Poder Executivo, por ato próprio (decreto), atendendo as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) ⁵⁹.

⁵⁹ Para o jurista Roque Antônio Carazza a norma do art. 153, §1º, não encerra uma exceção ao princípio da legalidade. São suas as seguintes palavras: “Não há neste dispositivo constitucional, qualquer exceção ao princípio da legalidade. Apenas o Texto Magno permite, no caso, que a lei delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições de dentro dos limites que ela estabelecer, as

Perceba-se que não se trata de uma autorização absoluta, já que o Executivo deve observar as condições e limites contidos na norma tributária.

Paulo de Barros Carvalho tece, a respeito, oportunas considerações:

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concedida pelo legislador ordinário. Mesmo nos caso em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.⁶⁰

É de notar-se que os impostos enumerados retro possuem forte componente extrafiscal, o que significa que os mesmos têm como função primordial instrumentalizar o Estado para que este validamente intervenha no domínio econômico. Em vista disso, o constituinte originário, no afã de possibilitar o adequado exercício da regulação extrafiscal, resolveu por bem dotar o Executivo de meio ágil para alterar as alíquotas daqueles tributos, excepcionando, assim, o princípio da legalidade.

Outrossim, cabe salientar que o constituinte derivado, mediante emenda constitucional e contrariando a lógica do texto original da Carta Suprema, acabou por permitir a alteração das alíquotas de alguns impostos que não possuem caráter extrafiscal.

Nesse sentido, a Emenda Constitucional n.º 33/2001 introduziu mais duas exceções ao princípio da legalidade. Com efeito, o Poder Executivo, nos termos do art. 177, §4º, I, “b”, CF, pode, mediante decreto, reduzir e restabelecer as alíquotas, estabelecidas em lei, da CIDE-combustíveis; e os Estados e o Distrito Federal devem, mediante convênio celebrado, no âmbito da CONFAZ, estabelecer as alíquotas do ICMS

alíquotas (não as bases de cálculo) dos mencionados impostos”. Carazza, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 293.

⁶⁰ Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 48.

incidente em etapa única sobre combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar, conforme preceitua o art. 155, §4º, IV, do citado diploma legal.

É oportuno frisar ainda que, após a publicação da Emenda Constitucional n.º 32/2001, o entendimento antes perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que a medida provisória, por ter força de lei, é instrumento idôneo para instituir e modificar tributos passou a ser expressamente abonado pela Norma Excelsa⁶¹.

Portanto, nos termos do disposto no novo art. 62, §1º, não há restrição material à edição de medidas provisórias em sede de Direito Tributário, ressalvada unicamente, por via indireta, a restrição contida no inciso III, consistente na vedação de se editar medida provisória concernente às matérias cuja disciplina deve ser feita por meio de lei complementar.

3.4.2. Princípio da Isonomia

O princípio da igualdade é um princípio geral do Direito, que, no âmbito da tributação, é mais conhecido como princípio da isonomia tributária. Reveste-se de grande importância para a limitação ao poder de tributar, tendo em vista que proíbe o tratamento desigual entre os contribuintes.

Aliás, o princípio da isonomia revela uma formulação genérica bem conhecida, inspirada na frase da “Oração dos Moços” de Rui Barbosa, a qual afirma que a lei deve

⁶¹Roque Carrazza reverbera pela inconstitucionalidade da aludida EC 32/2001, na parte atinente às medidas provisórias. Em sua opinião, a referida EC: “afronta o princípio da legalidade tributária e, por via de consequência, a autonomia e a independência do Poder Legislativo. Viola, pois, a cláusula pétrea do art. 60, §4º, III, da CF, que estabelece que nenhuma emenda constitucional poderá sequer tender a abolir a separação dos Poderes”. E continua: “Como se isso não bastasse, a mesma Emenda Constitucional 32/2001 – sempre no que concerne às medidas provisórias – atropela o direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente “consentidos” por seus representantes imediatos: os legisladores. Invocável, portanto, na espécie, também a cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV, da CF, que veda o amesquinamento, por meio de emenda constitucional, dos direitos e garantias individuais *lato sensu*”.(Carrazza, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 274.

tratar igualmente os que se encontram em situação jurídica equivalente e tratar de forma desigual os (juridicamente) desiguais, na medida de suas desigualdades.

A Carta Constitucional trouxe expresso o princípio em relevo no seu art. 150, II, cuidando de, no próprio inciso, explicitar alguns parâmetros que não poderão ser considerados como situação desigual entre contribuintes, preceituando que é proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direito.

Na dicção de Roque Antônio Carrazza,

a lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas⁶².

No entanto, convém ressaltar que o ferimento à literalidade do mencionado princípio é irremediável, pois há situações que aparentam ser iguais, mas que podem ensejar tratamento jurídico desigual pela presença de um motivo razoável de diferenciação⁶³.

Nesses casos, o critério de discrimine é válido somente quando extraído dos dispositivos e princípios, explícitos ou implícitos, albergados pela Constituição e tiver nexos plausíveis com a finalidade da norma a ser aplicada.

Assim, a lei tributária deve dispensar tratamento isonômico a todas as pessoas que se encontrem em situações jurídicas idênticas, cabendo à mesma, excepcionalmente, desigualar ou discriminar situações somente quando houver razão plausível estribada

⁶² Carrazza, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 77/78.

⁶³ Sobre o princípio da igualdade Celso Antonio Bandeira de Mello destaca em sua obra: O Conteúdo Jurídico do Princípio da Isonomia que, em alguns casos, é necessário o *discrimen* para que o princípio da igualdade possa ser alcançado. (Mello, Celso Antonio Bandeira. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Isonomia**. 2.ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1978.)

na Lei Suprema. Em vista disso, evidencia-se a possibilidade de proporcionar aos contribuintes a tão almejada segurança jurídica em suas relações com o Fisco.

Questão digna de comentário, por ser demasiadamente discutida na doutrina e nos tribunais, é a relativa a isenção não concedida de forma geral e ao princípio da isonomia, mormente nos casos em que a isenção é concedida a pessoas com elevada capacidade econômica. Essa lei isentiva, além de ser de difícil conciliação com o princípio sob comento, também aparenta entrar em contradição com o princípio da capacidade contributiva, o qual será visto mais adiante.

No entanto, situações deste jaez não ferem necessariamente o princípio da isonomia tributária, visto que, ao invés de ter sido editada arbitrariamente, a lei isentiva pode estar arrimada em fator de discriminação que se mostra razoável e que está galgado pela própria Carta Máxima.

Assim, uma lei pode conceder isenção do IR à determinada indústria instalada em região menos desenvolvida do país com o propósito de concretizar um dos objetivos fundamentais vergastados na Lei Magna, referente à redução das desigualdades sociais (art. 3º, III), bem como de estimular o desenvolvimento econômico e industrial, consoante preceitua o art. 170 do mencionado Estatuto.

3.4.3. Princípio da Irretroatividade

Por ser um princípio geral do direito, o princípio da irretroatividade da lei vigora também no Direito Tributário, estando inclusive previsto expressamente pela Constituição Federal na seara da tributação em seu art. 150, III, alínea “a”.

Segundo esse princípio, a lei que institua ou aumente tributo não pode retroagir para alcançar fatos passados, eis que somente pode incidir sobre os fatos geradores ocorridos após sua publicação e vigência. Desta forma, preserva-se a segurança

jurídica entre fisco e contribuinte, a qual é fundamental num Estado Democrático de Direito.

Não obstante o comando constitucional mencionar apenas instituição e aumento de tributos, é indubitável que a lei que extinga ou reduza tributos também não pode retroagir.

Somente é possível a irretroatividade no Direito Tributário nas expressas hipóteses do art. 106 do CTN, que são: quando a lei for meramente interpretativa; ou quando a lei reduzir penalidades ou deixar de definir determinados fatos como infrações tributárias, desde que os infratores se encontrem em litígio, administrativo ou judicial, instaurado contra a cobrança. No que atina aos tributos, todavia, é mister assentar que nenhum deles excepciona o princípio sob enfoque.

Outra consideração acerca deste princípio diz respeito à sua aplicação aos tributos cujos fatos geradores não são instantâneos, como é o caso do Imposto de Renda, haja vista que já foi tema de inúmeras discussões nos Pretórios.

Após sedimentar seu entendimento na Súmula 584, a qual diz que “ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”, o STF vem mudando de posicionamento, consoante se vê pela jurisprudência colacionada abaixo:

“Tributário.Limitações à compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa. Possibilidade. irretroatividade e anterioridade. necessidade de superação da súmula 584 do STF. Toda a orientação relacionada a fatos geradores ditos complexivos (como é o caso do lucro anual) dá-se por períodos de tempo, relativamente aos quais se afere a dimensão quantitativa do fato gerador – a base de cálculo – para fins de apuração do montante devido. As deduções possíveis são aquelas previstas em lei como medida de política fiscal. Fora disso, só se poderá afastar o cômputo daquelas receitas que, por sua natureza, não implicassem renda ou lucro. Tanto a irretroatividade como a anterioridade constituem garantias do contribuinte em prol da segurança jurídica. A não-majoração da carga tributária relativa a fatos passados ou situados entre o período de advento da lei nova e o decurso do interstício da anterioridade (de exercício ou nonagesimal) é efeito da irretroatividade e da anterioridade. Ainda que tomado como referência o aspecto temporal da

hipótese de incidência tributária, não se tem como entender possível que a modificação na legislação, ocorrida em dezembro, venha a gravar o lucro do mesmo ano seja relativamente ao imposto de renda ou à contribuição sobre o lucro, eis que não atende nem à anterioridade de exercício nem à anterioridade nonagesimal. O momento de cumprimento de obrigação tributária acessória e o próprio prazo para pagamento dos tributos são dados irrelevantes para a análise da irretroatividade e da anterioridade, pois desbordam do fenômeno da incidência. Não há como continuar-se aplicando, pois, a Súmula 584 do STF. Afastam-se as limitações à compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa relativas a exercícios anteriores, imposta pela MP 812, de 30 de dezembro de 1994, na apuração tanto do IRPJ como da CLS relativos ao lucro de 1994, cujos fatos geradores consideram-se ocorridos em 31 de dezembro do mesmo ano.⁶⁴

Atualmente, a questão parece pacificada tanto na doutrina quanto na prática legislativa no sentido de que, iniciado o período do exercício financeiro, está definido o regime jurídico do IR, não podendo nenhuma lei modificar os critérios de determinação do valor do imposto⁶⁵.

3.4.4. Princípio da Anterioridade Tributária⁶⁶

Operando especificamente no campo tributário, o princípio da anterioridade está expressamente previsto no art. 150, III, “b” e “c” da Norma Fundamental, e consiste na anterioridade da publicação da lei que institua ou majore tributo ao exercício financeiro em que será cobrado. Na dicção da alínea “b” do artigo: “é vedado aos entes políticos cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

Com efeito, é assegurado aos sujeitos passivos da obrigação tributária o conhecimento, com certa antecedência, de quais tributos, e em que montante, serão deles exigidos, em situações normais. Assim sendo, os contribuintes podem organizar seus negócios com mais segurança, o que propicia a garantia da não surpresa na relação tributária.

⁶⁴ Paulsen, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência**. Livraria do Advogado. 8ª ed. Porto Alegre. 2006

⁶⁵ Nesse sentido Hugo de Brito Machado, **Curso de Direito Tributário**, 24ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 298.

⁶⁶ Para Daniel Sarmento, o art. 150, III, “b” não é princípio da anterioridade, mas simples regra que concretiza o princípio da segurança jurídica. Ob. cit.p. 51

A alínea “c”, recentemente acrescentada ao dispositivo em análise pela Emenda Constitucional n.º42, de 19.12.2003, veio para dar mais credibilidade à lei fiscal e, por conseguinte, ao princípio em comento, haja vista que este vinha sendo, não raras vezes, driblado pelo Fisco, quando da publicação da lei nos últimos dias do mês de dezembro para já produzir efeitos no mês seguinte, que correspondia ao exercício subsequente.

Segundo o novo comando constitucional, é vedada a cobrança de tributos antes do interstício mínimo de 90 (noventa) dias contados da data em que haja sido publicada a lei que os criou ou majorou. Agora, além da exigência da publicação da lei que institua ou aumente tributo antes do início do exercício financeiro no qual será cobrado, é imprescindível um período de vacância de pelo menos 90 (noventa) dias para que a aludida lei produza efeito. Assim, para se exigir tributo já no primeiro dia do exercício financeiro, a lei que o institua ou aumenta deve ser publicada 90 (noventa) dias antes.

Ressalte-se que o art. 150, §1º do Texto Magno ressalva alguns impostos da exigência da antecedência de 90 (noventa) dias, permitindo, com efeito, que os mesmos sejam cobrados logo no início do exercício financeiro, ainda que a lei que os tenha criado ou aumentado tenha sido publicada no último dia do exercício anterior.

O princípio em comento se refere ao da anterioridade genérica e diferencia-se da chamada anterioridade nonagesimal ou princípio da anterioridade especial, também delineado pela Carta Constitucional, cujo conteúdo diz respeito às contribuições de seguridade social. Consubstanciada no art. 195, §6º, a norma proclama que as aludidas contribuições somente poderão ser exigidas após o decurso do lapso temporal de 90 (noventa) dias contado da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não fazendo referência ao exercício financeiro.

É oportuno frisar, ainda, que o princípio da anterioridade não se confunde com o da irretroatividade, estudado linhas atrás. Enquanto este diz respeito à vigência da lei, o

primeiro traça uma regra pertinente à produção dos efeitos da lei tributária. É certo que, para poder alcançar os fatos geradores que venham a ocorrer, a lei já tem que estar vigente – princípio da irretroatividade; mas uma lei pode entrar em vigor e só estar apta a produzir efeitos em data futura – princípio da anterioridade.

Ademais, o art. 150, §1º do Estatuto Supremo dispensa alguns tributos da exigência do princípio em análise, quais sejam: os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua eminência (art. 148, I, CF); o imposto de importação (art. 153, I, CF); o imposto de exportação (art. 153, II, CF); o imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV, CF); o imposto sobre operações financeiras (art. 153, V, CF); e os impostos extraordinários lançados por motivo de guerra (art. 154, II, CF).

Cabe salientar que o prévio conhecimento, em geral, dos tributos que serão objeto de cobrança em dado exercício, consoante disciplina o princípio da anterioridade, constitui uma garantia individual do contribuinte, tratando-se, portanto, de cláusula pétrea, motivo pelo qual as ressalvas enumeradas pelo constituinte originário não poderiam sofrer ampliação nem mesmo por meio de emendas constitucionais.

Todavia, o constituinte derivado, através da Emenda Constitucional n.º 33/2001, inseriu mais duas outras exceções ao princípio da anterioridade. Desta feita, os aumentos da alíquota do ICMS (art. 155, §4º, IV, alínea “c”, CF) e da contribuição de intervenção no domínio econômico (art. 177, §4º, I, “b”, CF) também não se submetem ao princípio da anterioridade, estando abordados, contudo, pela exigência da antecedência do lapso de 90 (noventa) dias, da alínea “c” contida no inciso III do art. 150 do citado diploma legal.

Mais uma consideração relevante acerca da anterioridade diz respeito às medidas provisórias. A Emenda Constitucional n.º 32/2001, alterando o art. 62 da Carta Excelsa, a qual disciplina sobre as medidas provisórias, introduziu um parágrafo que contempla uma regra específica atinente ao princípio sob enfoque.

Com efeito, o novo §2º do referido art. 62 estabelece que a instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e art. 154, II, efetuada por meio da edição de uma medida provisória só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se aquela houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Observe-se que a ressalva trazida pelo próprio dispositivo condiz exatamente com tributos não sujeitos ao princípio da anterioridade.

Ademais, ainda que não mencionadas expressamente no parágrafo em alusão, as outras espécies tributárias (taxa, contribuição de melhoria, contribuições sociais) também estão submetidas ao princípio da anterioridade, por isso, quando instituídas ou majoradas por meio de medida provisória devem obediência à nova regra consagrada pelo art. 62, §2º da Norma Ápice.

3.4.5. Princípio da Capacidade Contributiva

Inicialmente, é imperioso assentar a dissociação entre os termos: capacidade tributária passiva, capacidade econômica e capacidade contributiva. Entende-se por capacidade tributária passiva a aptidão que uma pessoa tem para figurar no pólo passivo de uma relação obrigacional tributária. Difere da capacidade contributiva por se referir a uma expressão estritamente jurídica, ao passo que aquela denota uma noção jurídico-econômica.

Por sua vez, capacidade econômica diz respeito à aptidão que uma pessoa, física ou jurídica, possui para aferir riqueza, exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Já a capacidade contributiva é uma especificidade desta última, haja vista que consiste na aptidão que uma pessoa, possuidora de riqueza, tem para ser obrigada a arcar com o ônus tributário, concorrendo com o financiamento das despesas públicas sem sofrer gravame insuportável.

Nessa linha, Hugo de Brito Machado⁶⁷, estribado em Francesco Moschetti, assevera que a capacidade econômica é uma condição indispensável para a existência da capacidade contributiva, representando esta uma capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, informado por um predominante interesse público.

Incumbe destacar que a capacidade contributiva é comumente perfilhada sob dois prismas. Alguns⁶⁸ sustentam que ela deve ser aferida pelo aspecto subjetivo, onde o que é levado em conta diz respeito tão somente com as condições inerentes à pessoa do contribuinte individualmente considerado, ou seja, com a sua capacidade econômica real. Em contrapartida, outros⁶⁹ defendem que a capacidade contributiva é objetiva, que significa a capacidade do indivíduo para arcar com o encargo tributário tomando-se como base suas manifestações objetivas de riqueza, tais como os bens móveis ou imóveis que este possui. Da nossa parte, também averiguamos a capacidade contributiva sob esta ótica subjetiva.

A despeito de poder ser considerado um princípio implícito, decorrente do regime e dos princípios adotados na Constituição (art. 5º, §2º), tais como os princípios da igualdade, da dignidade da pessoa humana e da vedação do confisco, assim como era entendido à época da vigência da Carta de 1967, o princípio da capacidade contributiva está previsto de modo expresso no art. 145, §1º da atual Norma Política. Nos termos da primeira parte do citado dispositivo “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Desde já, merece ser esclarecido que a interpretação mais escorreita da expressão “sempre que possível” condiz com o caráter pessoal dos impostos, ou melhor, dos tributos, e não, como pretendem alguns, com a capacidade contributiva do sujeito passivo, eis que esta sempre deve ser observada. Tanto é assim, que o princípio

⁶⁷ Machado Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 47.

⁶⁸ Coelho, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 90.

⁶⁹ Carazza, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21 ed. Malheiros. São Paulo. p. 88.

enfocado pode resultar da interpretação de outros princípios plasmados no ordenamento jurídico, conforme dito acima.

Com efeito, o legislador deve, sempre que possível, escolher, quando da eleição da hipótese de incidência da obrigação tributária, situações que expressem indício de riqueza, para fins de conferir caráter pessoal aos impostos e, assim, graduá-los de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. É crucial não olvidar, contudo, que o princípio em comento somente é respeitado quando o indivíduo possui, além da capacidade econômica, capacidade contributiva, ou seja, condições de absorver os impactos com os gastos públicos.

Oportuna, a propósito, a lição de Edilson Pereira Nobre Júnior⁷⁰:

De concluir-se que não basta que a escolha do legislador, ao moldar o fato impositivo, recaia sobre situação capaz de espelhar conseqüências financeiras. Essencial, igualmente, que o contribuinte, por exigências de ordem coletiva, esteja apto para, no caso concreto, ser compelido a suportar determinado encargo tributário.

Conforme frisamos retro, o princípio da capacidade contributiva pode ser extraído da interpretação de outros princípios que com ele estão correlacionados, quais sejam: da igualdade, da dignidade da pessoa humana e da vedação do confisco; o que não implica, contudo, que o princípio em estudo não apresenta autonomia ou que depende daqueles outros para que o seu comando seja concretizado.

É nítido o imbricamento com o princípio da igualdade porque: (i) o tratamento isonômico entre os administrados só pode ser implementado quando se leva em conta as diferentes capacidades contributivas de cada um deles, eis que deve pagar mais quem detém maior riqueza e segundo (ii) tendo em vista a tão almejada justiça fiscal, objetivo maior do Estado Democrático e, via de conseqüência, da tributação, constituir a razão primordial de ambos os princípios.

⁷⁰ Nobre Júnior, Edilson Pereira. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**, Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 34.

O princípio da dignidade da pessoa humana também mantém demasiada conexão com o da capacidade contributiva na medida em que, ao se exigir a observância da capacidade de contribuir das pessoas para impingir-lhes o ônus tributário, deve-se preservar um montante mínimo capaz de garantir a sobrevivência do indivíduo.

Os recursos destinados às necessidades básicas da pessoa, sejam elas físicas ou jurídicas⁷¹, não revelam capacidade contributiva alguma, por isso, se fossem extraídos deste mínimo vital valores para financiar os dispêndios públicos, estar-se-ia violando aquele princípio constitucional.

Do mesmo modo, a capacidade contributiva guarda íntima relação com o princípio da vedação do confisco, o qual será comentado mais adiante. Tanto é assim que o ente tributante, para garantir a sobrevivência do indivíduo, deve não apenas preservar uma parcela mínima dos recursos deste, mas igualmente evitar uma tributação excessiva e desarrazoada, haja vista que esta implicaria na afetação de parte substancial do patrimônio e dos rendimentos do contribuinte, comprometendo, conseqüentemente, sua subsistência.

Assinale-se que esses dois últimos princípios são vistos como limites, mínimo e máximo, ao princípio constitucional enfocado, eis que o Fisco, a pretexto de obter recursos segundo a capacidade contributiva do administrado, está impedido de exigir tributo abaixo da faixa delimitada pelo mínimo vital, bem como impingir ônus tributário de maneira considerada excessiva.

Nessa esteira, apropriado o ensinamento de Humberto Ávila⁷², salientando-se pela sua referência à capacidade econômica ao invés de contributiva:

⁷¹ Segundo acentuam Alexsander Roberto Alves Valadão e José Marcos Domingues de Oliveira, citados por Edilson Pereira Nobre Júnior a garantia do padrão mínimo para a sobrevivência refere-se não só às pessoas físicas, mas, de modo igual, às pessoas jurídicas, em virtude de estas também terem de arcar com despesas mínimas de operação e produtividade para assegurar o seu bom funcionamento. (**Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**, Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 50).

⁷² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 356.

Como os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, eles não podem aniquilar essa capacidade econômica, no sentido de não permitir que o sujeito passivo possa ter a possibilidade de desenvolver sua existência digna (art. 1º), sua livre iniciativa (art. 170, 'caput'), o livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único) e sua propriedade privada (art. 5º, 'caput', e art. 170, II). O Poder Legislativo deve adotar decisões valorativas respeitando os bens e os direitos dos contribuintes. São dois lados da mesma medalha.

Assentadas essas premissas, indaga-se sobre quais critérios o legislador utiliza para aferir a capacidade contributiva do obrigado, já que os impostos, além de serem tributos não vinculados a uma atividade estatal específica relacionada com o contribuinte, são classificados em diretos, indiretos, pessoais e reais. Em outras palavras, considerando que aqueles tributos não podem ser exigidos sem atender à capacidade de pagar do indivíduo, como mensurá-la face às várias feições assumidas pelos impostos?

No que atina aos impostos diretos, que são aqueles cujo ônus tributário é assumido diretamente pelo próprio contribuinte, não há problema para o Fisco em satisfazer o comando constitucional, haja vista que, sendo a capacidade contributiva uma qualidade própria do sujeito passivo, fica fácil averiguar a aptidão deste para suportar o ônus do tributo.

Por outro lado, os impostos denominados indiretos, em virtude de transferirem a carga tributária do contribuinte de direito para o consumidor – contribuinte de fato, trazem um pouco de dificuldade quanto à possibilidade de verificação da capacidade de contribuir do verdadeiro encarregado pelo pagamento do tributo.

Todavia, o legislador constitucional solucionou o impasse estabelecendo que para esses impostos aplica-se a técnica da seletividade, a qual permite a graduação do tributo de acordo com a capacidade do contribuinte de fato em arcar com o ônus, pois através dela manipula-se a alíquota do produto tributado em função da sua essencialidade.

Assim, referidos impostos, que são ligados à atividade de consumo – IPI e ICMS, devem possuir alíquotas bem baixas, inclusive chegar a zero, se os bens corresponderem àqueles de primeira necessidade, isto é, indispensáveis à subsistência do indivíduo, para, assim, tornar o produto acessível a todos; e, ao revés, terem alíquotas elevadas no caso de bens considerados supérfluos e que não sejam essenciais às necessidades básicas, daí só serem adquiridos pelos consumidores que possuem maior poder aquisitivo.

Já os impostos ditos pessoais condizem perfeitamente com a exigência de se graduar o tributo segundo a capacidade contributiva, pois, exatamente por levarem em conta as condições pessoais do sujeito passivo, permitem a aferição de sua capacidade em contribuir com os gastos da atividade estatal. O exemplo mais típico é o imposto sobre a renda da pessoa física, que, para atender ao seu caráter pessoal e não se transformar em mero imposto sobre rendimentos⁷³, autoriza que sejam feitos abatimentos e deduções relacionados às despesas essenciais (como saúde, educação, moradia, transporte etc) para a manutenção do contribuinte e de seus dependentes.

Quanto aos impostos reais, nada obstante serem os que mais suscitam controvérsia acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva, a este também se submetem, haja vista que o patrimônio, fato sobre o qual incidem – objetivamente, representa renda acumulada e, portanto, uma manifestação que possibilita medir o grau da capacidade de pagar o encargo tributário. Exemplos destes impostos são o ITR, o IPTU e os impostos de transmissão estadual e municipal.

Chama-nos a atenção Edilson Pereira Nobre Júnior⁷⁴ para o fato de não ser impossível, ainda que não impositivo, proceder-se à graduação dos aludidos tributos nos moldes

⁷³Roque Antônio Carraza, insurgindo-se contra as Leis nº. 7.713/88 e 8.134/90, que limitaram os abatimentos e deduções com gastos necessários à subsistência da pessoa, assevera que “o imposto de renda não pode ser transformado num mero *imposto sobre receitas brutas*, o que ocorre quando a lei não permite abatimentos de *despesas necessárias* do contribuinte. Ao contrário, a lei deve – em atenção ao princípio da capacidade contributiva – garantir que a *renda tributável* seja obtida subtraindo-se, da renda global, os gastos necessários do contribuinte, máxime os representados por seus encargos familiares”. (Carazza, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. Malheiros. São Paulo. 2005 p. 119.)

⁷⁴ Nobre Júnior, Edilson Pereira. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**, Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 71.

das condições pessoais do contribuinte, acentuando que já se observa, quer por injunções constitucionais, quer do legislador infraconstitucional, a tendência do fenômeno denominado por muitos autores de “personalização” dos impostos reais. Citamos, *verbi gratia*, o art. 153, §4º, II, da CF, que imuniza do ITR (imposto real) as pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (urbano ou rural).

Outrossim, a regra que baliza o princípio da capacidade contributiva – deve pagar mais imposto quem detém maior riqueza – é efetivada mais comumente através da proporcionalidade, que significa que quanto maior a base de cálculo, maior o montante do tributo a pagar. Além desta e da técnica da seletividade antes comentada, o legislador também concretiza o aludido princípio utilizando-se da técnica da progressividade, o que consiste no aumento progressivo das alíquotas do tributo em função do valor da sua base de cálculo.

No que tange à progressividade, há de se ter em mente três noções: (i) a capacidade contributiva não impõe inexoravelmente a progressividade nos impostos; (ii) a aplicação de alíquotas progressivas está restrita às hipóteses expressamente previstas no texto constitucional; e (iii) a progressividade, após a promulgação da Emenda Constitucional nº. 29/2000, pode ser aplicada nos impostos reais.

Já se sabe que a observância da capacidade contributiva da pessoa é um instrumento capaz de implementar o tratamento igualitário dos contribuintes, o que implica, por via de consequência, na igualdade de sacrifício para com o custeio dos gastos públicos. Todavia, é incorreto afirmar que essa igualdade é atingida através da progressividade, pois é tranqüilamente concebível alcançar o tratamento isonômico tão somente com a exigência de impostos *proporcionais* às disponibilidades do contribuinte. Pela proporcionalidade, o rico já paga mais imposto que o pobre, e, assim, é atendido o princípio da igualdade na tributação.

Em virtude de a progressividade aplicar, mediante um critério econômico, maior carga tributária àquele que, em tese, tem melhores condições financeiras para custear o Estado, é vista como um mero instrumento político-social de distribuição de riqueza, que vislumbra realizar o objetivo da justiça social traçado como fundamental pelo art. 3º, I a III da Carta Suprema (construção de uma sociedade livre justa e solidária; garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais).

Essa tributação progressiva, todavia, vem recebendo algumas críticas em face do atual ressurgimento das idéias liberais, pois, ao agravar mais pesadamente os que possuem maior riqueza, acaba por penalizar os mais eficientes, desmotivando seus esforços e criatividade, além de atingir aqueles que menos usufruem dos serviços públicos.

Por isso, e reforçando a noção exposta alhures de que a capacidade contributiva não impõe inexoravelmente a progressividade, o estabelecimento da progressividade nos tributos, para ser legítima, há que estar expressamente consignada em texto constitucional, conforme se percebe pela jurisprudência abaixo:

(...)ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVU JURÍDICO DA TESE. Relevu jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida aos servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional – CF, art. 153, §2º, I; art. 153, §4º; art. 156, §1º; art. 182, §4º, II; art. 195, §9º (contribuição social devida pelo empregador) – inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas, em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. (...) ⁷⁵”

Outrossim, após a Emenda Constitucional nº. 29/2000, que alterou o §1º do art. 156 da Lei Maior, passou a ser constitucionalmente permitida a aplicação de alíquotas progressivas (com fim fiscal) a um imposto de caráter real, qual seja, o IPTU, o que

⁷⁵ Paulsen, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e código tributário a luz da doutrina e da jurisprudência.** Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2006.p.51).

colocou uma pá de cal na sólida posição do STF firmada no sentido de que a progressividade era incompatível com os impostos reais.

Assim, é facultativo ao legislador estabelecer alíquotas progressivas para o IPTU em função da base de cálculo (valor do imóvel), sem prejuízo da progressividade no tempo (extrafiscal) a que se refere o art. 182, §4º, II, do Diploma Excelso, bem como prever a cobrança de alíquotas diversas para o citado imposto, conforme a localização do imóvel, ou a utilização a este afetada.

Cabe ressaltar, ainda, que, mesmo nas hipóteses em que a Constituição admite a aplicação de alíquotas progressivas, o montante tributável há de respeitar os limites do princípio da capacidade contributiva, ou seja, não pode alcançar os rendimentos necessários ao mínimo de existência nem ser tão pesado a ponto de transpor a proibição de confisco.

Outra consideração relevante atinente à capacidade contributiva condiz com a controvertida questão da submissão ou não dos tributos vinculados ao princípio em comento. Para alguns autores, tais como Hugo de Brito Machado⁷⁶ e Roque Antônio Carrazza⁷⁷, em razão do princípio da capacidade contributiva, positivado na atual Carta Magna, referir-se expressamente apenas aos impostos e não ao gênero tributo, significa que o legislador está livre para aplicar ou não mencionado princípio às outras modalidades tributárias.

No entanto, parece-nos mais coerente o entendimento perfilhado por José Maurício Conti⁷⁸ e Sacha Calmon Navarro Coelho⁷⁹, no sentido de que, a despeito de o aludido princípio encontrar maior campo de aplicação nos tributos com fato gerador não-

⁷⁶ Machado, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, V II. p. 45.

⁷⁷ Carazza, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 59.

⁷⁸ Conti, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, São Paulo: Dialética, 1997, p. 65.

⁷⁹ Coelho, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 96.

vinculado, a vedação do confisco e a preservação do mínimo vital, como decorrência do princípio da capacidade contributiva, impõem-se relativamente a qualquer espécie tributária.

Edilson Pereira Nobre Júnior⁸⁰, fazendo coro nesse sentido, pondera:

Não nego o acerto da consideração de que há uma maior afinidade da capacidade contributiva com os impostos, uma vez a exigência destes não se vincular a uma determinada prestação estatal, mas, ao invés, a uma ação desenvolvida pelo contribuinte. Isso não vai até o ponto de dizer que os demais tributos podem ser cobrados sem atender a indicadores de capacidade contributiva. Se buscam a obtenção de recursos dos particulares, em benefício do Estado, é porque não podem estar totalmente desvinculados daquela. Há de se observar, é indubitável, as possibilidades econômicas dos obrigados a tais prestações.

Por fim, importa ressaltar, a tributação com finalidade extrafiscal, do mesmo modo que aquela voltada à arrecadação de recursos financeiros – tributação com função fiscal, também deve obediência ao princípio da capacidade contributiva, sendo que, naquelas hipóteses, a aplicação do citado princípio, embora autônoma, há de ser feita sem desconsiderar o princípio da isonomia tributária.

Com efeito, quando o Estado, *verbi gratia*, concede isenção ou reduz alíquota, visando implementar uma política industrial em região menos desenvolvida do país e, com isso, reduzir as desigualdades regionais, deve apoiar-se em critério de desigualdade razoável e não arbitrário.

Em outras palavras, para que seja legítima a dispensa ou a redução do dever de contribuir dos beneficiários que ostentam capacidade de pagar os tributos é imprescindível contrabalançar o favor fiscal com o interesse protegido, verificando se aquele é capaz de elevar a oferta de emprego, desenvolver efetivamente a região e melhorar as condições de vida dos respectivos habitantes, o que obscurece a injustiça da isenção ou redução da alíquota.

⁸⁰ Nobre Júnior, Edilson Pereira. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**, Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 83.

3.4.6. Princípio da Vedação ao Confisco

Conforme assentado alhures, o princípio da proibição do confisco possui estreita ligação com o princípio que acabamos de estudar, configurando, inclusive, como um dos limites do princípio da capacidade contributiva, e conseqüentemente como um limite ao direito que o Estado tem de expropriar os bens privados.

Assim, o ente tributante não está livre para criar tributos ao seu bel prazer, ainda que justifique sua criação na necessidade de aumentar a receita tributária para que possa desincumbir-se do seu papel a contento. Há de observar, portanto, o princípio que o impede de conferir caráter confiscatório aos tributos (qualquer espécie tributária).

Aludido princípio encontra sua base nos direitos fundamentais de propriedade, da livre iniciativa e do livre exercício da atividade econômica, eis que, por serem estes também assegurados constitucionalmente, não seria concebível permitir a criação de tributos de maneira tão elevada que acabasse por aniquilar referidos direitos e desestimular o exercício da atividade econômica.

Humberto Ávila⁸¹ bem expressa nesse sentido:

O postulado da proibição de excesso tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, normalmente em associação com a proporcionalidade (art. 1º e art. 5º, LIV, CF/88) ou com a liberdade de comércio (art. 170, parágrafo único, CF/88). Ele se fundamenta na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringidos, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental. Ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir impostos, o exercício dessa sua competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma.

Também segue nessa linha Roque Antônio Carrazza⁸²:

⁸¹ Ávila, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 387/389.

⁸² Carrazza, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 99.

Efetivamente, os tributos (todos eles, mas maiormente os impostos) devem ser dosados com razoabilidade, de modo a valorizar a livre iniciativa, um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito, a teor dos arts. 1º, IV, e 170, caput, ambos da CF. É, em síntese, requisito de validade das normas jurídicas tributárias, a necessidade de lãs não atassalharem a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas.

Consoante expressamente dispõe o art. 150, inciso IV, da Lei das Leis, é vedado aos entes tributantes utilizar tributos com efeito de confisco. Somente com base nesse dispositivo não é simples definir o limite a partir do qual se deixa de ter uma tributação pesada e passa-se para uma tributação confiscatória. Até mesmo porque a própria Constituição admite tributação exacerbada quando permite a criação de tributos com finalidade extrafiscal.

Com efeito, visando sanar a dúvida do que venha a ser tributação confiscatória, o STF, em importante julgado (ADInMC 2.010-DF, rel. Min. Celso de Melo, 29/09/99), explicitou a tese de que o caráter de confisco do tributo deve ser avaliado tendo-se em conta todo o sistema tributário, ou seja, deve-se averiguar a carga tributária total resultante dos tributos em conjunto, declarando que “o exame da questão do efeito confiscatório deve ser feito em função da totalidade do sistema tributário e não em função de cada tributo isolada mente.”

4. A FIGURA DOS ADMINISTRADORES E SUA RESPONSABILIDADE FACE AO ARTIGO 135 DO CTN

4.1. DA RELAÇÃO JURÍDICA

Para que se possa conceber o vínculo obrigação que catalisa a responsabilidade tributária, urge destacarmos, *ab initio*, que o dever jurídico surge em face de uma relação jurídica posta em um dado sistema normativo.

A dogmática tradicional costuma definir a relação jurídica como um vínculo normativo entre dois sujeitos que podem ser pessoas naturais ou jurídicas capazes e que, em pólos distintos, se unem em torno de um dado objeto (prestação nos direitos obrigacionais e coisas nos direitos reais), onde o sujeito ativo, titular de um direito subjetivo, poderá exigir do sujeito passivo o cumprimento de um dever jurídico (prestação positiva ou negativa)⁸³.

Percebe-se, então, que a relação jurídica por ser uma figura normativa consubstanciada em um vínculo entre duas pessoas, demanda necessariamente a bilateralidade de sujeitos para que se possa formar um liame jurídico;⁸⁴ além de ser fundamental para a decisão dos conflitos postos, pois estabelecerá a posição dos agentes nas interações sociais, ou seja, quem paga, quem recebe, quem cumpre, como bem destaca Tércio Sampaio Ferraz⁸⁵.

Por isso, toda e qualquer relação jurídica sempre será pessoal, ou seja, entre duas pessoas e nunca entre pessoa e coisa, sendo que a pessoa que se encontra no pólo

⁸³ Carnelutti costuma criticar o conceito de relação jurídica elaborada com relação ao par de que a obrigação faz parte, pois não defini com precisão o correspondente termo ativo, identificado com o direito subjetivo. Ademais, não destaca a existência da sujeição na relação jurídica. (Canelluti, Francisco **Teoria Geral do Direito** 2ª Impressão. Lejus. 2000).

⁸⁴ Apesar da existência de alguns doutrinadores que tutelam a possibilidade de uma relação jurídica entre pessoas e coisas, *data venia*, não advogamos tal tese, uma vez que acreditamos que sempre deve haver a existência de dois sujeitos – pessoas físicas ou jurídicas – determináveis.

⁸⁵ O referido autor costuma destacar que a relação jurídica são agrupamentos entre os papéis sociais a elas correspondentes, uma vez que se trata de sistema de ações cuja estrutura reduz a complexidade a ser enfrentada. (Ferraz, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação**. 3ª ed. São Paulo. 2000)

negativo denomina-se de sujeito passivo e aquela que assume o polo positivo é o que se denomina sujeito ativo, como bem destaca Pontes de Miranda:

Todas as teorias que admitem relação da pessoa com a coisa cometem o erro de negar a natureza social das relações jurídicas: relações com as coisas não seriam sociais. Por outro lado, fazem tábua rasa do que se sabe sobre a origem do direito, como processo de coexistência dos homens; ou em certos tempos, como tentativa de processo de adaptação entre os homens e as coisas e animais, porém como sujeitos. No direito real, a ordem jurídica somente atua e somente pode atuar por meio de proibições a pessoas e de coerção de pessoas⁸⁶.

Assim, quando a relação inter-humana fática é relevante para o Estado este toma conhecimento e disciplina sua conduta através das regras jurídicas cuja incidência juridicizará aquela relação fática, conferindo-lhe um determinado e específico conteúdo jurídico que, nem sempre, compreende o conteúdo social daquela preexistente relação fática.

Portanto, somente as relações jurídicas são aptas para operacionalizar o exercício dos direitos subjetivos. Aquelas relações fáticas–sociais irrelevantes são excluídas deste âmbito de operação. Assim, somente haverá direitos subjetivos nos modelos sociais que foram regulados pelo Estado, tendo em vista a sua importância em uma dada sociedade⁸⁷.

No centro desta relação jurídica irá sempre existir um objeto cuja mudança altera, de sobremaneira, os direitos e os deveres existentes. Aliás, este objeto somente poderá possuir um sentido se estiver inserido em uma relação jurídica, uma vez que falar de um objeto independente do sujeito que o conceba é um erro conceitual causado por uma equivocada visão da realidade e, conseqüentemente, da percepção do mundo.

⁸⁶ Miranda, Pontes, **Tratado de Direito Privado**, Rio de Janeiro, 1954, vol. I, p. 39

⁸⁷ Esta concepção de relação jurídica, muito difundida nos meios acadêmicos, vem constantemente sofrendo as mais severas críticas, uma vez que padece dos vícios da abstração e da neutralidade catalisando a exclusão social. Fachin costuma destacar, inclusive, que o código civil por ter adotado tal entendimento é visto como um sistema de soluções prêt-à-porter reduzindo o direito a modelos de soluções prévias. Este posicionamento, segundo o autor referido leva ao entendimento de que só haveria direitos subjetivos onde houvesse modelos jurídicos e, sendo assim, o direito não surge devido a existência concreta da pessoa humana dotada de dignidade, mas sim pela sua inserção em um modelo de relação jurídica (Luiz Eduardo Fachin e Carlos Eduardo Pianovski Ruzyk, **Direitos fundamentais, dignidade da pessoa humana e o novo código civil: uma análise crítica. Constituição, direitos fundamentais e direito privado**. Porto Alegre, Livraria do Advogado. 2003).

4.2. DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

No campo tributário esta relação jurídica une, através da lei (princípio da legalidade tributária – art. 150, I da CF/88), o sujeito ativo (Fazenda Pública)⁸⁸ ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (pagamento de tributos) ou não pecuniária (obrigações acessórias).

Esta relação possui uma complexidade salutar, uma vez que congrega uma série de direitos e deveres à Fazenda Pública e ao contribuinte. A administração fazendária tem o direito de exigir o tributo e realizar a fiscalização do mesmo, mas também tem o dever de guardar em segredo as informações do contribuinte.

Outrossim, não podemos esquecer que a relação jurídica tributária não se consubstancia em uma relação de poder, mas de paridade entre sujeitos de direito (ativo e passivo), como bem destaca Alberto Xavier⁸⁹:

É por isso a relação jurídica de imposto é uma relação de crédito (Schuldverhaitnis) e não uma relação de poder (Gestaltverhaltmis). O ente público a favor de quem a lei criou um crédito de imposto surge assim investido na qualidade de credor, de sujeito activo – e daí afirma-se que ele possui capacidade tributária, - ou seja capacidade de gozo de direitos tributários.

Por outro giro, o sujeito passivo tem o dever legal de pagar o tributo e apresentar os documentos fiscais, quando exigido. No entanto, também tem o direito de impor a administração fazendária limites constitucionalmente previstos ao seu poder de tributar.

⁸⁸ Algumas vezes o sujeito passivo da relação jurídica tributária não é a Fazenda Pública como ocorre, verbi gratia, nos tributos parafiscais que, apesar de serem instituídos pela pessoa jurídica de direito público é exigido por uma outras entidades específicas. Ex: Contribuição para a OAB.

⁸⁹ Xavier, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Lisboa: Almedina. 1974. v I, pp. 306-7.

Esta relação jurídica tributária faz surgir um dever jurídico *ex lege* prescrevendo normativamente uma dada conduta humana. No entanto, este dever normativo pode ser expresso em diversos modos consubstanciados nas seguintes condutas normativamente possíveis: a) conduta autorizada; b) conduta proibida; c) conduta obrigatória.

Desta forma, devemos, desde já, destacar que o simples fato de uma conduta estar normativamente determinada não significa, necessariamente, que a mesma é obrigatória, haja vista que ela pode, alternativamente, estar apenas autorizada, ou efetivamente proibida⁹⁰.

Quando uma conduta é facultada normativamente, o seu exercício não é efetivamente obrigatório, mas tão somente permitido, não devendo, portanto, ser obrigatoriamente exercida, uma vez que facultar uma conduta significa uma competência alternativa entre o exercício desta competência facultada, ou a omissão desse exercício.

Por outro giro, a conduta é proibida quando a sua realização, *de per si*, é suficiente para a aplicação de uma sanção jurídica, haja vista que a sua realização é oposta a um dado sistema jurídico.

Finalmente, a conduta é obrigatória quando está prescrito normativamente o seu exercício sob pena de, não sendo, deve-se aplicar uma sanção jurídica, simbolizada como ato coativo. Esta conduta obrigatória é o que denominamos de dever jurídico cuja não realização é um pressuposto para aplicação de uma sanção jurídica, como bem destaca Souto Maior Borges⁹¹:

Não se tem, então, o dever jurídico de observar uma conduta apenas facultada. Tem-se, na realidade, diante da norma autorizativa, uma capacidade ativa, com maior ou menor discricionariedade. Nem se deve

⁹⁰ “O universo da conduta, que é ocorrência tempo-espacial, está, em face de um sistema de normas, com seu âmbito de validade temporal e espacial, suficientemente repartido em conduta obrigatória, em conduta proibida ou vedada e em conduta permitida (na dúplici modalidade da permissão unilateral e da permissão bilateral na primeira, só fazer, ou só omitir, na segunda, permissão de fazer e omitir)” Villanova, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. p.166. 2ª ed. São Paulo. Max Limonand, 1997.

⁹¹ Borges, Souto Maior. **Obrigação Tributária: Uma Introdução Metodológica**. 2ª ed. São Paulo. Saraiva. 1984 2ª ed. p.41

-

realizar a previsão da norma proibitiva, porque seria incorrer em ilicitude. Portanto, tais hipóteses, não se está em presença de um dever jurídico no sentido estrito. Dever jurídico há quando não apenas uma conduta é prescrita, senão quando ela é prescrita como observância obrigatória. E de observância obrigatória porque, se não realizada, deve o órgão competente aplicar, na hipótese, uma sanção qualquer

O dever jurídico, assim, é uma categoria formal estudado pela Teoria Geral do Direito passível de ser preenchido pelos mais diversos conteúdos normativos e, conseqüentemente, prescindido de qualquer conteúdo jurídico-dogmático⁹².

É uma ação ou omissão do ser humano que, caso infringido, desencadeia a aplicação de uma sanção, uma vez que é um “comportamento oposto àquele que é condição jurídica para a imputação da medida sancionadora”

Por outro lado, a obrigação é um instituto que deve ser referenciado por um conteúdo jurídico-normativo (dogmática) construída por um direito positivo posto, cabendo a este o preenchimentos das suas particularidades pelas mais diversas disciplinas jurídicas.

Na seara civil estas obrigações são prestações que possuem caráter eminentemente patrimonial muito embora o interesse dos sujeitos passivos não possua caráter patrimonial, como bem assevera Orlando Gomes⁹³:

No entanto, o problema da patrimonialidade da prestação não encontra solução completa, uma vez que a tese dispensava o requisito de economicidade no interesse do credor, mas não decidia se a prestação pode ter conteúdo que não seja econômico. Necessário era, como se reconheceu, distinguir duas características essenciais: a patrimonialidade e a correspondência a um interesse, também moral, do credor .

⁹² Alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho, tutelam a tese de que somente as relações de cunho não obrigacionais que são meros deveres. De outra forma, o traço característico das obrigações é o seu cunho patrimonial que é o traço distintivo entre duas espécies de relação jurídica: a) as que possuem cunho patrimonial denominadas de obrigações e as não patrimoniais que são, tão simplesmente, deveres de caráter administrativos.

⁹³ Gomes, Orlando. **Obrigações**, ed. Forense. 16ª ed. p. 24

Além da patrimonialidade outros autores civilistas tutelam como característica inerente na categoria jurídica “obrigações” o caráter da transitoriedade, uma vez que a obrigação catalisa uma relação jurídica passageira e não permanente.

Por outro lado, no campo tributário este dever jurídico consubstancia no instituto jurídico denominado obrigação tributária, tipificada no art. 113 do Código Tributário Nacional que é ora pecuniária (relação jurídica tributária material - § 1º), ora fundamentada em prestações positivas ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos (relação jurídica tributária formal §§ 2º e 3º).

Aliás, Souto Maior Borges⁹⁴ destaca, inclusive, que se deve optar por uma outra via metodológica quando se analisam os institutos do Direito Tributário oriundos do Direito Civil para que o estudo se torne renovado.

Pois bem, na dogmática tributária a relação jurídica material é denominada de Obrigação Tributária Principal que é o vínculo jurídico que reúne o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno do pagamento do tributo (art. 113, § 1º do CTN).

Por outro giro, relação jurídica tributária formal são as denominadas obrigações acessórias que também se caracterizam pelo vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo onde este tem o dever legal de fazer ou não fazer condutas em pró da fiscalização e arrecadação de tributos (art. 113, §2º do CTN).

De um modo geral, as obrigações tributárias se distinguem das obrigações civis, tendo em vista fundamentalmente que estas nascem em virtude da manifestação de vontade das partes, apurada entre os sujeitos que compõem a relação, além do que exigibilidade e coercitividade é aqui uma faculdade do credor e, por derradeiro, o credor da obrigação civil poderá dispor livremente sobre o crédito que possui.

⁹⁴Borges, Souto Maior. **Obrigação Tributária: Uma Introdução Metodológica**. 2ª ed. São Paulo. Saraiva. 1984 p. 47.

No entanto, as obrigações tributárias serão sempre *ex lege*, ou seja, nascerão pela vontade da lei; serão sempre apuradas através do ato administrativo do lançamento tributário; serão exigidas obrigatoriamente pelo sujeito ativo que, em regra, é a pessoa jurídica de direito público ou suas autarquias, através de ato administrativo vinculado; e, finalmente, o credor tributário não poderá dispor do crédito sem uma autorização legal.

Feitas estas considerações sobre a relação jurídica e a relação jurídica tributária e, posteriormente, sobre o dever jurídico e suas implicações no campo civil (as denominadas obrigações civis) e no campo tributário (obrigações tributárias principais e acessórias), urge destacarmos o instituto da Responsabilidade para que, assim, possamos ter todos os alicerces necessários para a análise da Responsabilidade dos Sócios face ao art. 135 do CTN.

4.3. DO SIGNO RESPONSABILIDADE

4.3.1. Breves Noções Acerca da Responsabilidade Civil

4.3.1.1. Evolução Histórica

As primeiras notícias de que se tem do instituto da responsabilidade civil encontram-se nas antigas civilizações, onde predominava a vingança privada (*vindicta*), haja vista que se buscava reparar o dano sofrido por alguém.

Nesta época, reparava-se o mal com o mal (Lei de Talião), por isso interessava mais impingir ao ofensor um dano de igual magnitude ao que foi por ele causado do que

satisfazer a vítima ou sua família. Nesta forma de reparação não se cogitava da culpa, dado que a apuração da existência do dano era fato que mais importava.

Após esse período, sucederam-se as fases das composições, primeiro a voluntária, depois a legal. Em seguida, veio a fase da reparação pelo Estado, quando este avocou para si a tarefa de reparar o dano. Surgia, então, a ação de indenização.

É com a *Lex Aquilia*, contudo, que se reconhece a necessidade de demonstração da culpa para se fazer exsurgir o direito à indenização. Consoante observa o insigne Caio Mário, a lei Aquília “foi um marco tão acentuado, que a ela se atribui a origem do elemento ‘culpa’, como fundamental na reparação do dano.”⁹⁵

Todavia, foi no Direito Francês que o instituto da responsabilidade civil denotou maior evolução, pois o Código de Napoleão passou a regulamentar a idéia de culpa, enunciando em seu art. 1.382 um princípio geral, o qual consistia em obrigar a reparação de todos os danos que uma pessoa causasse a outra por sua culpa.

A partir de então, a responsabilidade civil fundada na existência de culpa por parte do ofensor inspirou a legislação de todo o mundo, inclusive a legislação pátria.

Ressalte-se que, inspirados ainda no Código Civil Francês (nos casos particulares enumerados nos arts. 1.384 a 1.386), a doutrina e jurisprudência modernas desenvolveram a responsabilidade civil fora do princípio da culpa, denominando-a de responsabilidade objetiva, fundada na teoria do risco.

4.3.1.2. *Conceito*

Tradicionalmente, a definição do conceito de responsabilidade civil está visceralmente ligada ao conceito de culpa, o que torna tormentosa a tarefa de conceituar

⁹⁵ Pereira, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade Civil**. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 4.

responsabilidade civil face à teoria moderna do risco, na qual não se cogita da culpa, sem que se exclua a concepção clássica da responsabilidade subjetiva.

Diante deste novelo, a tendência da doutrina moderna é enfeixar, dentro de um mesmo conceito, a teoria subjetiva da culpa e a teoria objetiva da responsabilidade sem culpa, dado que ambas devem conviver harmonicamente, uma complementando a outra. Como bem assevera o insigne Caio Mário, o conceito deve “aliar a noção técnica da responsabilidade civil à obrigação de reparar o prejuízo sofrido por uma pessoa, independentemente de identificar a causalidade”⁹⁶.

Etimologicamente, o termo responsabilidade exprime a idéia de obrigação, encargo, contraprestação. Juridicamente, o conceito de responsabilidade mantém essa mesma noção, qual seja, a obrigação de reparar um dano.

Ante esses dois vocábulos – responsabilidade e obrigação –, não raro considerados sinônimos entre os juristas, é mister trazer à lume a distinção entre os mesmos.

4.3.1.3. Obrigação e responsabilidade

O estudo desenvolvido por Kelsen acerca da distinção entre os termos dever e responsabilidade nos é deveras útil para compreendermos o significado de obrigação e de responsabilidade.

Para aquele eminente jurista, o dever se refere à conduta, enquanto a responsabilidade se refere à sanção, isto é, tem dever aquele que deve cumprir com a obrigação, com o preceito, com a regra jurídica; e tem responsabilidade aquele que suporta a sanção proveniente do dever desrespeitado⁹⁷.

⁹⁶ Mario, Caio. **Instituto de Direito Civil. Vol III**, 10ª ed. . Rio de Janeiro . 2002 p. 9

⁹⁷ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Batista Machado. Coimbra (Portugal): Armênio Amado. 1976.

Desta feita, a obrigação de reparar o dano nasce quando o dever jurídico primário é violado ou desrespeitado. Nesse sentido, Carlos Roberto Gonçalves claramente sintetiza ao afirmar que “responsabilidade civil é, assim, um dever jurídico sucessivo que surge para recompor o dano decorrente da violação de um dever jurídico originário”⁹⁸.

Nosso atual Código Civil contempla aludida distinção no seu art. 389, quando expressa que “Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos (...)”. A obrigação à qual o dispositivo se refere é o dever jurídico primário (ou obrigação primária); e responder por perdas e danos, a obrigação secundária ou sucessiva. Por isso se diz que a teoria da responsabilidade civil é parte integrante do Direito das Obrigações.

Do exposto, afere-se que só se pode cogitar em responsabilidade civil, e, por conseguinte, no dever de reparar o dano mediante indenização, se houver o descumprimento de uma obrigação primária, sendo este, pois, o seu fato gerador. Portanto, a responsabilidade civil, seja ela contratual ou extracontratual, subjetiva ou objetiva, direta ou indireta, pressupõe sempre a violação de um dever jurídico primário.

4.3.1.4. Ato ilícito – fato gerador da responsabilidade civil

O art. 186 do Código Civil de 2002, ao prescrever acerca da ilicitude, preceitua, *in verbis*: “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito”.

De acordo com esse dispositivo, comete ato ilícito aquele que, mediante conduta culposa, viola direito de outrem e causa-lhe um dano. Convém observar que comando

⁹⁸ Gonçalves,, Carlos Roberto. **Comentários ao Código Civil**. Vol. II, São Paulo: Editora Saraiva, 2003, p. 7.

legal menciona ser a responsabilidade civil consequência da violação de um direito, enquanto enfatizamos anteriormente que ela erige da violação de um dever jurídico.

No entanto, não há aqui nenhum despautério, posto que a violação de direito consiste em uma das maneiras de se violar um dever jurídico. Com muita limpidez, o exímio Sergio Cavalieri (incluir referencia no rodapé. Atentar para numeração) explana sobre a matéria:

Tenha-se em mente, entretanto, que nem sempre haverá coincidência entre violação de direito e ilicitude; a rigor, não são expressões sinônimas. A violação de direito é apenas uma das formas que a ilicitude pode revestir. A ilicitude, como sinônimo de violação de um dever jurídico, transgressão de um comando geral, é mais ampla e coloca-se no plano abstrato, sendo necessário apurar, para gerar a obrigação de indenizar, se concretamente essa obrigação deu causa a um dano.

Portanto, a violação de um dever jurídico configura ato ilícito. Se este vier a causar dano a outrem, advém, por conseguinte, o dever de indenizar, que corresponde ao dever jurídico sucessivo, ou seja, à responsabilidade civil, a qual pode ser de ordem subjetiva ou objetiva, dependendo de como a lei determinar.

Percebe-se que o dano causado pelo ato ilícito provoca o rompimento do equilíbrio jurídico-econômico existente entre o ofensor e a vítima. Por conta disso, conforme comentamos, o direito faz emergir a obrigação de reparar o prejuízo, cuja finalidade é recompor esse equilíbrio, o que torna evidente a função precípua da responsabilidade civil: a de recolocar o prejudicado no *statu quo ante*.

A responsabilidade civil busca, então, restabelecer a vítima, tanto quanto possível, à situação que em ela se encontrava antes da lesão, mediante uma indenização calculada em proporção ao dano causado.

Outrossim, cabe ressaltar, e para confirmar a regra de que responsabilidade civil pressupõe um ato ilícito, que excepcionalmente a lei prevê casos de indenização por ato lícito, tal como no caso de estado de necessidade e situações outras

especificamente elencadas, por exemplo, no Código Civil de 2002 (art. 188, II, c/c arts. 929 e 930, 1.285, 1.289, 1.293, 1.385, §3º, etc).

Por derradeiro, se a obrigação de reparar o dano só surge, via de regra, quando o ato ilícito praticado acarretar dano a alguém, não se pode, pois, falar em responsabilidade civil sem a concretização desse dano. O que pode ocorrer, todavia, e nesses casos não haverá responsabilidade civil, é dano sem ilicitude ou ilicitude sem dano. Na primeira hipótese, apesar de se causar prejuízo a alguém, não há qualquer ato ilícito, como no exemplo do comerciante que abre loja próxima de uma outra que é sua concorrente. Na outra situação, não obstante o descumprimento de um dever jurídico, ninguém sofre qualquer dano.

4.3.1.5. Ilícito contratual e ilícito extracontratual.

O ato ilícito, que corresponde ao dever jurídico violado, pode ser contratual ou extracontratual. O ilícito extracontratual decorre da violação de um dever jurídico imposto pelo Direito Positivo.

Objetivando a convivência social, a ordem jurídica impõe aos seres humanos deveres, os quais podem ser positivos, como o dever de dar ou de fazer; ou negativos, como o dever de não fazer ou de tolerar. Trata-se de um dever de conduta (dever legal). No Direito Romano este era conhecido pela máxima *neminem laedere*, que significa um dever geral de não prejudicar a ninguém.

Por outro lado, o ilícito contratual corresponde à transgressão do dever jurídico originário da vontade comum das partes, isto é, do dever proveniente do contrato (dever contratual).

Nesse sentido, Sérgio Cavalieri⁹⁹, assevera com muita propriedade:

⁹⁹ Calivieri Filho, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 2ª ed. 199. Rio de Janeiro: Malheiros, p.26

se preexiste um vínculo obrigacional, e o dever de indenizar é consequência do inadimplemento, temos a responsabilidade contratual, também chamada de ilícito contratual ou relativo; se esse dever surge em virtude de lesão a direito subjetivo, sem que entre o ofensor e a vítima preexistia qualquer relação jurídica que o possibilite, temos a responsabilidade extracontratual, também chamada de ilícito aquiliano ou *absoluto*

Essa dicotomia divide a responsabilidade civil em extracontratual (ou aquiliana) e contratual conforme seja a qualidade do dever jurídico violado. Registre-se que, embora existam algumas diferenças entre essas duas modalidades de responsabilidade, como no âmbito da prova da culpa do causador do dano, por exemplo, onde na responsabilidade contratual ela é presumida, enquanto que na responsabilidade extracontratual incumbe ao ofendido o ônus de prová-la, há em ambas, é indubitável, um dever jurídico preexistente que foi desrespeitado.

4.3.1.6. Responsabilidade direta e indireta.

Salientamos acima que a responsabilidade civil pressupõe uma obrigação preexistente (seja ela decorrente da lei ou de um negócio jurídico) que foi descumprida. Portanto, não cabe cogitar em responsabilidade se não se vislumbra uma obrigação anterior. Essa obrigação pode ser pessoal ou de outrem, da qual deriva, respectivamente, as chamadas responsabilidades direta ou indireta.

Na responsabilidade direta, ou pessoal, o responsável pela indenização é o próprio causador do dano, uma vez que a obrigação desrespeitada é pessoal, tendo sido ele mesmo quem deu causa ao prejuízo. Já na responsabilidade indireta, diz-se que o responsável responde por ato de outrem, ou seja, responde pelo descumprimento de obrigação incumbida à outra pessoa.

Entretanto, no âmbito extracontratual, o responsável, na verdade, assume a indenização em virtude de ato próprio, haja vista que o dano ocasionado a outrem erigiu do dever de vigilância ou de guarda que o mesmo possuía sobre alguém ou

sobre alguma coisa. Nesse diapasão, Sergio Cavalieri, assevera, com muita propriedade:

Na realidade, a chamada responsabilidade por fato de outrem – expressão originária da doutrina francesa – é responsabilidade por fato próprio omissivo, porquanto as pessoas que respondem a esse título terão sempre concorrido para o dano por falta de cuidado ou vigilância. Assim, não é muito próprio falar em fato de outrem. O ato do autor material do dano é apenas a causa imediata, sendo a omissão daquele que tem o dever de guarda ou vigilância a causa mediata, que nem por isso deixa de ser causa eficiente¹⁰⁰.

Ademais, há de se abordar outra questão. Como é impossível falar em responsabilidade sem que antes tenha ocorrido a infração a um dever jurídico primário, não é concebível sustentar, ainda que excepcionalmente, casos de responsabilidade sem obrigação.

4.4. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO SISTEMA JURÍDICO PÁTRIO

4.4.1. Da estrutura estática da norma Jurídica tributária e o seu critério pessoal

O Sistema Jurídico é integrado por normas que possuem como principais elementos a imperatividade e o autorizamento. Estas normas poderão ser observadas pelas mais diversas perspectivas.

Por um lado, as normas objetivam regular as condutas humanas, procurando relacionar entre si e com os mais diversos elementos que compõem um dado sistema como, *verbi gratia*, a sanção, a responsabilidade, os direitos subjetivos, capacidade etc. É a compreensão do fenômeno jurídico em uma perspectiva estática.

De outra forma, as normas podem ser analisadas dentro de um processo de produção e aplicação como, por exemplo, a compreensão do conceito de validade, unidade lógica

¹⁰⁰Calivieri Filho, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 2ª ed. 199. Rio de Janeiro: Malheiros, p.187

da ordem jurídica etc. Opera-se, neste caso, o estudo da norma dentro de uma perspectiva dinâmica.

Kelsen¹⁰¹ costuma destacar que o sistema de normas pode ser organizado através de duas possibilidades: a) relacionando as normas a partir de seus conteúdos ou; b) a partir de regras de competências ou regras de produção. No primeiro, para o autor, estaríamos diante de um sistema estático e, no segundo, diante de um sistema dinâmico, sendo que, para o referido jurista, o sistema normativo é indubitavelmente dinâmico.

A doutrina tributária hodierna costuma destacar que o tributo se configura através do binômio relação jurídica (conseqüente) e suposto (antecedente) e, portanto, por razões de coerência lógica, o tributo é uma norma jurídica que pode se configurar através de uma estrutura dinâmica ou estática.

No primeiro caso, o tributo se configura quando uma dada relação jurídica se instala em virtude do acontecimento de um fato lícito (F) que se enquadre, de forma plena, em uma previsão de caráter endonormativo.

No segundo caso, caráter estático ocorrerá quando a norma visualizada é desprovida de qualquer aspecto pragmático sendo observada, portanto, tão somente *de per si*. O tributo apresenta-se de forma delineada com uma hipótese consubstanciada em um conjunto de elementos que identificam a realidade posta e uma conseqüência que configura em um mandamento legal.

Neste ínterim, Geraldo Ataliba¹⁰² destaca que praticamente todos os elementos que compõem o tributo, que conforme revelamos trata-se de uma norma jurídica, estão consubstanciados na hipótese normativa (antecedente) restando, tão simplesmente, as alíquotas no mandamento legal (conseqüente):

¹⁰¹ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. Coimbra (Portugal). Armênio Amado. 1976

¹⁰² Ataliba, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros. 1996. p. 106

Os critérios para cabal desempenho deste trabalho – determinação concreta – estão na lei: na hipótese de incidência e no mandamento. Na hipótese de incidência, a indicação do sujeito passivo (aspecto pessoal); a identificação da materialidade ou consistência material do fato descrito (aspecto material); a qualificação das coordenadas de tempo (aspecto temporal) e de lugar (aspecto espacial) juridicamente relevantes e a fixação da perspectiva mensurável do aspecto material (base impositiva) que deve ser considerada, no fato, pelo intérprete. Aplicada a alíquota – inserida no mandamento – à base de cálculo, obtém-se, em cada caso, o quantum devido, objeto da obrigação, nascida do fato impositivo.

Paulo de Barros Carvalho,¹⁰³ de forma peculiar, destaca a existência de realidades distintas do tributo entre o antecedente e o conseqüente dentro de uma perspectiva estática. Para este autor, no antecedente encontram-se estabelecidos os critérios para que se possa identificar o fato, enquanto no conseqüente surge o vínculo jurídico, ou seja, a relação jurídica que catalisará no acontecimento fático que se subsumiu na hipótese normativa:

Em vista disso, o tributo em sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que são acordos de vontade considerados em si mesmo, e, como conseqüência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá do primeiro o direito subjetivo de exigir da segunda o cumprimento de um dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária.

Comungamos desta opinião, ou seja, a norma jurídica tributária, dentro de uma perspectiva estática, é um juízo hipotético de valor composta de uma hipótese (antecedente) e um mandamento (conseqüente) onde a relação jurídica irá se estabelecer sempre que ocorrer um fato que está abstratamente contido na hipótese.

Outrossim, o seu antecedente é composto do aspecto material, espacial e temporal e o seu conseqüente normativo configurado através do aspecto pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e do aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota).

¹⁰³ Carvalho, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Jurídica**. Max Limonad. 4 ed. 2002. p.98

4.4.2. Da Sujeição Passiva Tributária

Conforme revelado, toda e qualquer relação jurídica é formada por um sujeito ativo titular de um direito subjetivo e um sujeito passivo, do qual se espera o cumprimento de um dever jurídico.

Na seara tributária, o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, pública ou privada que deverá cumprir uma prestação caracterizada como de natureza fiscal, por força de um mandamento constitucional.

Aduz Renato Lopes Becho¹⁰⁴ que:

Para nós, o sujeito passivo está umbilicalmente ligado ao critério material, o qual já veio, em vários casos, arrolado na Constituição Federal. Isto é até uma exigência da Lógica. De fato, se o critério material é composto de um verbo (e seu complemento) e o verbo designa uma ação ou um estado da pessoa, não há como desvincula-los (a pessoa da ação ou estado).

Percebe-se, desde logo, que a relação jurídica tributária, como não poderia deixar de ser, envolve sempre duas ou mais pessoas, havendo, portanto, a necessidade de identificarmos o critério pessoal que surgiu devido ao liame que se formou por força de um acontecimento factual devidamente juridicizado. Enfim, é necessário definir as pessoas que serão chamadas para responder pelo crédito tributário.

No que tange a sujeição passiva¹⁰⁵, objeto fundamental no presente estudo, o Código Tributário Nacional destaca que tal instituto surgirá quando a pessoa tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato impositivo, denominado de contribuinte, ou; quando um terceiro, mesmo não tendo relação pessoal com o fato

¹⁰⁴Becho, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Ed. Dialética. São Paulo. 2000 p. 89

¹⁰⁵ Em relação ao pólo ativo da relação jurídica tributária peculiar as lições de Roque Carrazza na obra O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária. São Paulo. RT. 1977

imponível, por força de lei, é obrigado a pagar o tributo. O que é denominado de responsável tributário.

Esta responsabilidade tributária deve-se, fundamentalmente, por razões de política fiscal e técnica de arrecadação. É o que se denomina de sujeição passiva indireta que poderá ter duas modalidades: transferência ou substituição.

No entanto, urge delimitarmos, desde logo, que o legislador infraconstitucional não possui competência plena para definir o sujeito passivo tributário, como precipitadamente poderia se concluir através de uma interpretação risível baseada, principalmente, nos arts. 22, 27, 41 e 34 do código tributário nacional.

Neste ínterim, Alfredo Augusto Becker¹⁰⁶ destaca que o legislador infraconstitucional possui algumas limitações na escolha do sujeito passivo, quais sejam: a) o princípio da capacidade contributiva que, por força constitucional, determina que somente a pessoa que tem adquirido um patrimônio acima do mínimo indispensável à sobrevivência poderá ser tributada, conforme destacamos em capítulos anteriores; b) no caso da substituição legal, o substituído terá direito de reembolso e, finalmente; c) quando da escolha do órgão estatal como sujeito passivo deve-se exigir a personalidade jurídica do mesmo evitando a duplicidade de órgãos públicos, pois não há relação jurídica entre os mesmos órgãos.

Ataliba¹⁰⁷ por sua vez destaca que o Texto Constitucional determina, de forma evidente quem poderá ser sujeito passivo em uma relação jurídica tributária. E não poderia ser diferente, uma vez que o autor evidencia de forma peremptória que a Carta Magna Brasileira prescreve de forma analítica os elementos que compõem todo e qualquer tributo, não havendo liberdade ao legislador infraconstitucional:

¹⁰⁶ Becker, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus. 1998. p. 280

¹⁰⁷ Ataliba, Geraldo. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law**. 2 ed. Forese. Rio de Janeiro 1988. p. 45

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o 'destinatário constitucional tributário' (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas).

Roque Carrazza¹⁰⁸ também tutela o entendimento de que o legislador infraconstitucional praticamente não possui qualquer liberdade para definir o sujeito passivo da relação jurídica tributária face os preceitos prescritos no Texto Constitucional de 1988:

O tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por obvio, pela pessoa política competente). (...) Lembremos que entre nós existe um princípio de submetimento do legislador à Constituição; é ele que determina a própria validade da lei. As leis só são válidas quando produzidas dentro da Constituição e, além disso, de acordo como os seus grandes princípios.

Assim, toda e qualquer norma infraconstitucional está sujeita ao controle de constitucionalidade seja no aspecto formal, seja no aspecto material, como ocorre no caso em tela. Destarte, os sujeitos passivos constantes nos arts. 22, 27, 31 e 34 do código tributário nacional possuem limites materiais que estão prescritos na Constituição Federal de 1988.

Aliás, pensar de forma diferente nos levaria a um total contra-senso, uma vez que estaríamos admitindo a possibilidade de uma lei infraconstitucional alterar a Constituição Federal negando a supremacia desta diante de todo o sistema jurídico posto.

Precisos, neste sentido, são os comentários destacados por Hector Villegas: “Se a hipótese de incidência diz ‘venda’ o destinatário legal tributário é o vendedor; se a hipótese de incidência diz ‘aquisição’ ‘compra’, o destinatário legal é o comprador. Depende da descrição objetiva da hipótese de incidência.”¹⁰⁹

¹⁰⁸ Carrazza, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo. Malheiros. 2005. p.179

¹⁰⁹ Villegas, Hector. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Roque Carrazza. São Paulo. RT, 1980, p. 23

-

Assim, tutelamos o entendimento de que não existe liberdade ao legislador infraconstitucional para estabelecer o sujeito passivo da relação jurídica tributária, haja vista que o nosso Texto Constitucional de forma peremptória determina tal situação.

4.4.3. A Classificação do Sujeito Passivo Tributário

Por outro giro, o art. 121 do Código Tributário Nacional estabelece que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Posteriormente destaca que o sujeito passivo poderá ser o contribuinte ou responsável:

“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.”

Diante desta dicção normativa, Rubens Gomes de Souza destaca que o sujeito passivo seria sempre aquela pessoa que possui uma vantagem econômica com o fato jurídico tributário.

Nestes termos, o citado autor destaca que o contribuinte é aquele que possui uma vantagem econômico do fato jurídico tributário de forma direta (sujeição passiva direta) e o responsável aquele que aufera esta vantagem econômica de forma indireta (sujeição passiva indireta), tendo em vista a necessidade ou interesse do Estado:

Interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.¹¹⁰

¹¹⁰ Souza, Rubens Gomes. **Sujeição Passiva das Taxas**. Revista de Direito Público. 16:346-53 cit. p.54

Posteriormente, destaca que a transferência ocorre quando uma obrigação tributária surge para uma pessoa determinada (sujeito passivo direto), mas posteriormente, em virtude de um fato posterior transfere para uma outra pessoa diferente (sujeito passivo indireto).

No caso da transferência pela solidariedade, tal situação ocorre quando duas ou mais pessoas são simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. Já a sucessão ocorre quando a obrigação transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original.

Becker, com algumas singularidades, também tutela a existência de sujeitos passivos diretos e indiretos sendo que para ele solidariedade e sucessão não são categorias distintas, uma vez que para o autor só há o contribuinte ou o responsável substituto.¹¹¹

A doutrina mais moderna costuma diferenciar o sujeito passivo direto do indireto através do critério de exclusão, ou seja, quando a lei atribui a outrem o dever de pagar o tributo; ou tendo em vista a conveniência do legislador em determinar que terceiros paguem o tributo desde que o responsável mantenha com o destinatário legal tributário uma relação que justifique o deslocamento da sujeição passiva.¹¹²

Estas diversas correntes que tentam classificar e, por conseguinte, explicar a sujeição passiva tributária foi bem resumida por Renato Lopes Becho¹¹³:

A primeira, que Villegas aponta como majoritária, foi exposta no esquema acima (contribuintes e responsáveis, subdividindo esses em diversas espécies). É a posição de Pugliese, Fonrouge, Zavala, Ataliba, Saccone, Gustavo Ingrosso, De la Garza e outros. É a preferida pelo autor argentino.

¹¹¹ Becker, Alfredo. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo.: Lejus. 1998. p. 87

¹¹² Paulo de Barros Carvalho de forma veemente crítica tal distinção. Para o autor não se pode falar em sujeição passiva indireta, uma vez que todas as pessoas colhidas pela endonorma tributária, na qualidade de devedores de prestação pecuniária, haverão de ser sujeitos passivos diretos. Posteriormente, destaca o citado autor que tal distinção é extrajurídica baseada em critérios econômicos que não podem ser levados em consideração no corte metodológico que se deve utilizar para estudar os fenômenos jurídicos tributários. (Carvalho, Paulo de Barros. **Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários**, Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC/SP. São Paulo. Max Limonad. 1995. pp. 278/279

¹¹³ Becho, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Dialética. São Paulo. 2000. pp. 76-77

A segunda, capitaneada por Giannini, só considera o sujeito passivo o contribuinte. Outros 'pagadores' não seriam sujeitos passivos tributários. Para Blanco Ramos, Cardoso da Costa, Pérez de Ayala e outros, os responsáveis não seriam sujeitos passivos, modalidade reservada para os contribuintes e substitutos. Constituem a terceira corrente.

Para Berliri e Cleber Giardino, expoentes da quarta corrente, o sujeito passivo são aqueles que pagam o tributo, excluindo-se aqueles que estão apenas obrigados 'a ressarcir àquele que pagou por ele'.

Como quinta corrente, Villegas coloca todos os outros expoentes juristas, cujas idéias são de difícil enquadramento em cada uma das categorias acima descritas. Seriam eles: Hensel, Tesoro, Bompani, Giovanni Ingrosso, Dino Jarach e Manoel Andreozzi.

Diante destas considerações podemos concluir que o sujeito passivo tributário poderá se configurar na figura do contribuinte ou do responsável. Outrossim, o responsável tributário revela-se ora como substituto tributário, ora como responsável por transferência que, neste ínterim, poderá ser por sucessão, de terceiros e por infração. Faremos, nos capítulos seguintes uma análise destes sujeitos passivos indiretos e suas implicações, tendo em vista tratar-se de elementos fundamentais no estudo do presente trabalho monográfico.

4.4.4. O contribuinte na doutrina e no Código Tributário Nacional

A doutrina nacional costuma denominar o contribuinte como aquele sujeito que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal.

Por isso esta figura é caracterizada, tão somente, com a descrição da materialidade do fato gerador, ou seja, aquele que aufera renda, ou que presta serviço, ou que circula mercadoria, ou que importa produtos.

Via de regra o contribuinte possui uma vinculação lógica entre a situação e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor configurado na ligação entre o agente e a ação, denominada pelo CTN de relação direta e pessoal.

Aliás, bem destacou Almicar Araújo Falcão¹¹⁴ ao prescrever que o contribuinte seria identificado pelo operador do direito sem a necessidade de uma lei expressa, porquanto a simples realização do fato gerador já tornaria possível identificar o sujeito passivo direto. Basta que o legislador fale em rendimento para se identificar que o obrigado a pagar a exação seria aquele, tão somente, que auferisse renda etc.

Esta conclusão, entretanto, deve levar em consideração as situações que envolvem mais de uma pessoa, podendo qualquer uma destas configurar-se como sujeito passivo direto, por exemplo, no fato gerador do tributo transmissão de imóveis.

Outrossim, o contribuinte também poderá ser identificado através do simples aspecto fático, o qual a lei destacou como fundamental para a configuração do contribuinte como ocorre, por exemplo, no IPI onde nas situações de importação e arrematação o contribuinte é o importador ou o arrematante, respectivamente.

Ademais, a capacidade contributiva também serve de base para identificar o contribuinte, uma vez que, em regra, o fato gerador é a tradução da capacidade econômica do contribuinte, ou seja, o titular do signo de presunção de riqueza (renda, patrimônio, serviço etc). Quem presta serviço é o contribuinte do Imposto Sobre Serviço; o titular do imóvel urbano deverá pagar o IPTU e assim sucessivamente¹¹⁵.

Por fim, o Código Tributário Nacional determina a relação pessoal e direta do sujeito passivo no que tange à configuração do contribuinte na relação jurídica tributária.

Esta relação pessoal se configura na idéia da participação (presença) do contribuinte na conduta que catalisa o fato gerador do tributo. Ele deve estar pessoalmente (do ponto

¹¹⁴ Falcão, Almicar. **Introdução ao Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999. p. 35

¹¹⁵ Não devemos esquecer que esta noção da capacidade contributiva e o contribuinte nem sempre se dá de forma harmônica, porquanto nos impostos denominados indiretos a capacidade contributiva não é atrelada a pessoa que a lei escolhe para configurar no pólo passivo da relação jurídica tributária. A capacidade econômica do consumidor deve ser ponderada para efeito de ônus fiscal nestes tipos de tributos.

de vista jurídico, pois pode estar representado) no fato capaz de gerar a obrigação tributária¹¹⁶.

4.4.5. A nossa visão sobre o Contribuinte

Prima facie, devemos estabelecer que os contribuintes são todos aqueles que realizam (flexionam) o critério material do imposto previsto na Constituição Federal. Os denominados destinatários constitucionais, como destaca Ataliba, são aqueles que diretamente participaram da ação que deu causa jurídica à incidência do tributo.

Assim, se a Constituição Federal determina que cabe à União Federal, pessoa jurídica de direito público, instituir o imposto de importação cujo aspecto material é a entrada de um produto estrangeiro no território nacional, desde que esta entrada não seja meramente física, concluiremos que somente aquele que realiza a importação de produtos será sujeito passivo da exação em tela.

O mesmo raciocínio poderia ser aplicado ao imposto sobre veículo automotor (IPVA). Ou seja, somente os proprietários desse tipo de veículo serão os sujeitos passivos do imposto sob comento.

Ocorre que, nem sempre este sujeito passivo poderá ser identificado de forma tão clara, uma vez que a materialidade que envolve os conceitos de alguns tributos necessita de uma formulação legislativa infraconstitucional para determinarmos o seu verdadeiro contorno.

¹¹⁶ O direito se coaduna com a existência de uma participação efetiva do contribuinte. A pessoa a qual os fatos giram e não um mero coadjuvante, como bem destaca Luciano Amaro: “Ademais, quer o Código que essa relação seja direta. Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o personagem de relevo no acontecimento, o personagem principal, e não mero coadjuvante. Ele deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos. Se o fato gerador do imposto de renda, por exemplo, é a aquisição de renda, terá relação direta com esse fato a pessoa que aufere renda. Em certas situações (recorde-se o exemplo da transmissão de imóveis), a lei poderá ter de decidir entre duas pessoas que se apresentem em cena com igual destaque (no exemplo, o alienante e o adquirente)”. (Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Ed. Saraiva. São Paulo. P.305)

Por exemplo, a Constituição Federal determina que a União Federal poderá instituir o Imposto Sobre Grande Fortuna. No entanto, o legislador constitucional não estabelece de forma peremptória o conceito de “Grande Fortuna”.

Não estamos, neste momento, criticando o Texto Constitucional por ter omitido tal signo, até porque não é função deste diploma legal descer a pormenores apesar da nossa Carta Magna ser, atecnicamente, tão analítica. O que nós estamos destacando é que a Carta Magna em diversas passagens impõe que o legislador infraconstitucional estabeleça o significado do signo presente em seu texto.

Deste modo, tutelamos o entendimento de que, apesar de o contribuinte ser um mero desdobramento das normas constitucionais que veiculam competências tributárias impositivas descrevendo a materialidade dos tributos, não se pode esquecer que em algumas situações o legislador infraconstitucional deverá estabelecer aquele que, por força de lei, terá o dever de pagar o tributo.

No entanto, o legislador infraconstitucional está limitado ao texto maior, à Carta Magna, para, através de interpretação sistemática, estabelecer o contribuinte, haja vista que o arcabouço constitucional tem que ser mantido, sob pena de destruímos todo o sistema jurídico constitucional.

Na verdade, o legislador infraconstitucional não tem um “cheque em branco”. Ao contrário, ele deverá escolher um contribuinte que cumpra o mandamento previsto na regra matriz constitucional tributária.

Assim, quando a Constituição Federal determina que o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), de competência dos Municípios, incidirá sobre aquele que é proprietário de imóvel urbano e o legislador infraconstitucional estabelece que o possuidor e o titular do domínio útil também são contribuintes do imposto em tela não poderemos concluir que a lei extrapolou os critérios estabelecidos na Constituição Federal.

Ao revés, ela somente completou o sentido de propriedade prescrito no Texto Constitucional, uma vez que os titulares de domínio útil e os possuidores praticamente exercem a mesma função do proprietário e, portanto, também devem ser contribuintes do imposto em apreço, desde, claro, que os mesmos ajam como se proprietários fossem e tenham objetivo de usucapir o bem imóvel.

Em síntese, gostaríamos de destacar que o contribuinte (sujeito passivo direto) possui seu arcabouço prescrito na Constituição Federal. No entanto, o legislador infraconstitucional poderá instituir outros sujeitos passivos diretos cujo critério fundamenta-se no sentido de completar o conteúdo do signo estabelecido na Carta Magna.

4.4.6. O Responsável Tributário no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional prescreve em seu art. 128 que: “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 este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

A dicção legal acima transcrita prescreve a possibilidade de duas espécies de responsabilidade tributária, quais sejam: a) a superveniente de terceira pessoa relativa a fato gerador alheio, denominada por Rubens Gomes de Souza como responsabilidade por transferência; b) ou aquela que ocorre quando a lei determina que o dever de adimplir com o débito fiscal é imputado a uma pessoa não envolvida com o fato gerador, mas que mantém com o “substituído” uma conexão capaz de ressarcir-se da substituição. É o que se denomina de substituição tributária.

Deste modo, a sujeição passiva indireta (responsabilidade tributária) poderá ser dividida, no que tange à tributação, na figura da substituição tributária e a responsabilidade por transferência. Esta, por seu turno, poderá ser dividida em responsabilidade por sucessão, de terceiros ou por infração, conforme revelamos alhures.

Na transferência, em suma, ocorre a alteração dos sujeitos passivos que, neste caso, paga dívida fiscal alheia, ou seja, do contribuinte que realizou o fato gerador, mas que por motivos diversos não adimpliu com a exação. Na substituição tributária, entretanto, o substituto paga dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro,

Por outro giro, percebe-se que o Digesto Tributário não exaure todas as possibilidades de existência de sujeição passiva indireta na seara tributária. Ao contrário, é possível que uma lei complementar estabeleça outras espécies de responsabilidade tributária, principalmente, a por substituição, desde que seja expressa e que envolva pessoa obrigatoriamente ligada ao fato gerador do substituído.

No entanto, urge destacar que há uma vinculação jurídica ou econômica entre o substituto e o substituído assegurando àquele a possibilidade de recuperar-se do ônus tributário que lhe foi determinado pela lei em função da Administração Fazendária, como bem destaca Sacha Calmon Navarro Coelho:

A redação atual do CTN – compare-se – incorpora os escrúpulos da doutrina expressados na emenda proposta pelo IBDF e cristaliza a evolução da espécie. Vale dizer, a ‘vinculação ao fato gerador’, no que tange ao ‘responsável’, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário¹¹⁷.

Percebe-se que a sujeição passiva indireta assegura ao Fisco a eficácia do recebimento da exação, além de garantir ao contribuinte o direito a ressarcimento sobre o ônus tributário sofrido em seu patrimônio.

¹¹⁷ Coelho, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.245

Aliás, não poderia ser diferente uma vez que não é qualquer tipo de vínculo capaz de catalisar a responsabilidade tributária de terceiro, mas sim que haja o liame legal que torne possível que o terceiro, escolhido como responsável, recolha o tributo sem onerar o seu próprio patrimônio.

O ônus do adimplemento do tributo não pode ser escolhido de forma “arbitrária” pela lei seja quanto à pessoa que não possa agir no sentido de evitar esse ônus, seja, menos ainda, quanto que, dado o fato gerador, seria o contribuinte da exação¹¹⁸.

Em vista disto, o princípio da capacidade contributiva deve ser levado em consideração quanto à pessoa que realizou o fato gerador e não ao terceiro que, por força de lei, é obrigado a recolher o tributo, uma vez que foi o primeiro indivíduo quem realizou a conduta cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.

4.4.7. O Responsável Tributário consoante o entendimento doutrinário

O sujeito passivo da relação jurídica tributária poderá se consubstanciar em contribuinte e responsável, sendo que este se separa em substituto e responsável tributário em sentido estrito (transferência), conforme revelamos anteriormente.

No que tange à responsabilidade tributária, Alfredo Augusto Becker destaca a impossibilidade de diferenciar juridicamente débito de responsabilidade, uma vez que

¹¹⁸ Renato Lopes Becho costuma destacar que: “Se, por exemplo, se trata do imposto de renda, o indivíduo que aufere a renda seria, naturalmente, elegível como contribuinte. Se um terceiro for eleito como responsável é preciso que a lei preveja mecanismos pelos quais o pagamento do tributo possa ser efetuado sem onerar esse terceiro. Desse modo, a fonte pagadora da renda é elegível como responsável pelo tributo incidente sobre os rendimentos que ela pague, mas a lei lhe dá a condição de reter o tributo, descontando-o do valor devido ao beneficiário. Vejamos outros exemplos. O tabelião pode ser compelido a recolher o imposto de transmissão, como responsável, mas ele tem a condição de não lavar o ato sem que o interessado recolha o tributo. O herdeiro responde pelo tributo que deixou de ser recolhido pelo autor de herança, mas a lei limita essa responsabilidade ao quinhão recebido por esse herdeiro. Já não poderá a lei, por exemplo, escolher como responsável o filho do contribuinte, quando nenhuma herança tenha ele recebido, nem pode responsabilizar a fonte pagadora por tributo incidente sobre rendimento que já tenha pago, se (no momento do pagamento) não estava autorizada a efetuar a retenção.” (Becho, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Dialética. São Paulo. 2000. p. 48).

o responsável era sempre devedor de débito próprio. Assim, o conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado ao responsável legal tributário corresponde ao dever jurídico deste e não de outra pessoa:

Não existe responsabilidade legal tributária, nos casos em que o Estado pode exigir o tributo somente de uma pessoa. Nestes casos, não existe a figura do responsável legal tributário figura específica que seria diferente do substituto legal tributário. Em todos estes casos, a denominação de responsável legal tributário é errônea porque na realidade científico-jurídica a pessoa vinculada ao Estado é tipicamente um substituto legal tributário. Por exemplo: em se tratando de imposto de transmissão de propriedade imobiliária, se o legislador vincula exclusivamente o Tabelião ao Estado, de modo que somente contra o Tabelião o Estado poderá agir, neste caso, o Tabelião é o próprio sujeito passivo da relação jurídica tributária, na condição de um verdadeiro substituto legal tributário.¹¹⁹

Outrossim, destaca o autor que não existe responsabilidade legal tributária quando houver solidariedade, haja vista que neste caso o que ocorre é a realização da hipótese de incidência servindo à estrutura lógica de duas regras jurídicas tributárias.

Na verdade, para Becker a existência da responsabilidade tributária ocorre quando a lei exige de outra pessoa a satisfação da prestação jurídica tributária, mas somente quando o contribuinte *de jure* não adimpli-la. E esta segunda relação jurídica, que surge tão somente quando o contribuinte não paga o débito fiscal, é de natureza fiduciária e não tributária.

Dino Jarach¹²⁰, por seu turno, costuma destacar a distinção entre a dívida e a responsabilidade tutelando a idéia de que a dívida pertence ao contribuinte “por título próprio”, enquanto a responsabilidade diz respeito a uma outra pessoa, a quem a lei atribui o fato imponible e que, geralmente, tem relação com o contribuinte, sendo aquela, portanto, o responsável pela dívida tributária.

Hector B. Villegas defende que existe uma atecnia na denominação responsável, porquanto todos aqueles que a norma determina como sujeito passivo em uma relação

¹¹⁹ Becker, Alfredo. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 558

¹²⁰ Jarach, Dino. **El Hecho Imponible**. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971. p-182-183

jurídica tributária posta são “responsáveis” mesmo que não tenham realizado o fato gerador. O que existe para o autor é, tão somente, a responsabilidade tributária por dívida própria e por dívida alheia destacando, para tanto, a existência de duas relações jurídicas autônomas, mas interdependentes com o objetivo de adimplir o tributo devido.¹²¹

Paulo de Barros Carvalho sustenta a tese de que a responsabilidade tributária nada mais é que uma sanção administrativa imposta pelo Estado para que o terceiro cumpra uma obrigação tributária. Ademais, destaca que o responsável não é uma figura tributária:

Acho que tributo se conhece examinando um tipo de norma, a norma tributária. E tudo mais, que a ordem jurídica dispuser, não modifica a essência da figura, que já está delimitada pela norma.

No caso do Tabelião, acho que é sanção, porque a hipótese é de descumprimento de um dever – no caso do tabelião, como em todos os casos de responsabilidade tributária estabelecidos no CTN: um pai, por exemplo, que responde pelo filho, é um elemento totalmente estranho ao fato imponible, nem assistiu, nem participou: pode estar até num país distante. Ele será responsabilizado, quando nem sequer participou, porque descumpriu um dever, que era o dever de zelar pelo filho menor. Assim, no caso de todas as responsabilidades.

Diferente é a posição de Marçal Justen Filho¹²² que não tutela a tese que a responsabilidade tenha um conteúdo sancionatório, uma vez que: a) o dever determinado ao responsável não diferencia em nada daquele imposto ao contribuinte; b) o responsável não elimina nem substitui a sujeição tributária e; c) finalmente não pode o sujeito ativo “existir mais de uma vez a prestação tributária”.

Ricardo Lobo Torres¹²³, baseado na teoria alemã que distingue a dívida (Schul) da responsabilidade (Haffung) destaca que o responsável é aquele que paga o tributo o qual não lhe pertence:

¹²¹ Carvalho, Paulo de Barros. **Destinatário Legal Tributário**. RDP 30:271-294. p. 259

¹²² Filho, Marçal Justen. **Sujeição Passiva Tributária**. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais. P. 288-289

¹²³ Torres, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. p. 261

As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem o débito (debitum, Schuld), que é o dever de prestação e a responsabilidade (Haftung), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (obligatio) enquanto o responsável tem a responsabilidade (Haftung) sem ter o débito (Schuld), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte.

Fixadas as premissas necessárias no que tange ao instituto “Responsabilidade Tributária”, consubstanciada, fundamentalmente, na análise do Código Tributário Nacional, além de algumas posições doutrinárias sobre o instituto jurídico sob análise, partiremos, neste instante, a fixar nossas próprias conclusões.

4.4.8. Nossa posição acerca do Instituto da Responsabilidade Tributária.

O art. 134, I do CTN prescreve que: “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 pelos seus filhos menores”.

A dicção contida neste artigo nos leva a perceber o caráter subsidiário desta responsabilidade, além da necessidade de uma conduta omissiva ou comissiva dos pais capaz de gerar a falta de pagamento do tributo, por seus filhos menores. No entanto, os pais não possuem vinculação com a materialidade tributária dos filhos, tendo em vista a mera filiação, haja vista a inexistência de tal possibilidade na Constituição Federal.

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional prescreve que os tabeliães e escrivães respondem pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do ofício. Também neste caso não podemos afirmar que os tabeliães e escrivães não possuem vinculação com a materialidade do tributo, porquanto não há previsão Constitucional para tal assertiva.

O mesmo ocorre com todas as situações prescritas nos incisos I ao VII do art. 134 do Código Tributária Nacional o que nos leva a concluir que não há previsão

Constitucional para a chamada “Responsabilidade Tributária”, prevista no art. 134 do CTN.

Por outro giro, o art. 130 do Código Tributário Nacional prescreve que os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse dos bens imóveis sub-rogam-se na pessoa dos adquirentes, salvo quando conste a prova de sua quitação. Percebe-se que os adquirentes não possuem qualquer vinculação com a materialidade do tributo.

O que seria, então, tal instituto jurídico denominado de Responsabilidade Tributária? Qual a sua natureza jurídica, sua função e seus efeitos no sistema jurídico pátrio?

Primeiramente devemos destacar, desde logo, que rechaçamos a idéia de que a Responsabilidade Tributária se configura como de um garantidor fiduciário de créditos tributários.

Aliás, Becker¹²⁴, costuma destacar que na responsabilidade existem duas relações jurídicas: a primeira que nasce contra a pessoa jurídica, com o fato imponible; e a segunda de natureza não tributária:

Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é contribuinte de **jure**. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária

Na verdade, a garantia fiduciária se consubstancia quando uma pessoa recebe de outros bens móveis e imóveis assumindo o encargo de administrá-los em proveito do instituidor ou de terceiro, tendo a livre administração desses bens, sem prejuízo do beneficiado, mas com o encargo de pagar tempestivamente (ao instituidor ou terceiro) os rendimentos.

¹²⁴ Becker, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1988. p. 561

O fiduciário poderá ser qualquer pessoa física ou jurídica, idônea e da confiança do instituidor. Em especial, as instituições financeiras (bancos, sociedades de investimento) poderão manter, mediante autorização do órgão competente do governo, serviço de administração de bens mediante contrato de fidúcia. É mesmo de se prever que elas sejam mais frequentemente escolhidas, dada a sua longevidade, e em razão de reunirem condições de garantia, sempre apurada pela fiscalização do Banco Central.¹²⁵

Deste modo, resta claro que os “Responsáveis Tributários” prescritos no artigo 134 do CTN não se configuram como garantidores fiduciários, uma vez que o fiduciante deve ter a capacidade específica para dispor dos bens, sem prejuízo do fisco, o que não ocorre com os pais em relação aos tributos dos filhos, ou os tutores, curadores, serventuários da justiça, enfim, com as pessoas elencadas no artigo retro-referido.

É certo que nenhum dos “Responsáveis Tributários” passou a compor o pólo passivo da relação jurídica tributária antes da exigibilidade do crédito tributário. No entanto, isto não leva ao entendimento de que se trata de uma garantia fiduciária, uma vez que não se trata de um serviço de administração de bens mediante contrato de fidúcia.

Segunda conclusão: A norma Responsabilidade não detêm natureza tributária, haja vista que a relação jurídica para configurar-se tributária urge que a mesma tenha como sujeito passivo aquele que realizou o evento descrito no fato jurídico.

Aliás, o fato que dá nascimento à responsabilidade não é o previsto como apto a ensejar o nascimento de relações jurídica tributária, o que ratifica a conclusão que a mesma não tem cunho tributário.

Quando, por exemplo, uma sociedade comercial “A” realiza diversos serviços que catalisam a obrigação de pagar o Imposto Sobre Serviço (ISS) ao município competente que, no entanto, é incorporada pela sociedade comercial “B” esta última torna-se responsável pelo ISS não pago por “A”.

¹²⁵ Silva, Caio Mario. **Instituições de Direito Privado. Vol III**, 10ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2002, p.278.

Ora, esta relação jurídica impõe que a sucessão não tenha cunho tributário, haja vista que “B” não realizou o fato jurídico que originou a dívida e sim civil, pois houve, na verdade, uma sub-rogação subjetiva.

Renato Lopes Becho¹²⁶ tutela o entendimento no mesmo sentido, ou seja, que a chamada “Responsabilidade Tributária”, prevista no art. 134, é de índole não tributária, haja vista que as situações previstas no artigo referido não são realizações de critérios materiais descritos na hipótese de incidência dos tributos existentes no sistema constitucional brasileiro.¹²⁷

Na verdade, a norma responsabilidade é impositiva de natureza não tributária consubstanciada como: (i) norma primária de sub-rogação total de direitos e obrigações; (ii) norma primária de sub-rogação parcial de direitos e obrigações e (iii) norma de dever instrumental ou primária punitiva.

O primeiro caso (i) ocorre com a sub-rogação total dos direitos e deveres do contribuinte para o responsável, uma vez que aquele deixa de existir. É o que ocorre, por exemplo, na sucessão *causa mortis* (art. 131, I e II do CTN) ou nos casos de cisão, incorporação ou fusão (art. 132, *caput* do CTN e o art. 128 do mesmo diploma legal).

Na segunda hipótese (ii), denominada norma primária de sub-rogação parcial, não há desaparecimento do contribuinte, e apenas parte de suas obrigações é transferida para o responsável com a manutenção da personalidade física ou jurídica do sucedido.

¹²⁶ Becho, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Dialética. São Paulo. 2000.

¹²⁷ Diríamos, por isso, que a norma que determinou a responsabilidade tributária dos pais posta no Código Tributário Nacional (art. 134, I) é de toda desnecessária. Se não existisse, não alteraria absolutamente nada, já que aplicaríamos o artigo 84 do Código Civil e teríamos os mesmos efeitos. Reconhecemos, entretanto, que nossa posição colide com vários doutrinadores pátrios. Aliomar Baleeiro, por exemplo, afirmava que a impossibilidade referida no *caput* do art. 134 era “naturalmente econômica”. Não é o que pensamos. Para nós, essa impossibilidade é jurídica. Se fosse econômica, transformaria as pessoas catalogadas nos diversos incisos em ‘contribuintes por substituição’. Em outras palavras, seria dizer: se o contribuinte não puder arcar com o peso econômico do tributo, o recolhimento do dever legal recairá sobre as pessoas arroladas no artigo 134 do Código Tributário Nacional”. Ob. cit. p. 150

É o que ocorre, *verbi gratia*, com o adquirente do imóvel urbano responsável pelo pagamento do IPTU não pago pelo antigo proprietário nos últimos cinco anos, conforme determina o art. 130 do CTN.

A terceira espécie (iii) é denominada norma primária punitiva que impõe ao responsável a realização de atos de caráter não pecuniários (emissão de notas fiscais, escrituração de livros etc)

Assim, nos resta concluir que a Responsabilidade Tributária se configura como um suposto normativo jurídico dogmático sancionador, haja vista que o antecedente normativo descreve o descumprimento de uma conduta que competia a um determinado sujeito (contribuinte), catalisando a um terceiro (responsável), no entanto, o dever legal de adimplir ao Estado um valor equivalente àquele que deveria ser pago pelo contribuinte, a título de tributo.

Os Responsáveis Tributários têm o dever de realizar as condutas com zelo, sob pena de submeter-se a uma sanção, qual seja, o pagamento do tributo equivalente ao daquele que tinha o dever de cuidar (o contribuinte).

Todas estas conclusões não podem ser adotadas à figura da Responsabilidade Tributária por Substituição, tendo em vista que esta anômala figura possui características próprias que destoam do Sistema Jurídico Tributário brasileiro, conforme restará demonstrado no próximo capítulo.

4.4.8.1. A figura da Responsabilidade Tributária por Substituição.

A doutrina nacional costuma destacar que a sujeição passiva por substituição tributária encontra seu fundamento de validade no § 7º do art. 150 da Constituição Federal e em

leis complementares e ordinárias, enquanto o seu fundamento infraconstitucional de validade está insculpido no art. 128 do CTN.

Trata-se de uma espécie de proposição prescritiva onde em seu antecedente existem duas relações: a) uma relação indireta pactuada entre o substituto e o substituído; b) e uma outra relação direta firmada entre o substituído e o fato jurídico tributário cabendo ao substituto cumprir com a obrigação tributária gerada devido a um fato juridicamente relevante praticado pelo substituído, exonerando, entretanto, este da responsabilidade pelo pagamento da exação.

O substituto não pratica a conduta que se subsume na norma legal tributária. Na verdade, ele relaciona-se com o realizador deste fato sendo, portanto, esta concatenação indireta entre o substituto e o substituído que nos permite distinguir a figura do contribuinte da do responsável tributário.

Cabe destacar, no entanto, que embora o substituído não seja obrigado a recolher o tributo, sua existência e suas características são fundamentais na relação jurídica sob comento, uma vez que o regime aplicado ao substituto e às suas características é o mesmo aplicado ao substituído, como bem destaca Paulo de Barros Carvalho¹²⁸:

É oportuno frisar que o substituído, conquanto não esteja compelido ao recolhimento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que o fato jurídico suscita, tudo ficando a cargo do substituto, mesmo assim permanece a distância como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. É nesse sentido que se firma como regime jurídico da substituição e do substituído e não o do substituto. Se aquele primeiro for imune ou estiver beneficiado por isenção, este último exercerá os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento, a lei aplicável há de ser a do instante que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se o substituto¹²⁹

¹²⁸Carvalho, Paulo de Barros. **Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários**. São Paulo. Ed. Max Limonad. 1995

¹²⁹ Carvalho, Paulo de Barros. **Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários**. São Paulo. Ed. Max Limonad. 1995 p.254

Outrossim, não podemos esquecer que, por uma questão lógica, se o substituído não existir não haverá fato jurídico que catalisará a obrigação tributária “ex lege” ao substituto.

4.4.8.2. A estrutura normativa na substituição tributária – A posição da doutrina

Adotando-se o modelo cognoscitivo segundo o qual a norma jurídica é composta tanto pela norma primária impositiva quanto pela norma primária sancionadora, verificamos que a estrutura lógica interna das normas é formada por um antecedente que implicará em um conseqüente por força de uma imputação deôntica (deve-ser) na forma não modalizada (neutra).

Nas normas gerais e abstratas este antecedente denomina-se hipótese, suposto ou prótase e nele estão presentes os critérios necessários para a identificação do evento que atua como implicante no conseqüente.

Este antecedente normativo atua como uma espécie de redutor de complexidade dos acontecimentos recolhidos e valorizados na esfera jurídica. Por isso, o antecedente é predominantemente conotativo, uma vez que caracteriza-se por deter uma estrutura aberta à espera do preenchimento das mais diversas variáveis.

O conseqüente normativo, também denominado de prescritor veicula consigo critérios para a identificação de determinada conduta intersubjetiva futura, haja vista que as relações passadas não são reguladas por uma relação jurídica deonticamente modalizada, que somente se concretizará quando ocorre a realização do suposto fático¹³⁰.

¹³⁰ “O functor deve ser presente no conseqüente normativo vem sempre modalizado por um dos três modais da lógica deôntica: obrigatório (O), permitido (P) e proibido (V). Por força do princípio do quarto excluído, inexistente uma quarta possibilidade de modalização, sendo que o facultativo pode ser reduzido ao permitido e ao não permitido (p e –p, respectivamente).” (Ferragut, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. Ed. Noeses. 2005. p. 62)

Enfim, o antecedente normativo se configura em uma ação ou situação humana expressa por um verbo no pretérito que indica um comportamento ocorrido no campo dos objetos da experiência. Por outro lado, o conseqüente normativo veicula elementos da conduta intersubjetiva a ser realizada pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo.

Ora, a figura da substituição tributária encontra seu fundamento de validade no Texto Constitucional, mais precisamente no § 7º do art. 150 da Carta Magna de 1988 que o descreve como uma obrigação tributária imposta a um terceiro (responsável) para o pagamento de tributo sobre fato gerador futuro que provavelmente irá ocorrer.

Diante deste fato, podemos dizer que a substituição tributária é formalizada por um deôntico não modalizado, configurada na relação existente entre o substituto e o substituído onde o substituto é aquele que se encontra no pólo passivo da relação jurídica tributária com o dever de pagar o tributo ao fisco, e o substituído será aquele que realiza o evento descrito no fato jurídico, mas que não possui qualquer relação com a Administração Fazendária, no que se refere ao inadimplemento da prestação.

Feitas estas considerações, a doutrina nacional costuma destacar a existência de três espécies de sujeição passiva indireta por substituição tributária: para trás, convencional e para frente.

O primeiro caso consiste no pagamento de tributos relativos a operações que foram anteriormente realizadas. É o que se costuma denominar de diferimento. A obrigação tributária é adiada para um momento posterior à operação tributada como ocorre, por exemplo, nas operações sujeitas ao ICMS oriundas do produtor rural para o industrial. Esta espécie de substituição tributária não se confunde com a mera postergação do prazo de pagamento, uma vez que o vencimento da obrigação condiciona-se a um outro fato futuro a ser praticado pelo substituto. (o industrial tem a obrigação de realizar a circulação da mercadoria adquirida do produtor rural, mesmo que tenha ocorrido o processo de industrialização do referido insumo).

A segunda hipótese é convencional onde a substituição tributária é pré-jurídica do sujeito devedor. É o que acontece, por exemplo, quando o tomador de serviço é obrigado a reter o imposto do prestador do serviço como ocorre com o Imposto Sobre Serviço.

E, finalmente, a sujeição passiva para frente que ocorre quando o substituto integra a relação jurídica formada anteriormente à própria ocorrência do evento que poderá ser praticado no futuro pelo substituído. É o denominado fato gerador presumido, prescrito no § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

O nascimento da relação tributária não impõe a ocorrência efetiva do fato gerador, mas atua tão somente sobre a mera expectativa que este fato irá ocorrer baseado em indícios tutelados pela lei.

Nestes termos, Alfredo Augusto Becker¹³¹ destaca que não há relação jurídica entre o Estado e o substituído. Ademais, afirma que isso ocorre, tendo em vista que a figura da substituição tributária é uma comodidade do fisco, com o escopo de otimizar a arrecadação e fiscalização dos tributos.

Geraldo Ataliba¹³², por seu turno, destaca que na sujeição passiva indireta (substituição tributária) é necessário que haja: a) disposição legislativa expressa e inequívoca; b) possibilidade de reembolso por parte do substituto e, finalmente; c) uma conexão entre o substituto e o fato oponível realizado pelo substituído ou uma conexão direta entre esse e aquele.

Por outro giro, Misarbel Derzi¹³³ entende que a retenção na fonte é uma modalidade de responsabilidade tributária, apontando a pessoa pagadora como simplesmente um

¹³¹ Becker, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 547

¹³² Ataliba, Geraldo. Sujeição Passiva. **Revista de Direito Tributário**, n. 29, p. 249

¹³³ Derzi, Misabel (at.). **Direito Tributário Brasileiro**. Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999. pp. 737, 740 e 741.

partícipe da relação jurídica tributária, chamando-a, inclusive, de “titular exclusivo” do dever de antecipação.

Para comprovar sua assertiva a referida autora destaca os artigos 919 e 984 do Regulamento do Imposto de Renda, os quais determinam que a fonte pagadora está dispensada de recolher o tributo se comprovar que o beneficiário o fez por sua própria conta. Entretanto, não exime o “responsável-fonte” das penalidades, além da multa de mora devido à impontualidade no pagamento do tributo.

Percebe-se, enfim, que a doutrina vem destacando a possibilidade da responsabilidade tributária por Substituição com base, fundamentalmente, nos artigos 128 do Código Tributário Nacional combinado com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal destacando o diferimento, a substituição para frente e a retenção na fonte como suas principais modalidades.

4.4.8.3. A nossa posição sobre a Substituição Tributária

Incumbe destacar que tutelamos o entendimento que a substituição tributária possui características normativas e como tal deve ser estudada, haja vista que a lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável e não ao contribuinte.

O legislador, neste caso, sabendo que a pessoa que realiza o fato jurídico (o contribuinte) em tese teria que pagar o tributo substituí por terceiro, denominado substituto legal tributário, a obrigação de recolher a exação para o erário público.

Assim, a substituição tributária não é um fenômeno econômico ou pré-jurídico, como pretende concluir parte da doutrina nacional, isto porque o fenômeno normativo encontra-se presente no instituto jurídico sob análise.

Melhor dizendo, é claro que toda norma jurídica deve ser estudada à luz dos seus destinatários e do objeto sobre o qual a mesma foi instituída em uma dada sociedade como ocorre com a substituição tributária que visa, fundamentalmente, melhorar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. No entanto, tal assertiva, por si só, não é suficiente para afirmarmos o fenômeno pré-jurídico e econômico do instituto em tela.

Na verdade, acreditamos que a substituição tributária, mormente aquela denominada “para frente”, é uma figura “anômala” criada pelo sistema tributário nacional, uma vez que exigir o pagamento de um tributo baseado em um mero indício de ocorrência futura. Como prescreve o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é manifestamente incompatível com os princípios constitucionais tributários em particular a segurança jurídica e a legalidade tributária.

É cedido que os deveres jurídicos surgem, tão somente, em virtude do reconhecimento jurídico atribuído a fatos efetivamente ocorridos na vida humana. No direito tributário esse dever jurídico desencadeia-se quando da ocorrência fática descrita em hipótese jurídica tributária surgindo, assim, a obrigação tributária *ex lege* que deverá ser cumprida pelo sujeito passivo.

Destarte, um simples indício de uma ocorrência futura não é capaz de determinar a exigência de uma obrigação tributária, o que demonstra a clara inconstitucionalidade do instituto sob exame, malgrado o entendimento pela sua constitucionalidade fixado pelo Supremo Tribunal Federal, como bem destaca Edvaldo Brito:

Conclusão: a pragmática constitucional, desde a Magna Charta Libertatum, preservou os bens, os direitos e as obrigações constitutivas do patrimônio da pessoa mediante a regra de prévia caracterização dos fatos que, ocorrendo, (se e quando ocorressem) deverão determinar o ‘lançamento’ (linguagem de charta) dos tributos. Portanto, o legislador competente para reformar a Constituição Jurídica não tem poder constituinte que lhe autorize romper com que a pragmática plasmou; ele não atua em razão de qualquer ruptura da ordem jurídica e, assim, não cria uma ordem jurídica nova...Enfim, ele não tem atribuições (!) para subverter a disciplina do pensamento humano, desempenhando tarefas como, por exemplo, as de definir que homem é mulher; que noite é dia; ou que a escravidão é o sistema que promove a igualdade entre os homens.

-

Não há fato gerador presumido, sob pena de admitir a inadmissível subvenção antes denunciada. O acréscimo do § 7º, na redação que lhe deu a emenda n. 3/93, ao art. 150 da Constituição jurídica, consiste em subtrair, sem causa justa, a propriedade, cuja aquisição e exercício é direito inato do homem. Esse dispositivo permite a usurpação da propriedade particular, pelo Estado; veja-se que, mesmo o poder constituinte, teve a cautela de preservá-la nos casos de iminente perigo público (art. 5º, XXV), quanto mais a competência reformadora que é limitada, inclusive quanto a modificação desses direitos inatos (art. 60 § 4º)¹³⁴

Não estamos negando a possibilidade de existência em um dado sistema jurídico das chamadas presunções legais, eficazes para o surgimento das obrigações tributárias como ocorre, por exemplo, nas presunções utilizadas para a constituição de meios de provas de um acontecimento pretérito não passível de comprovação direta.

No entanto, não são meios de prova para o futuro, pois tal conduta iria de encontro à segurança jurídica exatamente como ocorre no fato gerador presumido, prescrito no §7º do art. 150 da Carta Magna.

Outrossim, o “fato gerador presumido” criado no nosso sistema jurídico tributário inova ao criar um fato indiciário cuja materialidade não se encontra constitucionalmente prevista, até mesmo porque a competência residual da União, prevista no art. 154 da Constituição Federal, não possibilita tal conduta.¹³⁵

Destarte, esta incongruente figura jurídica, denominada de substituição tributária, catalisa modificações na estrutura lógica normativa que compõe o tributo, gerando, portanto, conseqüências diversas. Senão vejamos:

É pacífico o entendimento que as normas jurídicas representam uma descrição dos fatos que acontecem na vida humana. Da mesma forma, é incontestável que a norma

¹³⁴ Brito, Edvaldo. **Curso de Direito Tributário** n. 2. Edições Cejup. 1993, p. 438-440

¹³⁵ A Constituição Federal determina em seu art. 154 que: “A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II- na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”

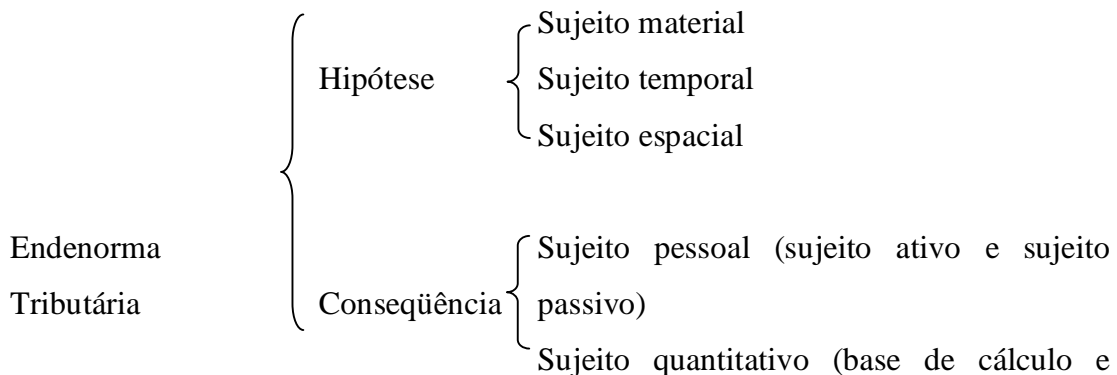
jurídica possa ser decomposta estaticamente de uma maneira lógica, possibilitando a verificação das categorias nela contidas.

Se considerarmos o tributo como uma norma jurídica, podemos concluir que o mesmo é capaz de ser destrinchado estaticamente de maneira lógica, possibilitando determinar que os elementos que compõem o tributo são formados por critérios capazes de identificar os fatos juridicamente relevantes (suposto normativo tributário) e os critérios capazes de determinar o reconhecimento de uma relação jurídica (conseqüência tributária), conforme destacamos no capítulo anterior.¹³⁶

Assim, no suposto normativo tributário existe a descrição de fatos juridicamente relevantes (suposto material): o lugar onde poderá acontecer o evento (suposto espacial) e as circunstâncias do tempo que catalisará a juridicização (suposto temporal).

Por outro lado, os critérios existentes no conseqüente tributário serão inaugurados com a ocorrência do fato descrito no suposto normativo, através da imputação normativa e se concretizarão nos sujeitos que devem compor a relação jurídica (suposto pessoal). Outrossim, este conteúdo será devidamente mensurado (suposto quantitativo).

O quadro sinótico explicita tal assertiva, vejamos:



¹³⁶ Sobre o tema ver Villanova, Lourival. **Estruturas Lógicas e o sistema do direito positivo**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.

-
alíquota)

No caso da “anômala” substituição tributária a obrigação surge, **imediatamente**, contra uma pessoa distinta daquela pessoa que realizou o fato jurídico tributável de forma pessoal e direta (contribuinte).

Melhor dizendo, no fenômeno da substituição tributária a pessoa que realiza o suposto normativo (fato gerador) é diversa daquela que terá a obrigação tributária “ex lege” de recolher o tributo.

No entanto a pessoa que irá sofrer o ônus tributário, o denominado substituto tributário, pagará dívida própria sobre fato gerador realizado por terceiro (substituído tributário).

Ora, diante desta assertiva percebe-se que a “anômala” figura da substituição tributária possibilitou a escolha de um sujeito passivo sem levar em consideração o suposto material endonormativo da hipótese de incidência tributária, o que nos leva a concluir que o suposto material não é suficiente para identificar quem é o sujeito passivo da obrigação tributária.

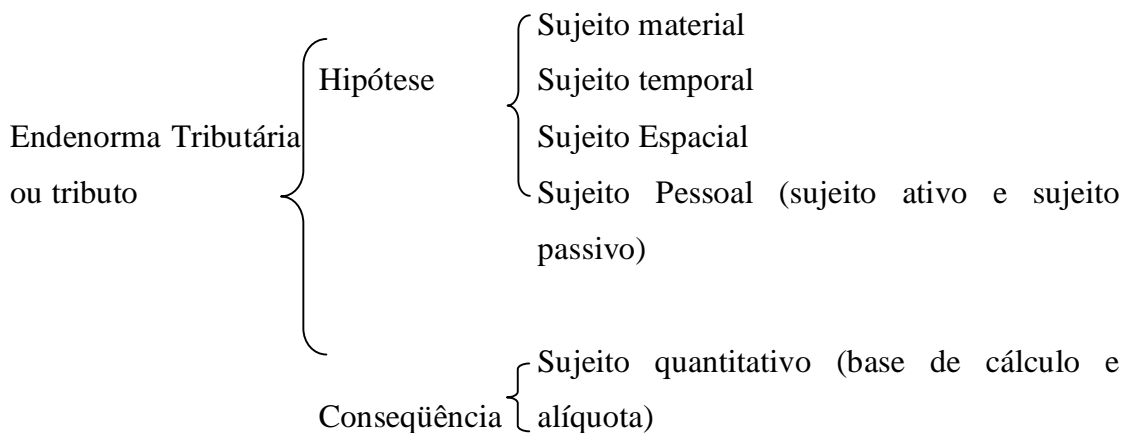
Ocorre que tal afirmativa desconfigura toda a estrutura normativa que compõe a relação jurídica tributária, o que demonstra a sua anomalia, mas que deve ser levada em consideração, haja vista a sua previsão constitucional ratificada pelo Supremo Tribunal Federal.¹³⁷

¹³⁷ Sacha Calmon Navarro Coelho evidencia que a “anômala” substituição tributária prescrita no § 7º do art. 150 da Constituição Federal na verdade não determina a substituição de sujeitos passivos, mas tão somente a “substituição de pessoas que deveriam ser, isto sim, diretamente sujeitos passivos, pela simples razão de ‘economicamente’, estarem no cerne das situações eleitas como jurígenas, prestigiando o princípio da capacidade contributiva (Coelho, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense. 1999. p. 600)

Na verdade a “anômala” figura da substituição tributária determina que no momento que a obrigação tributária surge imediatamente ao substituto tributário o sujeito pessoal é deslocado do conseqüente normativo para a hipótese normativa, conforme prescreve de forma clara a Constituição Federal, em seu art. 150 § 7º:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O quadro sinótico bem revela aquilo que nós estamos defendendo:



Deste modo, concluímos que a “anômala” figura da substituição tributária além de possibilitar a existência de sujeito passivo sem levar em consideração o suposto normativo material, o que por si só já demonstra a sua esquisitice, impõe também o deslocamento do sujeito passivo para a hipótese normativa.

É bom destacar que continuamos tutelando o entendimento que o sujeito passivo possui previsão constitucional e que o suposto material é imprescindível para a sua identificação. Ademais, o sujeito pessoal está configurado no conseqüente normativo da norma tributária, quando vista sob um ângulo endonormativo.

Entretanto, a “anômala” substituição tributária que não foi, infelizmente, rechaçada pela Suprema Corte do nosso país, nos impõe destacarmos as suas particularidades, mesmo que destoe do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

4.5. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES. OS LIMITES DO ART. 135 DO CTN.

4.5.1. A figura do Contribuinte em face do art. 135 do CTN

Prescreve o art. 135 do Código Tributário Nacional que:

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto: 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.

Diante do preceito prescritivo retro, devemos esclarecer, *ab initio*, que, de acordo com o Código Tributário Nacional, a “responsabilidade” prescrita no caso em tela é de natureza pessoal e não subsidiária, haja vista que as pessoas descritas no artigo sob comento são obrigadas a responder integralmente pela dívida fiscal.

O terceiro assume individualmente as conseqüências pelos atos ilícitos por ele praticado, ou quando o mesmo for partícipe ou mandante eximindo a pessoa jurídica de qualquer responsabilidade. Portanto, a “responsabilidade”, no caso em tela, não é subsidiária ou solidária, mas, sim, pessoal.

Este entendimento é consubstanciado, fundamentalmente, no enunciado semântico posto no artigo retro-referido, ou seja, provado o ato ilícito praticado, as pessoas citadas serão responsáveis pelo pagamento do tributo.¹³⁸

Esta “responsabilidade pessoal” somente ocorrerá nos casos em que às pessoas catalogadas no artigo 135 realizarem condutas com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos. Inexistindo qualquer destes atos irregulares não cabe a invocação do preceito em tela.¹³⁹

Diante destas premissas, estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, estabelecendo a natureza pessoal da Responsabilidade nas situações prescritas no artigo 135 do diploma legal referido, pergunta-se: O que seria efetivamente “Responsabilidade Pessoal”? Qual a natureza jurídica deste instituto?

Destacamos ao longo do presente trabalho, que o contribuinte é uma espécie de sujeito passivo direito que possui seu arcabouço prescrito na Carta Magna, podendo seu conteúdo, entretanto, ser completado pelo legislador infraconstitucional, no nosso caso o Código Tributário Nacional.

Por outro giro, definimos o responsável como um instituto de natureza não tributária consubstanciada como: (i) norma primária de sub-rogação total de direitos e obrigações; (ii) norma primária de sub-rogação parcial de direitos e obrigações e (iii) norma de dever instrumental ou primária punitiva.

¹³⁸ Este não é entendimento adotado pela Administração Fazendária no sistema tributário nacional. Para a mesma a responsabilidade é subsidiária, ou seja, o crédito é constituído em nome da pessoa jurídica e, posteriormente, este crédito é transferido para o responsável no executivo fiscal. Na verdade, o Procurador Fazendário, no processo de execução, requisita a inclusão dos responsáveis pela dívida fiscal.

¹³⁹ Neste ponto Luciano Amaro destaca de forma peculiar que aplicar o art. 135 quando se trata de atos praticados em nome de outrem, ou seja, com excesso de poderes, mas em nome do administrado, do mandante etc. Com violação da lei, mas também em nome de outrem. Com infringência do contrato ou estatuto, mas em nome da sociedade. (Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo. Saraiva. 1997)

Por fim, destacamos que na substituição tributária a pessoa que realiza o suposto normativo (fato gerador) é diversa daquela que terá a obrigação tributária “ex lege” de recolher o tributo, conforme prescreve o § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

Ora, conforme destacamos o art.135 do Código Tributário Nacional prescreve que os administradores respondem pessoalmente pelas dívidas fiscais quando praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Percebe-se, neste enunciado, a existência de alguns elementos que catalisam a responsabilidade dos administradores.

O primeiro de natureza subjetiva que se consubstancia na figura do executor material, participe ou mandante da infração que poderá ser o sócio, acionista, mandatário, enfim, o administrador da sociedade e o segundo de natureza objetiva que se compreende nas condutas dolosas que catalisam excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto.

4.5.2. O elemento subjetivo

O elemento subjetivo refere-se àquelas pessoas “responsáveis” pelo pagamento do tributo, ou seja, aquele o qual é o executor material ou participe da infração que catalisou o dever legal de pagar o tributo.

Perceba que somente poderão estar incluídas neste pólo as pessoas que têm o poder de decidir sobre a realização de fatos jurídicos tributários. Portanto, *a contrario sensu*, aquelas que não possuem poder ou não participaram do fato gerador da obrigação tributária não podem ser sancionadas.

Outrossim, o art. 135 destaca que os executores materiais da infração poderão ser os sócios, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes, representantes das

pessoas jurídicas de direito privado, além das pessoas prescritas no art. 134 do CTN que, metodologicamente, estão fora da análise deste trabalho.

Denomina-se empregado toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário, conforme determina o art. 3º da CLT. São cinco os elementos essenciais para a caracterização do empregado: pessoa física, continuidade, subordinação, salário e pessoalidade.

Por outro giro, os sócios são pessoas físicas que unem esforços, seja como empreendedor seja como investidor, visando ganhar dinheiro com a exploração empresarial de uma atividade econômica, constituindo para tanto uma sociedade empresária. Convém assentar que os sócios de uma sociedade empresária não são empresários, por isso as regras aplicáveis ao empresário individual não se aplicam aos sócios da sociedade. Também diferem da sociedade por eles constituída, pois esta é uma pessoa jurídica com personalidade autônoma, sujeito de direito independente.

Os prepostos são todos os trabalhadores de uma sociedade empresária, independentemente do vínculo contratual com esta mantido; são assim chamados para efeito do direito das obrigações. O novo Código Civil reserva um capítulo para tratar especificamente dos prepostos (Capítulo III do Título IV do Livro II da Parte Especial – arts. 1.169 a 1.178). Em termos gerais, o preponente (sociedade empresária) é responsável pelos atos de quaisquer prepostos, ainda que não autorizado por escrito, praticados no estabelecimento empresarial e relativos à atividade econômica ali desenvolvida.

O gerente é o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou sucursal, filial ou agência, conforme dispõe o art. 1.172 do atual Código Civil. Ou seja, o gerente é um preposto do empresário (denominado também de sociedade empresária, se pessoa jurídica) com função de chefia, encarregado da organização do trabalho num certo estabelecimento (sede, sucursal, filial, agência), desempenhando, assim, atividades administrativas. Cabe destacar que o preposto está subordinado ao

preponente, constituindo essa uma característica relevante para diferenciar o gerente do representante comercial ou representante de pessoa jurídica de direito privado.

Todas estas pessoas, desde que possuam poderes de gerência para executar as coisas que não lhe são próprias, mas pertencentes à empresa, podem ser semanticamente tratadas de administradoras, pois são estas que podem ser executores materiais ou partícipes da infração que catalisará na obrigação de pagar o tributo.¹⁴⁰

Este elemento subjetivo revela que os administradores, por serem os executores que catalisam a fato que gera a obrigação de pagar o tributo, não podem ser considerados como responsáveis tributários (pessoal), como reiteradamente tutela a doutrina pátria.

Perceba que os mesmos não estão sofrendo uma sanção tributária por ter um dever legal de zelo por aqueles que realizaram o fato gerador, no caso a pessoa jurídica, que administram, e não pagaram o tributo.

Melhor dizendo, não estamos diante de uma situação em que a pessoa jurídica realiza um fato que gera a obrigação de pagar o tributo e, tendo em vista a falta de pagamento, a lei impõe que os administradores sejam responsáveis pelo pagamento do tributo.

Também não há uma sub-rogação total dos direitos e deveres da pessoa jurídica aos administradores, nem, muito menos, o dever dos administradores em realizar atos de caráter não pecuniários (emissão de notas fiscais, escrituração de livros etc).

Finalmente, também não podemos considerar que se trata da “anômala” figura da substituição tributária, prescrita no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, uma vez que não estamos diante de uma obrigação tributária que surge imediatamente ao

¹⁴⁰ Como bem destaca Becho os administradores “não se confundem com aqueles profissionais da área técnica, que se responsabilizam pela produção e, no mais das vezes, agem com requisitos técnicos específicos: são engenheiros, químicos, físicos, biólogos etc, independente do título que recebem, quer diretor, superintendente ou gerente. Não cuidam da burocracia, mas da produção.” (Becho, Ricardo Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Dialética. São Paulo. 2000. p.182)

substituto tributário e o suposto pessoal é deslocado do conseqüente normativo para a hipótese normativa¹⁴¹.

Aliás, na substituição tributária a pessoa que deve pagar o tributo, descrita no mandamento normativo, é distinta da que realiza o fato imponible. Antes mesmo da realização do fato jurídico, já se sabe, por previsão expressa de lei, que o devedor é pessoa distinta daquela que pratica a conduta que gera a obrigação tributária.

Outrossim, o § 7º do art. 150 da nossa Carta Magna assegura o direito a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não realize o fato gerador presumido o que não ocorre na figura prescrita no artigo 135 do CTN.

O que nos parece é que os administradores prescritos no artigo 135 do CTN são verdadeiros contribuintes e esta é sem dúvida a melhor conclusão que se coaduna com sistema tributário nacional, haja vista que são os mesmos que executam o fato que catalisa a obrigação de pagar o débito fiscal.

Em outras palavras, os contribuintes são os denominados destinatários constitucionais e que diretamente participaram da ação que deu causa jurídica à incidência do tributo. É o que ocorre nos casos previstos no art. 135 do CTN.

Para que os administradores possam ser obrigados “ex lege” a pagar os tributos, nas situações elencadas no art. 135 do CTN, é necessário que os mesmos tenham realizado a infração de forma direta e pessoal. Esta assertiva nos leva a concluir que os administradores não são “Responsáveis Pessoais” pela dívida fiscal, mas sim verdadeiros contribuintes. A relação jurídica, neste caso é formada entre o Fisco (sujeito ativo) e os administradores (sujeitos passivos), tão somente.

¹⁴¹ Alguns autores tutelam o entendimento que o artigo 135 se consubstancia na hipótese de responsabilidade tributária por substituição, uma vez que a obrigação tributária surge desde logo em relação a pessoa distinta do contribuinte. (Rosa Junior, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de Direito Financeiro & direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Renovar, 1988.pp. 522-523). Não adotamos tal entendimento, haja vista nossos comentários inseridos no corpo deste trabalho.

As sociedades, pessoas jurídicas que realizam seus atos da vida civil e comercial com terceiros, possuem responsabilidade diversas da dos membros desta sociedade. Por isso, não se pode atribuir à mesma o dever de pagar os tributos gerados sobre os atos ilícitos realizados pelos seus sócios, uma vez que tais atos catalisaram um desgaste na imagem da sociedade e, conseqüentemente, prejuízos de ordem financeira.

Não se deve esquecer que a principal conseqüência do reconhecimento da personalidade é a separação da pessoa jurídica dos seus membros e esta distinção deve ser respeitada pelos sócios, sob pena de confusão patrimonial que catalisará na desconsideração da pessoa jurídica, nos termos do artigo 50 do Código Civil.¹⁴²

Deste modo, a obrigação tributária, nas situações prescritas no art. 135 do CTN é gerada por atos comissivos ou omissivos realizados pelos administradores, o que nos leva ao entendimento de que os mesmos são sujeitos passivos direitos (contribuintes) desta obrigação legal, tendo, portanto, o dever de satisfazer o crédito fiscal à administração fazendária.

Aliás, o termo “responsabilidade pessoal”¹⁴³ nos parece uma expressão atécnica, haja vista a impossibilidade deste tipo de “responsabilidade” no sistema tributário nacional, porquanto tal responsável nada mais é que a pessoa que realiza de forma direta e pessoal o fato gerador do tributo, ou seja, o contribuinte.

Também denominar a figura do art. 135 do CTN como terceiro que responde pessoalmente demonstra um erro lingüístico do ponto de vista da dogmática jurídica tributária nacional, pois o que temos, repita-se, é o administrador como contribuinte,

¹⁴²Luiz Edson Fachin destaca que a pessoa jurídica nada mais é do que um ente inicialmente moldado à semelhança das pessoas naturais e que progressivamente foi se apartando da formulação das pessoas naturais para compor uma realidade técnica, dotada de uma certa vida jurídica própria, no intuito de contribuir, do ponto de vista das relações jurídicas, para o trânsito de bens, coisas e interesses. (Fachin, Luiz Eduardo Fachin. **Teoria Crítica do Direito Civil**. Rio de Janeiro. Renovar. 2000. p. 134)

¹⁴³ Ives Gandra da Silva defende que o artigo 135 do CTN preceitua a figura da responsabilidade de caráter pessoal do terceiro que representa o contribuinte e avalia de forma positiva a orientação do legislador de tornar a responsabilidade pessoal, total e exclusiva das pessoas enunciados no referido artigo. (Silva, Ives Gandra da **.Curso de direito Tributário**. 7. ed. São Paulo. Saraiva. 2000. p. 202 e ss)

ou seja, o sujeito passivo direto que realizou um ato ilícito, omissivo ou comissivo, capaz de gerar uma obrigação tributária em nome próprio.

A sociedade, neste caso, não possui qualquer vínculo com a obrigação tributária gerada entre o administrador e o fisco. Nem como executora, nem como partícipe. Ela é apenas um mero instrumento do autor intelectual: o administrador da sociedade.

Não estamos aqui tutelando a idéia dos pseudo-administradores que utilizariam deste entendimento para afastar a sociedade da responsabilidade tributária e passariam a ser, exclusivamente, os devedores do débito fiscal, que não o podendo saldar, estariam praticando uma manifesta fraude fiscal.

Ao contrário, estamos destacando que quando os administradores, sem qualquer conhecimento da sociedade, realizam uma conduta ilícita prescrita no art. 135 do CTN capaz de gerar o débito fiscal, os mesmos são verdadeiros contribuintes e, portanto, têm o dever legal exclusivo de pagar o crédito tributário.

No entanto, se a administração fazendária comprova a simulação realizada entre os administradores e a sociedade, o Fisco tem o dever de incluir a pessoa jurídica no pólo passivo da relação jurídica tributária como devedora solidária¹⁴⁴.

Aliás, o art. 1º da Lei Complementar 104/01 que alterou, dentre outros, o artigo 116 do CTN, introduzindo neste o parágrafo único, autoriza que a administração fazendária desconsidere atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação, quando o mesmo comprovar que existe um conluio entre os administradores e a sociedade com fito de fraudar o Fisco. Frise-se que o diploma

¹⁴⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho coaduna este entendimento: “O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca, obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficar responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução a ‘planejamentos tributários’ marrotos” (Coelho, Sacha Calmon Navarro. **Responsabilidade dos Sócios Administradores**. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo. Malheiros, nº 87. p. 308)

legal retro-referido somente pode ser utilizado em um momento pré-jurídico e desde que o Fisco prove a dissimulação praticada pelos sujeitos passivos.

Outrossim, não poderemos olvidar o entendimento que dissimular não é o mesmo que simular. Este está previsto no art. 167 do novo Código Civil¹⁴⁵. Aquele é mais abrangente, pois engloba qualquer ato de ocultação do fato jurídico ou dos elementos que constituem a obrigação tributária.

Situação diversa ocorre, entretanto, quando a conduta ilícita realizada pelos administradores gera vantagens à sociedade. Neste caso, tutelamos o entendimento de que não haverá responsabilidade solidária entre a pessoa jurídica e o administrador que realizou o ato doloso quando a conduta foi exclusivamente praticada pelo sócio sem qualquer conhecimento da pessoa jurídica.

Nestes termos, são salutares os comentários de Renato Lopes Becho:

Não há solidariedade no artigo 135, o que significa que as pessoas jurídicas não são responsáveis pelos tributos devidos por seus administradores (diretores, gerentes ou representantes), que devem pessoalmente os tributos na tipificação do artigo 135. Teríamos que a referida separação (entre pessoas físicas e jurídicas) valeria apenas para os atos lícitos, o que não é de todo inverídico, mas para afastar a personalidade da empresa é preciso caminho próprio (desconsideração da personalidade jurídica). Sem haver cautela, se a passagem da pessoa jurídica para a pessoa física (sócio ou administrador) puder ser feita sem critérios rígidos, nós teremos rompido com uma estrutura milenar de separação, com prejuízo evidente para o desenvolvimento social¹⁴⁶.

Assim, ainda que a sociedade tenha sido beneficiada em face de atos dolosos praticados por um dos seus administradores, a mesma não poderá arcar com qualquer

¹⁴⁵ O art. 167 do Código Civil prescreve, *in verbis*: “Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

¹⁴⁶ Becho, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Ed. Dialética. 2000. São Paulo. p.

débito fiscal tributário decorrente daqueles atos se por ela os mesmos não haviam sido autorizados.

Aliás, não há qualquer dispositivo expresso no texto legal ou constitucional que determine a responsabilidade solidária da empresa nessas hipóteses.

Por isso, os administradores praticantes dos atos dolosos, os quais ensejaram obrigação tributária, são os únicos responsáveis pelo encargo fiscal, não obstante a sociedade possa eventualmente usufruir benefícios originários daqueles mesmos atos ilícitos.

Conclui-se, portanto, que estes benefícios não têm o condão de alterar a relação jurídica tributária, sendo incapaz, pois, de desencadear seja a solidariedade, seja a subsidiariedade da empresa beneficiada.

Ressalte-se, no entanto, que, nesta hipótese de ocorrer benefícios para a sociedade, os administradores poderão ingressar com uma ação regressiva contra a empresa para que possam ser reembolsados dos valores pagos a administração tributária. Entretanto, esta relação é de natureza privada.

Assim sendo, nesses casos em que os administradores são verdadeiros contribuintes, os mesmos poderiam ser ressarcidos pela sociedade, quando esta for beneficiada pela conduta dolosa praticada pelos primeiros. Nas demais situações, os administradores não terão tal direito e, conseqüentemente, deverão arcar sozinhos, pelas dívidas fiscais geradas pelos seus atos comissivos ou omissivos, por força do artigo 135 do CTN.

4.5.2.1. O dolo como elemento essencial no art. 135 do CTN.

Um outro ponto que merece destaque, ainda sobre a perspectiva do elemento subjetivo necessário na responsabilidade tributária prescrita no art. 135 do CTN, é a questão do dolo.

É indubitável que, para os administradores serem considerados contribuintes face ao art. 135 do CTN, urge a existência de infração de lei, contrato social ou estatuto o que demonstra a relação intrínseca entre o administrador, o ilícito e a obrigação de pagar o tributo.

Entretanto, este elemento (relação intrínseca) não é suficiente. É necessário que o administrador tenha a intenção deliberada de praticar a conduta típica, ou seja, que tenha consciência de que o sistema jurídico proíbe tal conduta. Assim, o *animus* de infringir a norma é característica nevrálgica para configurar a responsabilidade do administrador nos casos prescritos no art. 135 do CTN.

Este entendimento não poderia ser diferente, haja vista que a culpa não é elemento suficiente para a caracterização do tipo sob análise., uma vez a separação das personalidades e a necessidade de gerir de forma correta as sociedades, vedam que o administrador seja responsável por ato não doloso

Assim, para que o artigo 135 do CTN coadune com o sistema constitucional tributário é indispensável a presença da conduta dolosa, de modo que somente aqueles que cometeram o ato ilícito devem pagar o tributo devido

De outra forma, a intervenção no patrimônio do particular sem que tenha havido dolo fere todo o sistema tributário, mais precisamente, os limites do poder de tributar do Estado destacados ao longo deste trabalho, além das garantias fundamentais prescritas no art. 5^a da Carta Magna.¹⁴⁷

¹⁴⁷ Maria Rita Ferragut destaca: “A separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental. É a partir desse prisma que a responsabilidade prevista no artigo 135 deve ser interpretada. Caso contrário, a intervenção no patrimônio do particular e na liberdade do administrador será injurídica e totalmente incompatível com as garantias que a Constituição defere a todos, a título de direitos fundamentais. (Ferragut, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. ed. Noesses.São Paulo. 2005 p.121).

-

Destarte, o dolo é elemento fundamental para que os administradores possam ser configurados como contribuintes do débito fiscal decorrentes dos atos ilícitos por eles praticados.

4.5.3. Da importância da prova

A prova também é elemento fundamental para a responsabilização do administrador pela prática de pelo menos uma das condutas tipificada expressa no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

É imprescindível que a Administração Fazendária prove a autoria da infração, ou seja, aquele que efetivamente praticou o fato ilícito catalisador da obrigação tributária, além daqueles que colaboram (partícipes) para a materialidade do fato, para poder cobrar o débito fiscal.

Aliás, é comum o Fisco simplesmente indicar os nomes dos sócios constantes no contrato social no momento da Execução Fiscal e colocá-los como “responsáveis” pelo pagamento do tributo, o que é vedado, haja vista que esta presunção não possui qualquer fundamento legal. Ao contrário, deve individualizar o autor do ato infracional e, *ipso facto*, aplicar a sanção correspondente¹⁴⁸.

Salienta-se que a palavra “prova” origina-se do latim *probatio*, que por sua vez emana do verbo *probare*, cujo significado consiste em examinar, demonstrar, persuadir. Com efeito, a prova é todo elemento capaz de levar a alguém o conhecimento de um fato.

¹⁴⁸ No que se refere às presunções Maria Rita Ferragut tutela o entendimento que este instituto prescreve o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta e que, portanto, faticamente, tanto elas quanto as provas diretas apenas ‘presumem’. Diante deste fato, conclui que tratando-se de responsabilidade de terceiros, a regra que contém uma presunção legal relativa será constitucional e legal se o ilícito for tipificado de acordo com o art. 135 do CTN; inexistirem prova em sentido contrário e que todas as condições para a admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (ob.cit. p.137)

No âmbito do processo, a prova constitui o instrumento ou meio destinado a convencer o juiz a respeito da veracidade da alegação de algum fato.

Há de se ter em mente que a prova destina-se a ratificar as afirmações de fato e não propriamente os fatos em si, haja vista que é a alegação do fato que assume importância jurídica dentro do processo, e não o fato. Este não pode ser qualificado como verdadeiro ou falso, pois ou existe ou não existe.

Nesse sentido é a definição de Marinoni e Arenhart: “prova é todo meio retórico, regulado pela lei, dirigido a, dentro dos parâmetros fixados pelo direito e de critérios racionais, convencer o Estado-juiz da validade das proposições, objeto de impugnação, feitas no processo”¹⁴⁹.

No Brasil o sistema de valoração de provas é o do livre convencimento motivado devendo haver razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas.

Por isso, a administração fazendária tem de provar, primeiramente, a autoria da infração que poderá ser não só aquele que realizou a materialidade do fato, mas também os que colaboram (partícipe), além daqueles que determinaram a execução da conduta (mandantes).

Assim, o simples fato de a pessoa física ou jurídica ser administradora de uma sociedade e que haja conduta dolosa praticada com intuito de fraudar o fisco, não é suficiente para o mesmo ser considerado contribuinte e, conseqüentemente, tenha a obrigação de adimplir o crédito fiscal. Urge, portanto, a prova do autor do ato doloso.

¹⁴⁹ Marinoni, Luiz Guilherme e Arenhart, Sérgio Cruz. **Manual do Processo de Conhecimento**. 3ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 313)

4.5.4. O elemento objetivo

Feitas as considerações sobre os elementos subjetivos que compõem o suposto normativo do artigo 135 do CTN, torna-se necessário destacarmos o elemento objetivo, ou seja, as condutas fáticas dolosas capazes de catalisar o dever legal dos administradores adimplirem a dívida fiscal.

4.5.4.1. Excesso de poderes.

O administrador deve ser sempre diligente e agir com probidade na administração de uma sociedade, devendo, pois, zelar pelos interesses da sociedade, além de preservar o bem público e a função social.

Ademais, toda e qualquer sociedade é regida por um estatuto ou contrato social que além de ser o ato de constituição (local onde se estabelece a contribuição dos sócios na formação do capital social, a participação nos lucros ou prejuízos da empresa) também é o local onde se estabelecem as diretrizes e os objetivos aos quais as pessoas jurídicas devem orientar-se.

Este estatuto ou contrato social, depois de arquivado na Junta Comercial, personifica a sociedade, podendo a mesma exercer direitos e contrair obrigações, tudo na forma distinta de seus sócios, além de possuir patrimônio próprio, nome e domicílio. Neste momento, os atos praticados pelos administradores que convergem nas diretrizes do contrato social são, na verdade, atos da sociedade.

Por outro giro, quando o administrador, com poderes de gestão numa dada sociedade, pratica um ato em nome da sociedade que ultrapasse os limites contidos no estatuto ou contrato social, estaremos diante de um ato exercido com excesso de poderes.

Percebe-se que neste caso o administrador realiza uma conduta além daquela autorizada pelo contrato social da sociedade e não contrário à alguma disposição expressa no estatuto social, pois neste caso estaríamos diante de uma infração ao contrato social.

Destarte, se o excesso de poder realizado pelo administrador, em nome da sociedade, catalisar um débito fiscal, aquele será obrigado a satisfazer o crédito e, conseqüentemente, extinguir a exigibilidade em nome próprio, pois a sociedade, que possui personalidade distinta do administrador, em nenhum momento autorizou tal conduta.

4.5.4.2. Infração do contrato social ou do estatuto.

A infração ao contrato social ou estatuto ocorre quando os administradores da sociedade realizam um ato contrário às disposições expressas no estatuto da pessoa jurídica catalisador do nascimento de uma relação jurídica tributária com o Fisco.

É o que ocorre, por exemplo, quando alguns dos sócios de forma deliberada aliena produtos (bens) vendidos pela empresa sem a emissão do documento fiscal respectivo. Tal conduta configura-se como um ilícito tributário (evasão fiscal), gerando a obrigação legal de pagar os tributos e as multas resultantes da respectiva infração.

4.5.4.3. A infração à lei

A infração à lei se configura quando o sujeito realiza uma determinada conduta que desrespeita um dado comando prescrito no antecedente normativo. Esta infração catalisará uma sanção que deverá ser aplicada pelo Estado através dos seus agentes administrativos. Assim, em tese, os administradores respondem por todos os atos praticados contrários à legislação.

Entretanto, é necessário destacar que nem todos os atos contrários à lei podem gerar responsabilidade aos administradores, sob pena de negarmos a existência da pessoa jurídica frente a pessoa física, senão vejamos.

Imaginemos uma situação na qual a empresa X deixa de pagar uma fatura relativa às matérias primas adquiridas pela mesma necessárias para o seu processo produtivo. Neste caso, se partimos da presunção de que a infração à legislação catalisa a responsabilidade dos sócios, os mesmos deverão pagar, com o seu próprio patrimônio, o referido débito.

Pensar, assim, seria desprezar a separação e a autonomia da personalidade jurídica, uma vez que a sociedade há de se responsabilizar pelos seus atos.

Renato Lopes Becho costuma destacar que:

Se entendermos que a referência à lei do artigo 135 do Código Tributário Nacional significa, para o administrador de empresa, qualquer lei, inclusive à tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.

(...)

(...) Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheque sem correspondente fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso no pagamento de duplicata ou de qualquer outra obrigação) transferia a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica.¹⁵⁰

A pergunta que se desencadeia, deste modo, é o que significa infração à lei nos termos determinados no artigo 135 do Código Tributário Nacional? A *prima facie* seria um ato, comissivo ou omissivo, contrário à lei realizado pelo administrador, capaz de catalisar um dever legal de pagar o tributo (obrigação tributária).¹⁵¹

¹⁵⁰ Becho, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Ed. Dialética. São Paulo. 2000. p. 178

¹⁵¹ Hugo de Brito Machado entende que, quando o dispositivo faz referência à infração à lei, refere-se apenas a lei societária. Entende por violação à lei, a ofensa à lei societária que disciplina poderes de gerência, e infração ao contrato, o desrespeito ao contrato social ou estatuto social da pessoa jurídica correspondente. (Machado,

A lei infringida, portanto, será aquela fundamental para os atos de uma dada sociedade que, caso desrespeitada pelo administrador, implicará na obrigação do mesmo em pagar o tributo, haja vista que tal conduta foi capaz de gerar uma relação jurídica tributária.

É o caso, por exemplo, da empresa que vendeu mercadorias sem o envio da respectiva nota fiscal; a omissão de rendimentos na declaração do imposto de renda feita pelo contribuinte; a classificação errônea da mercadoria importada com escopo de pagar menos o imposto de importação. Em todas essas situações, a conduta comissiva ou omissiva realizada pelo administrador gera uma relação jurídica tributária e, conseqüentemente, o dever de pagar tributo.

Feitas estas observações, a segunda assertiva que devemos deixar aqui evidente é que a simples falta de pagamento do tributo não é suficiente para que os administradores possam ser responsabilizados pela dívida.

Primeiramente, devemos destacar que a falta de pagamento do tributo pode se consubstanciar por atos comissivos ou omissivos distintos que catalisam, conseqüentemente, efeitos jurídicos diversos, haja vista que o não pagamento do débito, no campo jurídico tributário, pode ser originário de um inadimplemento tributário, de uma evasão fiscal e de uma elisão fiscal¹⁵².

O inadimplemento tributário pode ser conceituado como a impontualidade no pagamento do tributo. Ocorre quando o sujeito passivo não paga o tributo no prazo estipulado pela legislação tributária.

Hugo de Brito. **Responsabilidade dos Sócios-Gerentes nas sociedades limitadas**. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 21, Caderno 1, p. 545-549, 15. 11.2000, p. 546). Acreditamos que tal assertiva é um tanto reducionista, pois não está de acordo com a interpretação sistemática da responsabilidade dos sócios nos termos preconizados pelo CTN.

¹⁵² De logo, advirta-se que não é pacífico o sentido atribuído à terminologia evasão e elisão fiscal sendo que a maioria da doutrina se inclina para o conceito adotado neste trabalho: elisão como utilização de meios lícitos para a economia tributária; e evasão contornos de ilicitude em busca dos mesmos propósitos.

Esta conduta não foi tipificada pela legislação como suficiente para desencadear a relação jurídica sancionadora ao administrador-contribuinte, prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Tanto é verdade que o direito à propriedade é um dos fundamentos jurídicos daquela assertiva, eis que impede aos administradores possam ser apenados por condutas realizadas por outrem, no caso a pessoa jurídica, já que eles apenas representam a sociedade.

Também o princípio da legalidade não permite que a administração tributária inclua no pólo passivo da relação jurídica, com fulcro no artigo 135 do CTN, os administradores, tendo em vista a mera inadimplência tributária da pessoa jurídica.

Aliás, seria esdrúxulo pensarmos que o não pagamento do tributo gera a obrigação fiscal dos administradores, como vem defendendo a administração tributária, pois se assim fosse melhor que extinguisse a figura da pessoa jurídica no campo jurídico tributário, uma vez que a mesma, partindo desta errônea premissa, se confundiria com os seus administradores.

Outrossim, frise-se que o Código Tributário Nacional, ao estabelecer, em seu artigo 135, que os administradores poderão ser responsáveis nos casos de excesso de poderes, infração ao contrato social ou à lei, deixa claro que os atos jurídicos ilícitos ensejadores do débito fiscal são prévios ao próprio surgimento da obrigação de pagar o tributo.

Ou seja, a infração é identificada em momento anterior ao inadimplemento da obrigação, pois o ato infracional está jungido a elementos ligados às condutas descritas no fato jurídico, não se relacionando, pois, à satisfação do crédito.

Poderíamos dizer, portanto, que a infração à lei prescrita no artigo 135 do Código Tributário Nacional está consubstanciada no antecedente normativo do tributo, ou seja, na própria conduta ilícita catalisadora do crédito tributário.

Assim, a simples inadimplência tributária gera a obrigação do sujeito passivo no caso a pessoa jurídica, de pagar o tributo, acrescido de penalidades pecuniárias (multa de mora e multa de infração), além da atualização monetária.

Diferente situação ocorre na evasão fiscal. Neste caso, o sujeito passivo realiza conduta ilícita para não pagar ou pagar menos tributo, como ocorre, por exemplo, quando os administradores, de forma deliberada, emitem notas fiscais calçadas, não emitem documento fiscal, fazem falsa declaração para não pagar tributo ou pagar menos tributo etc.

Perceba que neste caso, as condutas omissivas ou comissivas realizadas pelos administradores são dolosas e prévias ao surgimento do crédito tributário. Sendo assim, os administradores podem ser responsabilizados pelos débitos fiscais, uma vez que os mesmos realizaram atos ilícitos os quais catalisaram a obrigação tributária. Aplica-se, assim, o art. 135, III do CTN, pois houve nas situações referidas infração à legislação tributária.¹⁵³

Por seu turno, a elisão fiscal ocorre quando o sujeito passivo realiza condutas lícitas para não pagar ou pagar menos tributo. É o que se costuma denominar de Planejamento Tributário. É obvio que nestas situações a sociedade muito menos os administradores, são responsáveis pelo pagamento de tributo, uma vez que não houve ato jurídico necessário ao nascimento da obrigação tributária e, por conseguinte, das sanções fiscais.

¹⁵³ A lei 8.137/90 estabelece como Crime Contra Ordem Tributária a supressão, ou redução de tributos, tendo em vista a omissão de informações, falsa declaração, inserir elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal; falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente, quando obrigatório.

-

Assim, a simples falta de pagamento do tributo não é razão suficiente para configurar-se como “infração à lei” e, *ipso facto*, inserir os administradores como contribuintes para os fins do artigo 135 do CTN¹⁵⁴.

4.5.4. A Jurisprudência

O Superior Tribunal de Justiça vem reiteradamente decidindo no sentido da necessidade dos elementos subjetivos e objetivos para que os administradores possam ser responsabilizados pela dívida fiscal.

No STJ o ministro Luiz Fux, recentemente, ao apreciar um recurso especial sob o nº 722.998, concluiu que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente somente é possível quando fique comprovado que este agiu com excesso de poderes, infração de lei, do contrato social ou estatuto, senão vejamos:

EMENTA: PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. INDISPONIBILIDADE DOS BENS DOS SÓCIOS INTEGRANTES DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. LEI 8.397/92. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE MANDATO, INFRAÇÃO À LEI OU AO REGULAMENTO.

1. É assente na Corte que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa (Precedentes: REsp nº 513.912/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01/08/2005; REsp nº 704.502/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 02/05/2005; EREsp nº 422.732/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp nº 471.107/MG, deste relator, DJ de 25/10~/2004).

2. Os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução são também exigidos na ação cautelar fiscal, posto acessória por natureza.

¹⁵⁴ O sistema tributário Espanhol determina que o sócio-administrador responda pelas dívidas fiscais quando não pratica atos de sua incumbência necessários para o cumprimento das obrigações tributárias eis que decorrentes de culpa in vigilando dos administradores que atuam de maneira negligente no cumprimento das obrigações da pessoa jurídica deles dependentes, conforme bem destaca Joaquin Alvarez Martines. (Martines, Joaquin Alvarez Las responsabilidades de los administradores de las personas jurídicas del artículo 40.1 de la ley general tributaria: análisis de los presupuestos necesarios para su nacimiento. Revista de Contabilidad y Tributación, n. 73, p.5-48, Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2003. p.21)

3. *Medida cautelar fiscal que decretou a indisponibilidade de bens dos sócios integrantes do Conselho de Administração da empresa devedora, com base no artigo 4º, da Lei 8.397/92.*

4. *Deveras, a aludida regra deve ser interpretada cum grano salis, em virtude da remansosa jurisprudência do STJ acerca da responsabilidade tributária dos sócios.*

5. *Consectariamente, a indisponibilidade patrimonial, efeito imediato da decretação da medida cautelar fiscal, somente pode ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, desde que demonstrado que as obrigações tributárias resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (responsabilidade pessoal), nos termos do artigo 135, do CTN. No caso de liquidação de sociedade de pessoas, os sócios são “solidariamente” responsáveis (artigo 134, do CTN) nos atos em que intervierem ou pelas omissões que lhes atribuídas.*

6. *Precedente da Corte no sentido de que: “(...) Não deve prevalecer, portanto, o disposto no artigo 4º, § 2º, da Lei 8.397/92, ao estabelecer que, na concessão de medida cautelar fiscal, ‘a indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador’. Em se tratando de responsabilidade subjetiva, é mister que lhe seja imputada a autoria do ato ilegal, o que se mostra inviável quando o sócio sequer era administrador da sociedade à época da ocorrência do fato gerador do débito tributário pendente de pagamento. (...)” (REsp 197278/AL, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ de 24.06.2002).*

7. *In casu, verifica-se que a decretação da indisponibilidade dos bens dos sócios baseou-se, tão-somente, no fato de integrarem o Conselho de Administração da Olvepar S.A. – Indústria e Comércio, “com competência para fiscalizar a gestão dos diretores, através de exame de livros e documentos da sociedade, bem como, para solicitar informações sobre contratos celebrados, incluindo-se o presente Contrato de Benefício Fiscal concedido à referida empresa por intermédio do PRODEI (Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado)”, o que configura ofensa ao artigo 135, do CTN.*

8. *Ressalva do ponto de vista no sentido de que a ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e pro labore, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público.*

9. *Recursos especiais providos”.*

Outrossim, evidenciou o prefalado ministro que a indisponibilidade patrimonial somente pode ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, “desde que demonstrado que as obrigações tributárias resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (responsabilidade pessoal), nos termos do art. 135, do CTN”.

-

Em outra situação, o ministro do STJ Teori Albino Zavascki, no RE 856.266-RS, concluiu que “não se admite – e enseja desde logo o indeferimento da pretensão – é que o redirecionamento tenha como causa de pedir uma situação que, nem em tese, acarreta responsabilidade subsidiária do terceiro requerido. A simples falta de pagamento de tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configuram, por si sós, nem em tese, circunstâncias que acarretam a responsabilidade subsidiária dos representantes da sociedade, segundo a jurisprudência do STJ”. Vejamos a ementa desta decisão:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO CONFIGURADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE REQUERIMENTO DE AUTO-FALÊNCIA. INFRAÇÃO À LEI. NÃO-CONFIGURAÇÃO, POR SI SÓ, NEM EM TESE, DE SITUAÇÃO QUE ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS. 1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. 2. Para que se viabilize o redirecionamento da execução é indispensável que a respectiva petição descreva, como causa para redirecionar, uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado. 3. Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora não configuram, por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade subsidiária dos representantes da sociedade. 4. A ofensa à lei, que pode ensejar a responsabilidade do sócio, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução. Não se enquadra nessa hipótese o descumprimento do dever legal do administrador de requerer a autofalência (art. 8º do Decreto-lei nº 7661/45). 5. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 856266/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, data do julgamento 19/09/2006, DJ 02.10.2006, p. 247.

Nos mesmos termos vem decidindo o Supremo Tribunal Federal. No Recurso Extraordinário 85.241-SP, cujo relator foi o Ministro Leitão de Abreu o mesmo destacou que:

*Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Os bens particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se o sócio praticou ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto
Tranqüila se tornou a jurisprudência do Supremo Tribunal no sentido de que, não sendo as sociedades por quotas sociedade simplesmente de pessoas, porém sociedades mistas, de pessoas e capitais, os bens*

particulares dos sócios, uma vez integralizado o capital, não podem ser penhorados em razão de dívida fiscal da sociedade, salvo na hipótese de ter praticado o sócio ato com excesso de poderes ou em infração à lei, contrato social ou estatutos. Não se tendo configurado, segundo se colhe do acórdão recorrido, nenhuma dessas ressalvas, não se substancia, na espécie, contrariedade aos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

No mesmo sentido encontra-se presente no RE 97.612, relato pelo Ministro Soarez Muñoz: “Sociedade. Execução Fiscal – não evidenciamos pela Fazenda exequente os requisitos da responsabilidade dos sócios, não é possível fazer que a execução prossiga contra eles, embora não encontrada a sociedade.”

Destarte, resta comprovada a necessidade da presença simultânea dos elementos objetivos e subjetivos para que o administrador de uma sociedade possa ser responsabilizado por uma dívida fiscal. Ademais, repita-se, a simples falta de pagamento de tributo não enseja “Responsabilidade Pessoal dos Sócios” como, equivocadamente, pretende a administração fazendária.

5 – EFEITOS PROCESSUAIS RELATIVOS À IMPUTAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 135 DO CTN.

Após realizadas as considerações no plano material no que se refere o art. 135 do CTN, é salutar que sejam apresentadas as principais questões processuais umbilicalmente ligadas ao tema, para sua adequada compreensão.

5.1. DA NECESSIDADE DE INCLUSÃO DOS ADMINISTRADORES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O primeiro ponto a ser destacado na presente dissertação é a necessidade de inclusão dos administradores da sociedade no processo administrativo fiscal para que não haja cerceamento de direito de defesa e, conseqüentemente, nulidade do referido processo.

O processo administrativo fiscal pode ser compreendido como a forma da administração fazendária solucionar as lides fiscais através dos seus órgãos consultivos e julgadores. É a autotutela

tributária do Estado em que se afigura como mero exercício de estritas prerrogativas legais de praticar o ato impositivo (lançamento), retirá-lo ou emendá-lo (prerrogativas denominadas ora de ‘poderes’ ora de postestades) com a finalidade de realizar a apuração e a arrecadação tributária.¹⁵⁵

O principal objetivo do processo administrativo fiscal é propiciar, após o contraditório e a ampla defesa, a possibilidade do Fisco ter uma melhor veracidade dos fatos após o lançamento tributário¹⁵⁶, haja vista que o reconhecimento do fenômeno processual na esfera administrativa é uma garantia que o Estado deve assegurar ao contribuinte.

¹⁵⁵ Marins, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro** administrativo e judicial. 4ª ed. 2004, p. 162

¹⁵⁶ Sobre o lançamento tributário o Código Tributário Nacional prescreve em seu art. 142 que se trata de um procedimento administrativo, privativo da administração tributária, que constitui o crédito tributário tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. No entanto, não concordamos que a posição adotada pelo CTN, haja

Ademais, no momento em que o sujeito passivo realiza uma impugnação ao lançamento tributário realizado dá-se início ao processo administrativo e, conseqüentemente, o controle a legalidade do ato que determinou a obrigação tributária, pois o que se visa é formar um título hábil para que se possa promover a execução fiscal.

Nestes termos, se no momento da fiscalização (procedimento administrativo) realizada pela administração fazendária, há indícios de que o administrador da pessoa jurídica agiu dolosamente contra o contrato social ou com excesso de poderes ou com infração à lei, deverá conter no lançamento fiscal, tão somente, o(s) nome(s) do(s) administrador(es) da(s) referida(s) conduta(s), uma vez que a sociedade não é devedora do débito fiscal, haja vista não existir solidariedade nesta situação, conforme destacamos no capítulo anterior.

É ônus daquele que promove a execução, a correta indicação do devedor e o montante do dinheiro que entende devido, tendo em vista os princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica.

Deste modo, havendo provas diretas ou indícios de que o administrador agiu dolosamente, somente o mesmo poderá constar no lançamento tributário realizado pelo preposto fazendário, possibilitando ao acusado o contraditório e a ampla defesa, sob pena de cerceamento de direito de defesa.

Nos casos, entretanto, que a administração fazendária não tenha certeza se os administradores agiram ou não com dolo, o Fisco poderá incluir no pólo passivo do lançamento tributário ambas as pessoas – física e jurídica – a fim de tentar descobrir quem é o verdadeiro sujeito passivo.

vista que tutelamos o entendimento que se trata de um ato administrativo que declara a obrigação e constitui o crédito tributário.

Deste modo, tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica poderá apresentar todos os elementos de defesa possíveis e, se ao final do processo administrativo fiscal for desvendado o verdadeiro sujeito passivo, não haverá nulidade na apuração final, uma vez que tanto a pessoa jurídica quanto a pessoa física impugnaram o lançamento com todas as provas admitidas em direito.

Diferentemente aconteceria se o Fisco incluísse no pólo passivo do lançamento fiscal somente a pessoa física ou a jurídica. Nesta hipótese, se ao final do processo fosse apurado que o débito fiscal é de responsabilidade exclusiva de uma das pessoas que não estava incluída no lançamento tributário, haveria nulidade no processo administrativo fiscal por vício formal.¹⁵⁷

5.2. DOS EFEITOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

A execução, por se consubstanciar em uma forma de constrição do patrimônio de alguém, deve fundar-se necessariamente em um título que tenha um reconhecido valor jurídico. No caso dos débitos fiscais esse reconhecimento, dá-se mediante iniciativa exclusiva da Fazenda Pública, através da denominada Certidão de Dívida Ativa.

Esta Certidão de Dívida Ativa (CDA) é um título executivo extrajudicial que possui uma presunção de legitimidade e apresenta os requisitos necessários para a propositura da execução, quais sejam, a liquidez, a certeza e a exigibilidade.

No entanto, esta CDA deve refletir, por determinação legal, aquilo que foi apurado no processo administrativo fiscal que, ao seu turno, deve ser realizado em absoluto

¹⁵⁷Na prática a maioria dos lançamentos fiscais realizados não inclui os administradores como possíveis responsáveis, mesmo quando a administração fazendária não tem a convicção de quem é o verdadeiro devedor. O Fisco justifica tal conduta baseado, fundamentalmente, no entendimento de que os administradores não realizam o pressuposto, ou seja, não são contribuintes, mas tão somente a pessoa jurídica, pois foi esta que realizou de forma pessoal e direta o fato gerador. Ademais, tutela o entendimento de que a (i) responsabilidade dos administradores é subsidiária e (ii) o nome do administrador pode ser inserido somente na fase da execução fiscal. Esta assertiva, no entanto, nos parece carece de fundamentação jurídica e cercada de nulidade, conforme revelamos ao longo deste trabalho.

respeito à lei material e, em certos casos, processual, sob pena de nulidade do título impossibilitando, assim, a pretensão executória por parte do Fisco.

A Certidão de Dívida Ativa tributária que é proveniente de crédito desta natureza, regularmente inscrita na repartição fazendária competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento pela lei ou por decisão final proferida em processo regular, deve conter obrigatoriamente o nome do devedor. Portanto, caso este não participe do processo que gerou a formalização da CDA a mesma será nula por cerceamento de direito de defesa.

Diante destas premissas, resta claro a necessidade de inclusão da pessoa no pólo passivo do ato de lançamento realizado pela administração fazendária, pois trata-se de condição *se ne qua non* para a correta formação do título executivo extra judicial, ou seja, a Certidão de Dívida Ativa, sob pena de nulidade.

Renato Lopes Becho é peculiar em suas palavras, neste sentido:

É necessário provar com amplo direito de defesa, no processo administrativo prévio à execução fiscal, a conduta dita reiterada na ausência de recolhimento de tributos. Se restar comprovada, aí sim, parte-se para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e busca-se no patrimônio do sócio gerente a responsabilização pelo recolhimento do tributo. Não se pode partir da presunção de culpa, sem o respeito ao devido processo legal (due process of law.)¹⁵⁸

Portanto, é necessário que o sujeito passivo, que esteja indicado na Certidão de Dívida Ativa, tenha participado do processo administrativo fiscal e tenha sido possibilitado ao mesmo a ampla defesa e o contraditório, sob pena de nulidade da referida certidão.

¹⁵⁸ Becho, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. Dialética. 2000. São Paulo. pp. 181/182

5.3. A responsabilidade dos sócios na Execução Fiscal em face do art. 135 do CTN.

A sujeição passiva se configura como a aptidão de uma pessoa (física ou jurídica) figurar no pólo passivo de uma relação jurídica existente. Para tanto, é necessário que a pessoa tenha capacidade processual para que possa exercer plenamente os seus direitos e cumprir suas obrigações.

Na relação processual esta capacidade se configura no momento em que a ação é proposta, pois as partes passam a ter legitimidade processual para responder os atos processuais. É a denominada legitimidade *ad processum*.

Por outro lado, não podemos olvidar a existência da legitimidade para agir ou *ad causum*, que diz respeito à legitimação para a causa, ou seja, só são legítimos para figurar no pólo ativo e passivo de um pleito judicial, respectivamente, o titular da relação jurídica objeto do processo e aquele que, por força da ordem jurídica material, deve suportar as conseqüências da demanda.

Segundo os ensinamentos de Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart:

Isso quer dizer, em princípio, que somente tem legitimidade para a causa, na qualidade de autor, aquele que se diz titular do direito material, podendo ser réu apenas aquele que, no plano do direito material, tem a obrigação correspondente ao direito material afirmado na petição inicial.¹⁵⁹

Assim, a legitimidade *ad causum* não se confunde com a legitimidade *ad processum*, haja vista que aquela está atrelada às pessoas que podem ser sujeitos ativos ou passivos em uma dada relação jurídica; enquanto esta faz referência à capacidade que a parte litigante deve ter para exercer regularmente suas faculdades e deveres processuais ou para suportar o ônus do processo.

¹⁵⁹ Marinoni, Luiz Guilherme e Arenhart, Sérgio Cruz. **Manual do Processo de Conhecimento**. 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 69.

Como a relação jurídica processual implica atos de manifestação de vontade, então as partes ou estão aptas para exercer plenamente sua vontade ou, caso não o estejam, devem ter preenchidos os requisitos integrativos da vontade, ou seja, devem estar representadas ou assistidas, seguindo-se, em princípio, as mesmas regras da capacidade de exercício do Código Civil.

Assim, *verbi gratia*, o menor impúbere ou o débil mental, não obstante possuam capacidade para estar em juízo, não possuem capacidade processual, por isso devem estar representados no processo por seus genitores ou curador. Da mesma forma, se uma das partes litigantes é uma pessoa jurídica, esta deve estar devidamente representada por quem seus estatutos designarem.

Desta feita, enquanto a *legitimatio ad causam* é uma condição da ação, cuja ausência leva à extinção do processo sem julgamento do mérito – por carência de ação, a *legitimatio ad processum* é um pressuposto processual, isto é, um requisito prévio necessário para a existência e o desenvolvimento válido da relação jurídica processual, cuja falta gera a nulidade do processo.

Na execução fiscal tais assertivas não são diferentes. Aquela é uma espécie de execução que tem como pressuposto a existência de um título executivo extrajudicial, no caso a Certidão de Dívida Ativa (CDA), conforme destacamos alhures, no instante que o executado é citado o mesmo torna-se, *ipso facto*, legítimo para no prazo de 30 dias apresentar, caso queira, uma defesa judicial (Embargos à Execução Fiscal) mesmo que não seja a pessoa materialmente legitimada¹⁶⁰.

Melhor dizendo. Nos termos do art. 586 do CPC, o título executivo é composto de liquidez, certeza e exigibilidade. Líquido quando é determinado o valor da prestação.

¹⁶⁰ As pessoas legitimadas para propor a execução fiscal são as pessoas jurídicas de direito público e suas respectivas autarquias, dotadas do poder de exigir determinado tributo ou titulares de direito de crédito de origem não tributária. Deste modo, estão afastadas do procedimento regulamentado pela lei 6.830/80 as empresas públicas, sociedades de economia mista, as entidades paraestatais, os sindicatos e as associações profissionais.

Certo quando não existe dúvida sobre a existência da dívida e, finalmente, exigível quando o seu pagamento não depende de termo ou condição.

No caso da dívida ativa, a mesma goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída, sendo que esta presunção poderá ser elidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, conforme determina o art. 204 e o seu parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Deste modo, a presunção do art. 204 é *juris tantum*, ou seja, se extingue no momento em que a referida certidão é impugnada judicialmente, oportunidade em que a Administração Fazendária provará que o fato realizado pelo sujeito passivo subsume-se no antecedente normativo do tributo e, por outro lado, o contribuinte apresentará defesa contra esta imputação.

A defesa apresentada pelo contribuinte, em regra, é consubstanciada através dos Embargos à Execução Fiscal, mas não é vedado que o sujeito passivo ingresse com uma ação anulatória, exceção de pré-executividade ou mandado de segurança, caso seja possível.

Diante destas perfunctórias assertivas, podemos perceber que o administrador poderá ser materialmente e processualmente responsabilizado por um débito fiscal em favor do erário público. Materialmente, se o mesmo foi o realizador da conduta que catalisou a obrigação tributária (legitimidade *ad causum*); processualmente na medida em que o administrador poderá ser responsabilizado (legitimidade *ad processum*), por força do art. 4º da lei 6.830/80.¹⁶¹

No entanto, é necessário frisar dois fatos: (i) O primeiro é que o simples fato de ser sócio, acionista ou administrador não permite que o mesmo seja incluído no pólo passivo de uma execução fiscal. Urge que a administração fazendária comprove que os

¹⁶¹ O art. 4º da lei 6.830/80 prescreve que: “A execução fiscal poderá ser promovida contra o devedor, o fiador, o espólio, a massa, os sucessores a qualquer título e, finalmente, o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributadas ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado.”

mesmos agiram com dolo ou má fé não havendo, portanto, possibilidade de uma mera alegação por parte do Fisco acerca de tal conduta, como, infelizmente, vem, sendo feito de forma contumaz nos executivos fiscais.

O elemento subjetivo (dolo) é circunstância nevrálgica para a caracterização dos administradores como contribuintes em uma ação proposta contra pessoa jurídica, na qual fazem parte do quadro societário.

(ii) O segundo elemento consiste em que, provada a conduta fraudulenta do administrador em face da pessoa jurídica a qual representa, é necessário que aquele esteja incluído na Certidão de Dívida Ativa para que se possa promover a execução fiscal, isto porque o art. 202 do CTN, combinado com o parágrafo 5º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal, estabelece de forma peremptória que o administrador não poderá ser incluído na execução fiscal se não constar o seu nome na Certidão de Dívida Ativa, sob pena de nulidade da ação de cobrança dela decorrente.

Perceba que não estamos olvidando a diferença existente entre a legitimidade processual (legitimidade *ad processum*), que ocorre no momento da citação válida, da legitimidade material (legitimidade *ad causum*), ou seja, aquele que realmente realizou a conduta que catalisou a obrigação tributária.

Tanto é que, não estamos esquecendo que se o administrador sofre uma execução fiscal, mesmo que seu nome não esteja presente na CDA, a relação jurídica encontra-se estabelecida, tendo em vista a existência da legitimidade *ad processum* do administrador para impugnar.

No entanto, não podemos inclinar por uma interpretação puramente processual e, assim, concluir pela possibilidade da inclusão dos administradores na execução fiscal em que o mesmo não conste na CDA (Certidão de Dívida Ativa), haja vista que uma interpretação sistemática conduzirá pela necessidade da inclusão dos administradores na CDA não só porque o Código Tributário Nacional e a Lei de Execução Fiscal

-

exigem, mas também porque o administrador deve submeter-se de forma legal aos efeitos da coisa julgada, uma vez que o artigo 203 do CTN trata de matéria de Direito Processual e que, portanto, deve ser observado pelo aplicador da lei.

Aliás, este referido artigo impõe a nulidade do processo de execução se um dos requisitos do art. 202 do CTN não for respeitado, como bem destaca Renato Lopes Becho:

Como o Estado executa o responsável tributário, **ele deve ter um título hábil, já que na verdade se executa o título, não a pessoa do responsável** (...). Como se sabe, em um processo de execução não há fase probatória e, para seu início, é necessário que o credor demonstre possuir um título executivo em condições de dar ao Estado-Jurisdição segurança para violar o patrimônio do devedor” (grifos nossos).¹⁶²

Assim, o administrador será sujeito passivo de uma relação jurídica tributária com a simples citação válida, independente do seu nome consta na CDA. No entanto, para que o processo tramite regularmente urge que o nome do administrador seja incluído na CDA desde a distribuição da execução fiscal, sob pena de inconstitucionalidade por ofensa ao princípio processo legal¹⁶³.

¹⁶²Becho, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. São Paulo: Lejus. 1988. p. 163

¹⁶³ O STF não adota tal entendimento. Para a Corte Suprema a execução fiscal pode incidir contra o devedor ou contra o responsável tributário, não sendo necessário que conste o nome deste na certidão de dívida ativa, tendo em vista, fundamentalmente, que a sujeição passiva na execução fiscal deve ser analisada considerando, tão somente, a legislação processual e não a material (no caso o CTN). No entanto, percebe-se um erro crasso neste entendimento, qual seja, que nem todas as matérias prescritas no CTN são de natureza material. Os arts. 202 e 203 são nitidamente processuais e os mesmos determinam a inclusão dos sócios na CDA sob pena de nulidade do processo executivo. (RE 95.028-1)

6 – CONCLUSÃO.

Após as considerações apresentadas ao longo da presente dissertação, podemos concluir que:

1. O mundo jurídico se apresenta através da linguagem, haja vista que a manifestação do Direito se revela através dos textos que se concretizam por meio de mensagens prescritivas ou descritivas.

2. Tanto a linguagem quanto o mundo possuem estrutura sendo que a linguagem é formada por proposições, que são compostas por termos elementares e, por sua vez, é construída pela combinação dos nomes (Linguagem – Proposições – Proposições Elementares – Nomes).

3. Por sua vez, o mundo consiste na totalidade dos fatos e estes correspondem ao estado das coisas que são compostas de objetos. Cada nível de estrutura em uma linguagem corresponde a um nível de estrutura do mundo (Mundo – Fatos – Estados das Coisas – Objetos).

4. No plano normativo, o Direito é linguagem quando (i) a norma é emitida pelo legislador; (ii) pelo órgão jurisdicional ou (iii) enquanto discurso do doutrinador (metalinguagem)

4. Não obstante, a linguagem jurídica é ambígua e vaga o que impõe ao sujeito cognoscente interpretações objetivando tornar o texto constitucional ou legal compreensível e aplicável a uma dada comunidade.

5. Por isso, não é possível a estranheza e a absurdidade nas interpretações realizadas no texto normativo, capazes de negar todo o sistema jurídico no qual está inserido e subordinado.

6. Por outro giro, o processo de comunicação se perfaz através da linguagem sem a qual a mensagem não pode ser enviada pelo emissor e absorvida pelo receptor. Por isso o ato de comunicar se consubstancia em uma das facetas da linguagem.

7. Assim, a linguagem é um código necessário para o processo comunicacional formada de elementos denominados signos.

8. Os signos, por sua vez, podem ser analisados sob três perspectivas: a) através da relação interna entre os signos (sintática); b) com a relação dos signos e os objetos os quais eles designam (semântica); c) entre a interação efetiva do Homem com os signos (pragmática).

9. Ademais, o signo presente no processo lingüístico de comunicação é formado por três pólos relacionais: (i) o suposto físico que informa como o sinal será enviado pelo emissor; (ii) o significado que denota a perspectiva do signo como objeto real ou não e finalmente, (iii) a significação que é o sentido que o receptor tem sobre a mensagem enviada.

10. Deste modo, o processo comunicacional se apresenta em três dimensões: (i) primeiramente através de uma construção lógico-sintática, uma vez que o emissor necessita formular uma mensagem precedida de sentido; (ii) posteriormente o emissor constrói uma mensagem recheada de conteúdo informativo, rica semanticamente, porquanto o sentido lógico puro não é suficiente para uma necessária comunicação; (iii) finalizando o receptor captará a mensagem, construirá o sentido enviando uma resposta ao emissor que também desenvolve um sentido, sendo que este aspecto relacional será influenciado pelo meio em que se realiza o acordo entre os interlocutores (pragmática).

11. Este processo comunicacional no Direito é desenvolvido de forma sistêmica onde as mensagens são simbolizadas através dos textos jurídicos expedidos por autoridades

competentes e o sentido destes signos (significados) é feito pelos receptores dentro de um contexto jurídico ao qual estejam submetidos.

12. Diante deste fato, verifica-se uma grande necessidade de uma homogeneidade lógica no estudo das relações jurídicas, haja vista que o rigor científico e a segurança jurídica impõem uma criteriosa análise dos institutos para que, assim, possam, na melhor forma possível, evitar o parologismo das proposições expedidas pelos operadores do Direito.

13. Outrossim, o Direito comporta, fundamentalmente, dois tipos de linguagem. (i) A primeira como forma de regular o comportamento humano dentro de uma dada sociedade, estabelecendo os seus limites e as regras que o mesmo deve respeitar sob pena de sanção. É o que se denomina de linguagem prescritiva. (ii) Por outro lado, por existir a Ciência do Direito, cujo objetivo é descrever os institutos jurídicos e sua relação com outros ramos da ciência humana, é utilizada também linguagem descritiva.

14. A filosofia científica hodierna enfoca o conhecimento como uma realidade complexa não havendo espaço mais para o reducionismo sujeito/objeto, porquanto o estudo das unidades elementares não é mais suficiente para entender o sistema.

15. Assim, o sistema apresenta noções que se originam da sua estrutura cuja característica os elementos não possuem. Paradoxalmente esta mesma estrutura poderá mitigar particularidades que os elementos possuem individualmente

16. Todo e qualquer sistema possui uma determinada estrutura que serve fundamentalmente para manter a organização. Ademais, esta estrutura é formada a partir da interação dos elementos e não se reduz a uma mera soma dos mesmos, mas apresenta-se através da sua coordenação.

17. No entanto, o processo de sistematização pressupõe fundamentalmente a necessidade de um sujeito cognoscente e um objeto no qual será realizada a sistematização havendo, portanto, a obrigação do conhecimento que é um ato extremamente complexo.

18. Este conhecimento se concretiza através da linguagem, uma vez que tal elemento se apresenta como um conjunto de signos e símbolos utilizados para difundir a comunicação humana.

19. A análise do processo lingüístico de comunicação dentro da fenomenologia jurídica é realizada através do único objeto cogniscente possível, uma vez que o processo comunicacional em si se perde com o tempo. Este objeto é o conjunto dos registros da relação lingüística que no Direito se concretiza através dos textos jurídicos.

20. Com efeito, percebe-se que o sistema jurídico possui dois momentos nevrálgicos: o primeiro ocorre quando os veículos introdutores das normas jurídicas expedem os atos normativos e o sujeito cognoscente se depara com estes registros normativos;

o segundo momento ocorre quando o sujeito cognoscente interage com os referidos atos normativos e passa a construir um sentido aos mesmos, criando, conseqüentemente, as normas jurídicas que nada mais são que o significado dos registros normativos enviados pelos veículos introdutores pertencentes ao domínio do deôntico.

21. Sendo o Direito um sistema de comunicação, ou seja, uma tecnologia que consiste em produção de mensagens imperativas, com o fim de motivar condutas intersubjetivas em direção à consecução de valores consagrados pelo próprio Direito, poderíamos concluir que o mesmo é autopoietico, haja vista ser fechado normativamente, e aberto cognoscitivamente (ao meio ambiente).

22. Deste modo, o sistema jurídico assume, dentro de um processo comunicacional complexo, a feição de emissor e receptor de mensagens, dentro das categorias próprias da autopsie social, que se pauta nos textos jurídicos consubstanciados em mensagens prescritivas ou imperativas.

23. A aplicação do método clássico subsuntivo às regras jurídicas com os elementos que compõem a sua hermenêutica (gramatical, histórico, sistemático e teleológico) onde só existe um sentido único e objetivo válido para todas as situações, cabendo ao intérprete realizar um mero processo silogístico, não pode ser mais usada de forma plena.

24. Tal assertiva é constatada quando observamos que as normas constitucionais, por seu conteúdo aberto e principiológico, demarca apenas uma moldura na qual poderá haver as mais diversas possibilidades interpretativas baseadas na ponderação de valores e na teoria da argumentação.

25. Neste contexto, os princípios conquistaram o *status* de normas jurídicas, ultrapassando, portanto, a dimensão puramente axiológica e valorativa. A dimensão atual tutela o entendimento de que as normas jurídicas podem ser regras ou princípios, sendo que esta distinção funda-se, em sentido lato, na generalidade, porquanto as primeiras (regras) contêm um relato mais objetivo; já os segundos (princípios) possuem um maior teor de abstração incidindo sobre uma pluralidade de situações.

26. Assim, os elementos que constituem os sistemas jurídicos são sempre normas que se verificam a partir da interpretação dos textos jurídicos sendo que as estruturas lingüísticas destas normas podem ser consubstanciadas de duas formas: através de princípios ou através das regras.

27. O sistema constitucional tributário foi desenhado pelo legislador constitucional, de forma analítica, determinando os tributos a serem instituídos pelos entes federativos, demarcando as possíveis hipóteses de incidência e a base de cálculo destas exações sem olvidar-se de destacar os princípios que orientam todo o arcabouço tributário brasileiro.

28. De um modo geral, este sistema constitucional apresenta limitações ao poder de tributar que devem ser destacadas não só sobre uma ótica negativa, mas também verificando as limitações positivas que tutelam valores positivos.

29. O dever jurídico surge em face de uma relação jurídica posta em um dado sistema normativo.

30 Por outro giro, a relação jurídica é vista como um vínculo normativo entre dois sujeitos que podem ser pessoas naturais ou jurídicas capazes e que, em pólos distintos, se unem em torno de um dado objeto (prestação nos direitos obrigacionais e coisas nos direitos reais), onde o sujeito ativo, titular de um direito subjetivo, poderá exigir do sujeito passivo o cumprimento de um dever jurídico (prestação positiva ou negativa)

31. Assim, quando a relação inter-humana fática é relevante para o Estado este toma conhecimento e disciplina sua conduta através das regras jurídicas cuja incidência juridicizará aquela relação fática, conferindo-lhe um determinado e específico conteúdo jurídico que, nem sempre, compreende o conteúdo social daquela preexistente relação fática.

32. No campo tributário esta relação jurídica une, através da lei (princípio da legalidade tributária – art. 150, I da CF/88), o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (pagamento de tributos) ou não pecuniária (obrigações acessórias).

33. Esta relação jurídica tributária faz surgir um dever jurídico *ex lege* prescrevendo normativamente uma dada conduta humana. No entanto, este dever normativo pode ser expresso em diversos modos consubstanciados nas seguintes condutas normativamente possíveis: a) conduta autorizada; b) conduta proibida; c) conduta obrigatória.

34 . Este dever jurídico, assim, é uma categoria formal estudado pela Teoria Geral do Direito passível de ser preenchido pelos mais diversos conteúdos normativos e, conseqüentemente, prescindido de qualquer conteúdo jurídico-dogmático.

35. Por outro lado, a obrigação é um instituto que deve ser referenciado por um conteúdo jurídico-normativo (dogmática) construída por um direito positivo posto.

36.. No campo tributário, este dever jurídico consubstancia-se no instituto jurídico denominado obrigação tributária, tipificada no art. 113 do Código Tributário Nacional.

37. A definição do conceito de responsabilidade civil está visceralmente ligada ao conceito de culpa, o que torna tormentosa a tarefa de conceituar responsabilidade civil face à teoria moderna do risco, na qual não se cogita da culpa, sem que se exclua a concepção clássica da responsabilidade subjetiva.

38. Diante deste novelo, a tendência da doutrina moderna é enfeixar dentro de um mesmo conceito a teoria subjetiva da culpa e a teoria objetiva da responsabilidade sem culpa, dado que ambas devem conviver harmonicamente, uma complementando a outra.

39. Etimologicamente, o termo responsabilidade exprime a idéia de obrigação, encargo, contraprestação. Juridicamente, o conceito de responsabilidade mantém essa mesma noção, qual seja, a obrigação de reparar um dano.

40. Só se pode cogitar em responsabilidade civil, e, por conseguinte, no dever de reparar o dano mediante indenização, se houver o descumprimento de uma obrigação primária, sendo este, pois, o seu fato gerador.

41. A responsabilidade civil busca, então, restabelecer a vítima, tanto quanto possível, à situação que em ela se encontrava antes da lesão, mediante uma indenização calculada em proporção ao dano causado.

42. Na responsabilidade direta ou pessoal, o responsável pela indenização é o próprio causador do dano, uma vez que a obrigação desrespeitada é pessoal, tendo sido ele mesmo quem deu causa ao prejuízo. Já na responsabilidade indireta, diz-se que o responsável responde por ato de outrem, ou seja, responde pelo descumprimento de obrigação incumbida à outra pessoa.

43. No que tange à Responsabilidade Tributária (sujeição passiva), o Código Tributário Nacional destaca que tal instituto surgirá quando a pessoa tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato imponible, sendo denominada de contribuinte, ou; quando um terceiro, mesmo não tendo relação pessoal com o fato imponible, por força de lei, é obrigado a pagar o tributo. O que é denominado de responsável tributário.

45. O sujeito passivo direto (contribuinte) e o indireto (responsável) se diferenciam através do critério de exclusão, ou seja, quando a lei atribui a outrem o dever de pagar o tributo; ou tendo em vista a conveniência do legislador em determinar que terceiros paguem o tributo desde que o responsável mantenha com o destinatário legal tributário uma relação que justifique o deslocamento da sujeição passiva.

45. O sujeito passivo tributário poderá se configurar na figura do contribuinte ou do responsável. Outrossim, o responsável tributário revela-se ora como substituto tributário, ora como responsável por transferência que, neste ínterim, poderá ser por sucessão, de terceiros e por infração.

46. O contribuinte (sujeito passivo direto) possui seu arcabouço prescrito na Constituição Federal. No entanto, o legislador infraconstitucional poderá instituir outros sujeitos passivos diretos cujo critério fundamenta-se no sentido de completar o conteúdo do signo estabelecido na Carta Magna.

47. A Responsabilidade Tributária se configura como um suposto normativo jurídico dogmático sancionador, haja vista que o antecedente normativo descreve o descumprimento de uma conduta que competia a um determinado sujeito (contribuinte), catalisando a um terceiro (responsável), no entanto, o dever legal de adimplir ao Estado um valor equivalente àquele que deveria ser pago pelo contribuinte, a título de tributo.

48. A substituição tributária, mormente aquela denominada “para frente”, é uma figura “anômala” criada pelo Sistema Tributário Nacional, uma vez que exigir o pagamento de um tributo baseado em um mero indício de ocorrência futura, como prescreve o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é manifestamente incompatível com os princípios constitucionais tributários em particular com a segurança jurídica e a legalidade tributária.

49. A figura da substituição tributária possibilitou a escolha de um sujeito passivo sem levar em consideração o suposto material endonormativo da hipótese de incidência tributária, o que nos leva a concluir que o suposto material não é suficiente para identificar quem é o sujeito passivo da obrigação tributária.

50. Os administradores prescritos no artigo 135 do CTN são verdadeiros contribuintes, haja vista que são os mesmos que executam o fato que catalisa a obrigação de pagar o débito fiscal.

51. No entanto, nesta hipótese de ocorrer benefícios para a sociedade, os administradores poderão ingressar com uma ação regressiva contra a empresa para que possam ser reembolsados dos valores pagos à administração tributária.

52. É necessário que o administrador tenha a intenção deliberada de praticar a conduta típica, ou seja, que tenha consciência de que o sistema jurídico proíbe tal conduta. Assim, o *animus* de infringir a norma é característica nevrálgica para configurar a responsabilidade do administrador nos casos prescritos no art. 135 do CTN.

53. Também é imprescindível que a Administração Fazendária prove a autoria da infração, ou seja, aponte aquele que efetivamente praticou o fato ilícito catalisador da obrigação tributária, além daqueles que colaboram (partícipes) para a materialidade do fato, para poder cobrar o débito fiscal.

54. A lei infringida que implicará na obrigação de o administrador pagar o tributo será aquela fundamental para os atos de uma dada sociedade.

55. A infração à lei, consubstanciada no art. 135 do CTN, é identificada em momento anterior ao inadimplemento da obrigação, pois o ato infracional está jungido a elementos ligados às condutas descritas no fato jurídico, não se relacionando, pois, à satisfação do crédito.

56. Se, no momento da fiscalização (procedimento administrativo) realizada pela administração fazendária, há indícios de que o administrador da pessoa jurídica agiu dolosamente contra o contrato social ou com excesso de poderes ou com infração à lei, deverá conter no lançamento fiscal, tão somente, o(s) nome(s) do(s) administrador(es) da(s) referida(s) conduta(s), uma vez que a sociedade não é devedora do débito fiscal, haja vista não existir solidariedade nesta situação, conforme destacamos no capítulo anterior.

57. Outrossim, esta inclusão da pessoa no pólo passivo do ato de lançamento realizado pela administração fazendária é condição *se ne qua non* para a correta formação do título executivo extra judicial, ou seja, a Certidão de Dívida Ativa, sob pena de nulidade.

58. O simples fato de ser sócio, acionista ou administrador não permite que o mesmo seja incluído no pólo passivo de uma execução fiscal. Urge que a administração fazendária comprove que os mesmos agiram com dolo ou má fé, não havendo, portanto, possibilidade de uma mera alegação por parte do Fisco acerca de tal conduta.

59. Provada a conduta fraudulenta do administrador em face da pessoa jurídica a qual representa, é necessário que aquele esteja incluído na Certidão de Dívida Ativa para que se possa promover a execução fiscal, isto porque o art. 202 do CTN, combinado com o parágrafo 5º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal, estabelece, de forma peremptória, que o administrador não poderá ser incluído na execução fiscal se não constar o seu nome na Certidão de Dívida Ativa, sob pena de nulidade da ação de cobrança dela decorrente.

Referências

*ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. Tradução de Ernesto Garzón Valdéz.

*AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

*AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva.

*ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula “Due Process of law”**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: RT, 1988.

_____. **Sujeição Passiva**. Revista de Direito Tributário, 29, p. 249.

*ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 4ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

*BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

*BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Isonomia**. 2ª ed. São Paulo: RT, 1978.

*BARROSO, Luis Roberto. **A Nova Interpretação Constitucional**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2006.

*BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributaria**. São

Paulo: Ed. Dialética, 2000.

*BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Ed. Dialética, 1999, p. 547.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 558.

*BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: ed. Malheiros, 2006.

*BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária – Uma Introdução Metodológica**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

*BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 722.998. Relator: Ministro Luiz Fux.

Disponível no site:

https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200401402611&dt_publicacao=28/04/2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 856.266 Relator:

Ministro Teori Albino Zavascki Disponível no site:

https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200601183398&dt_publicacao=02/10/2006

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 85.241 Relator:

Ministro Leitão de Abreu. Disponível no site:

<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. n.º 97.612 Relator:

Min. Soares Muñoz. Disponível no site:

<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>

*BRITO, Edvaldo. **A Imposição ao Patrimônio das Empresas e das Pessoas Físicas**. Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA. 03. 1993.

_____. **Curso de Direito Tributário**. n.º 2. Edições Cejup. 1993, p. 438-440.

_____. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: ed. Sérgio Fabris, 1993, p. 16.

-

*CALIVIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 2ª ed. 199. Rio de Janeiro: ed. Malheiros. P.26.

*CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 3ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001.

*CARNELUTTI, Francisco. **Teoria Geral do Direito 2ª Impressão**. São Paulo: Lejus, 2000.

*CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed., São Paulo: Malheiros, 1988.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____. **O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária**. São Paulo: RT, 1977.

*CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico. Direito, economia, tributação**. P. 141. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

*CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários, Programa de Pós-graduação em Direito - PUC/SP**. São Paulo: Max Limonad, 1995.

_____. **Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários**. Repertório IOB de Jurisprudência. São Paulo: Max Limonad, 1995. P. 257.

_____. **Teoria da Norma Jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad. 2002.

*COÊLHO, Sancha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 1999. p.600

-

_____ **.Responsabilidade dos Sócios**
Administradores. Revista de Direito Tributário. nº 87. São Paulo: Malheiros, 2003.

*CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.** São Paulo: Dialética, 1997, p. 65.

*CRISAFULLI, Vézio. **La Costituzione e le sue Disposizioni di Principi-Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Malheiros, 2006. Trad. Paulo Bonavides.

*DAVID, Berlo K. **O processo de Comunicação.** São Paulo: Martins Fontes, 1997. Trad. Jorge Arnaldo Fonte.

*DINO, Jarach. **El Hecho Imponible.** 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

*DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of law”** 2. ed. São Paulo: Forense, 1986.

*DWORKIN, Ronald. **Levando Direito a Sério.** São Paulo: Martins Fontes, 2002.

*FACHIN, Luiz Eduardo e RUZYK, Carlos Eduardo Pianovski, **Direitos fundamentais, dignidade da pessoa humana e o novo código civil: uma análise crítica. Constituição, direitos fundamentais e direito privado.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

*FACHIN, Luiz Eduardo. **Teoria Crítica do Direito Civil.** Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

*FALCÃO, Almicar Araújo. **Introdução ao Direito Tributário.** 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

*FERAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002.** São Paulo: Ed. Noeses, 2005.

*FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____ **.Teoria da Norma Jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa.** Rio de Janeiro: Forense, 1978.

*GONÇALVES, Carlos Roberto. **Comentários ao Código Civil.** Vol. II, São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

*HURSSERL, Edmund. **A idéia da fenomenologia.** Rio de Janeiro: Edições 70, 2001.

*KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. 3ª ed., Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994. Trad. Manuela Pinto dos Santos.

*KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Coimbra (Portugal): Armênio Amado, 1976. Tradução de João Batista Machado.

*MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. **Repertório IOB de Jurisprudência, Responsabilidade dos Sócios-Gerentes nas sociedades limitadas** n. 21, Caderno 1, p. 545-549, 15. 11.2000.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

*MARÇAL, Justen Filho. **Sujeição Passiva Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. Pp. 288/289.

*MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual do Processo de Conhecimento**. 3ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

*MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)** 4ª ed. 2004, p. 162.

*MARTINES, Joaquin Alvarez. **Las responsabilidades de los administradores de las personas jurídicas del artículo 40.1 de la ley general tributaria: análisis de los presupuestos necesarios para su nacimiento**. Revista de Contabilidad y Tributación, n. 73, p.5-48, Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2003. p.21).

*MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, Tomo I, 1954.

*MORIN, Edgar. **O método I “A natureza da natureza”**. 3ª ed. Sintra: Publicações Europa –America, 1997. Trad. Maria Gabriela de Bragança.

*MÜLLER, Friedrich. **Direito, Linguagem e violência – elementos de uma teoria constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Fabris editor, 1995.

*NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Editora Acadêmica, 1994.

_____. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil.** São Paulo: Martins Fontes, 2006.

*NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.**

Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2001.

*NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

*PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário e Código Tributário a Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

*PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituto de Direito Civil.** Vol III. 10ª ed. Rio de Janeiro: 2002.

_____. **Responsabilidade Civil.** 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.

*PIMENTA, Paulo. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas.** São Paulo: Max Limonand, 1999.

*ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de Direito Financeiro & direito tributário.** 12 ed. São Paulo: Renovar, 1988.

*ROSS, Alf. **Direito e Justiça.** São Paulo: Edipro, 2000. Trad. Edson Bini.

*SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de Interesses na Constituição Federal.** Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2003.

*SILVA, Ives Gandra. **Curso de direito Tributário.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

*SOUZA, Rubens Gomes. **Sujeição Passiva das Taxas.** Revista de Direito Público 16:346-53.

-

*TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989. Trad. José Engracia Antunes

*TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1993.

*VILLANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonand, 1997, p. 173.

_____. **Teoria das formas Sintáticas** – nº 3. Revista dos Estudos Universitários, Recife: UFPE, v.9. 1969.

*VILLEGAS, Hector B. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Rt. 1980. Trad. Roque Antonio Carraza.

*WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigação Filosóficas**. 2ª ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979.